

COLECCIÓN TEXTOS JURÍDICOS UNIVERSITARIOS

Derecho

fiscal

Segunda edición

Raúl Rodríguez Lobato

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

OXFORD
UNIVERSITY PRESS



ÍNDICE GENERAL

Prólogo	xv
Prólogo a la Segunda Edición	xvii
CAPÍTULO 1 ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO	1
1. Concepto	3
2. Ingresos del Estado	3
3. Clasificación en la legislación mexicana	5
4. Contribuciones y tributos	5
5. La Potestad Tributaria	6
6. Exacciones parafiscales	8
CAPÍTULO 2 NOCIONES GENERALES DE DERECHO FISCAL	9
1. Concepto de Derecho Fiscal	11
2. Denominación	13
3. Autonomía del Derecho Fiscal	15
4. Relaciones con otras ramas del Derecho	18
5. Terminología	20

CAPÍTULO 3	FUENTES DEL DERECHO FISCAL	21
1.	Introducción	23
2.	Diversas clasificaciones	23
3.	Fuentes del Derecho Fiscal en México	24
4.	La ley	25
5.	El decreto-ley y decreto-delegado	25
6.	El reglamento	26
7.	Las circulares	26
8.	La jurisprudencia	27
9.	La doctrina	28
10.	La costumbre	28
11.	Los tratados internacionales	29
12.	Los principios generales del Derecho	30
CAPÍTULO 4	ORDENAMIENTOS FISCALES	33
1.	Introducción	35
2.	La ley fiscal	35
A.	Elementos	35
B.	Límite espacial	36
C.	Límite temporal	37
D.	Límite constitucional	42
E.	Interpretación	47
F.	Codificación	52
3.	El reglamento	52
4.	Las circulares	55
CAPÍTULO 5	EL IMPUESTO	59
1.	Definición	61
2.	Principios teóricos	61
3.	Sujetos	63
4.	Características legales	64
5.	Clasificación	66
6.	Efectos del impuesto	77
CAPÍTULO 6	LOS DERECHOS	73
1.	Denominación	75
2.	Definición	75

3. Sujetos	77
4. Características legales	77
5. Servicios que deben sufragarse con los derechos	79
CAPÍTULO 7 LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL	81
1. Definición	83
2. Sujetos	85
3. Características legales	85
4. Clasificación	87
5. Obras y servicios por los que debe exigirse la contribución especial	87
6. Analogías y diferencia entre impuesto, derechos y contribución especial	88
CAPÍTULO 8 EXACCIONES FISCALES	89
1. Generalidades	91
2. Clasificación	93
CAPÍTULO 9 TEORÍAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCIÓN TRIBUTARIA	95
1. Introducción	97
2. Teoría de los servicios públicos	98
3. Teoría de la relación de sujeción	98
4. Teoría de la necesidad social	99
5. Teoría del seguro	100
6. Teoría de Eheberg	102
7. El gasto público	102
CAPÍTULO 10 LA OBLIGACIÓN FISCAL	107
1. Introducción	109
2. Definición	110
3. La relación tributaria	112
4. El objeto del tributo	112
5. La fuente del tributo	113
6. El hecho imponible	114
7. El nacimiento de la obligación fiscal	119

CAPÍTULO 19 FASE CONTENCIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL. PRIMERA PARTE	247
1. El recurso administrativo. Concepto	249
2. Importancia del recurso administrativo	249
3. Principio de firmeza de resolución administrativa	250
4. Diferencia entre recurso y proceso	252
5. Naturaleza técnica y jurídica del recurso administrativo	253
6. Elementos del recurso administrativo	254
7. Formalidades en el recurso administrativo	256
8. Clasificación del recurso administrativo	260
9. Los recursos en el Código Fiscal de la Federación	260
CAPÍTULO 20 FASE CONTENCIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL. SEGUNDA PARTE	263
1. Origen y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación	265
2. Procedencia del juicio de nulidad	268
3. Partes en juicio	269
4. Sustanciación del procedimiento y sentencia	270
5. Recursos procesales	284
6. Notificaciones	287
CAPÍTULO 21 FASE CONTENCIOSA DEL PROCEDIMIENTO FISCAL. TERCERA PARTE	289
1. Juicio de amparo	291
2. Amparo indirecto	291
3. Amparo directo	291
4. Suspensión del acto reclamado	293
BIBLIOGRAFÍA	297
ÍNDICE ONOMÁSTICO	301
ÍNDICE DE MATERIAS	303

PRÓLOGO

Esta obra fue preparada originalmente para servir de guía o manual en el estudio de la materia de Derecho Fiscal en la División de Universidad Abierta de la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México, y entonces como ahora mi propósito, al poner por escrito las lecciones que conforman el curso que sobre la materia he venido impartiendo, ha sido la de formar un libro de texto en el que puedan estudiarse las bases generales y principios fundamentales del Derecho Tributario.

Intento ser útil no sólo a los alumnos de las escuelas en que se imparte el Derecho Fiscal, sino también a todas las personas interesadas en iniciar el estudio del Derecho Impositivo y a aquellas que habiéndolo estudiado ya desean tener a mano una obra de consulta breve y rápida sobre las bases generales y principios fundamentales generalmente aceptados.

Para alcanzar el fin que me he propuesto, he procurado presentar el tema, tanto en su aspecto sustantivo como formal o procesal, de una manera sintética y sinóptica, relacionando en lo posible los conceptos teóricos con su aplicación práctica en la ley mexicana, preferentemente

en el Código Fiscal de la Federación, por ser éste el ordenamiento general que recoge las bases generales y principios fundamentales regulatorios de la materia tributaria en México.

Considero conveniente mencionar que en forma alguna soy ajeno a la expedición, a fines de diciembre del año pasado, de un nuevo Código Fiscal de la Federación, cuya entrada en vigor está prevista para el 1o. de octubre de este año, y que si en la presente obra no hago referencia a este nuevo ordenamiento es porque he preferido trabajar e ilustrar los conceptos exclusivamente con disposiciones vigentes, ante la inseguridad de que el nuevo código pueda ser modificado antes de que vea la luz, como la situación que se presentó con la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

Igualmente, he procurado citar con frecuencia criterios sustentados por los organismos jurisdiccionales mexicanos, ya que a través de ellos no sólo se puede observar la interpretación jurisdiccional de los diversos conceptos a que se refieren, sino que, además, en buen número de casos constituyen auténticos trabajos doctrinales que difícilmente encontramos en la bibliografía con la claridad de explicación y brevedad con que se presentan dichos criterios.

Considero que la lectura y estudio de la presente obra, además de proporcionar una información global elemental sobre el Derecho Fiscal, permitirá al lector estar en aptitud de conocer e identificar las diversas figuras tributarias, así como las instituciones jurídicas complementarias, necesarias para la efectividad de tales figuras.

Finalmente, recomiendo que durante su estudio se acuda complementariamente y con frecuencia a otras obras de la bibliografía, sean generales o especiales, que traten con más profundidad y detalle los temas tratados, sobre todo si se tiene interés e inquietud especial sobre el Derecho Tributario, pues de esa forma serán más sólidos y seguros los conocimientos elementales y estará preparado el camino para empresas mayores como la investigación.

RAÚL RODRÍGUEZ LOBATO

Mayo de 1982

PRÓLOGO

A LA SEGUNDA EDICIÓN

En esta segunda edición he precisado, corregido y adicionado diversos temas, no sólo como consecuencia del estudio continuado de la materia, sino también en virtud de mis experiencias en el salón de clases al resolver y comentar las dudas e inquietudes de mis alumnos y de las observaciones que colegas y amigos que se han tomado la molestia de leer mi obra y anotarla me han formulado con espíritu constructivo. Por esto, mi sincero reconocimiento y agradecimiento a mis alumnos, colegas y amigos por su estímulo para la mejora de este trabajo.

El cambio más importante es, desde luego, las referencias que hago al Código Fiscal de la Federación de 1981 y que entró en vigor en 1983, inclusive con las últimas reformas que sufrió y que fueron publicadas en el Diario Oficial de 30 de abril de este año. También pueden observarse las ampliaciones, correcciones y precisiones en los temas tratados a lo largo de la obra, pero principalmente en materia de procedimientos fiscales.

No obstante algunos comentarios de cierta extensión, he procurado mantenerme fiel a mi propósito de que la presente obra sea un libro de texto en el que puedan estudiarse las bases generales y principios fundamentales del Derecho Tributario a través de exposiciones sintéticas y sinópticas, en otras palabras, que sea una obra de consulta breve y rápida.

EL AUTOR

Mayo de 1986

Sumario

- 1. Concepto**
- 2. Ingresos del Estado**
- 3. Clasificación en la legislación mexicana**
- 4. Contribuciones y tributos**
- 5. La Potestad Tributaria**
- 6. Exacciones parafiscales**

1. CONCEPTO

La organización y funcionamiento del Estado supone para éste la realización de gastos y la procura de los recursos económicos indispensables para cubrirlos, lo cual origina la actividad financiera del Estado. Rossy (citado por Serra Rojas en su libro de Derecho Administrativo) señala que “lo financiero es la actividad del Estado consistente en determinar el costo de las necesidades estatales y las generales de los habitantes de un país, la determinación de los medios dinerarios para atenderlas y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dineraria de aquellas necesidades”.

Consideramos, como Valdés Costa, que la actividad financiera del Estado es aquella relacionada con la obtención, administración o manejo y empleo de los recursos monetarios indispensables para satisfacer las necesidades públicas.

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

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

2. INGRESOS DEL ESTADO

En relación con el primer momento de su actividad financiera, existen diversas clasificaciones de los ingresos del Estado, pues son diferentes los puntos de vista de los autores al elaborarlas. Emilio Margáin en su obra *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano* nos menciona algunas de ellas, como comentamos a continuación:

Griziotti clasifica a los ingresos del Estado según su origen, y así señala que existen ingresos provenientes de las pasadas generaciones, ta-

les como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas; ingresos provenientes de presentes generaciones, como son las contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales; finalmente, ingresos a cargo de las futuras generaciones, tales como la deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Para Einaudi, los ingresos del Estado se dividen en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. Estos últimos comprenden los precios privados, que son aquellos que el Estado obtiene por la prestación de servicios o explotación de bienes de su propiedad, compitiendo con los particulares, precio que no es fijado por el Estado sino por la demanda que en el mercado existe. Precios cuasi-privados, que son los que obtiene el Estado por la prestación de servicios o explotación de bienes, donde, no obstante que concurre con el particular en la oferta de los bienes o servicios, se tiene interés en que no se haga un uso desmedido de ellos y entonces, atendiendo a ese interés, el Estado establece un precio por encima del que existe en el mercado. Precios públicos que son aquellos que obtiene el Estado por la prestación de servicios o explotación de bienes sobre los cuales ejerce un monopolio y, por lo tanto, el precio de los mismos lo fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares. Precios políticos, que son aquellos que establece el Estado donde la cantidad que se obtiene por la prestación de un servicio o la explotación de un bien está muy por debajo del costo real del mismo, o sea que se haya determinado así en atención a consideraciones políticas. Dentro de los ingresos no derivados del impuesto incluye a las contribuciones y los empréstitos.

Bielsa clasifica a los recursos económicos del Estado en tres grupos:

a) Nacionales, provinciales y municipales; b) Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios, y c) Originarios y derivados, siendo los primeros los que provienen del patrimonio del ente público y los segundos los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales.

3. CLASIFICACIÓN EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

Conforme al Código Fiscal de la Federación, los ingresos del Estado se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos, los que se definen en la siguiente forma:

Son impuestos las contribuciones establecidas en ley que deban pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos.

Son aportaciones de seguridad social 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.

Son contribuciones de mejoras las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas.

Son derechos las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

La Ley de Ingresos, al hacer el catálogo de los ingresos que se propone percibir la Federación durante el año fiscal, divide el catálogo en los seis grupos antes mencionados y en cada uno de ellos precisa los conceptos específicos que dan origen al ingreso.

4. CONTRIBUCIONES Y TRIBUTOS

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado. Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias. Son contribuciones forzadas

o exacciones aquellas que fija la ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia ley. Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etcétera), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

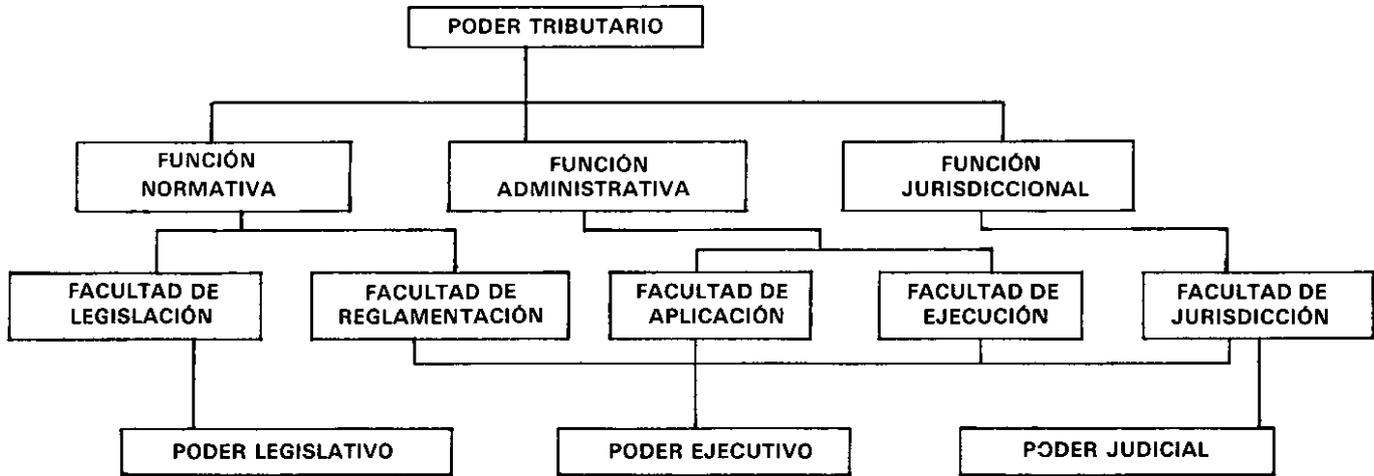
A las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son producto del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.

En opinión de Fonrouge, los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio, para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales. Vanoni, sin embargo, nos dice que sería un grave error conceptual al tributo como producto exclusivo de la potestad suprema del Estado, pues esto nos conduciría al extremo de considerar tan sólo el elemento formal de la norma jurídica impositiva, olvidando su contenido, lo cual resulta absurdo, pues en la norma tributaria como en todas las normas jurídicas, existe un mandato derivado de la autoridad del Estado y un interés a cuya tutela se encamina el mandato, esto implica lógicamente que la norma tributaria garantiza la consecución de determinados fines, toda vez que tutela el interés del Estado en la obtención de los medios necesarios para subvenir a las necesidades públicas y advierte que una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que no sirva a fines de pública utilidad, sino que se diluya en ventaja de ciertos individuos, sería indemnización, confiscación o despojo, pero nunca tributo.

En México, de los ingresos del Estado señalados por el Código Fiscal de la Federación, únicamente son tributos los impuestos, los derechos y la contribución de mejoras.

5. LA POTESTAD TRIBUTARIA

La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos. El poder tributario es exclusivo del Estado y éste lo ejerce, en primer lugar, a través del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales



de los mismos; en segundo lugar, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones, cuando está facultado por la ley, debe dirimir las controversias entre la Administración y el gobernado que surgen con motivo de la aplicación de la ley impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la constitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

Observamos, entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes.

6. EXACCIONES PARAFISCALES

Bajo esta denominación se agrupan contribuciones que reciben las más variadas denominaciones, en el Derecho positivo, tales como tasas, contribuciones, aportes, cuotas, cotizaciones, retribuciones, derechos, cargas, etcétera, instituidos con fines de interés colectivo y que están excluidos del presupuesto general del Estado, pues su destino es ingresar al patrimonio de entidades con personalidad jurídica propia y, por lo mismo, distintas del Estado, para subvenir sus necesidades y fines específicos.

CAPÍTULO
2

**NOCIONES GENERALES
DE
DERECHO FISCAL**

Sumario

- 1. Concepto del Derecho Fiscal**
- 2. Denominación**
- 3. Autonomía del Derecho Fiscal**
- 4. Relaciones con otras ramas del Derecho**
- 5. Terminología**

1. CONCEPTO DEL DERECHO FISCAL

Al iniciar el estudio de Derecho Fiscal, el primer problema que se nos presenta y que debemos resolver es precisar cuál es el contenido de la materia en estudio, paso fundamental para estar en aptitud de determinar cuál es su ubicación dentro de la Ciencia del Derecho y si es una rama autónoma de la misma o sólo una parte de otra rama más amplia y general.

Entendemos por materia fiscal todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares, considerados en su calidad de contribuyentes. Por ello, coincidimos con el criterio que sobre este punto ha sostenido de manera constante la Suprema Corte de Justicia de México, el cual puede observarse, entre otras, en las siguientes tesis:

FISCAL. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco; y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género, y el de autoridad fiscal, la especie.

Amparo en revisión 1601/33. José Yves Limantour. 29 de mayo de 1934. 5 votos. Ponente: José López Lira.

MATERIA FISCAL. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Amparo directo 3683/73. Petróleos Mexicanos. 6 de septiembre de 1974. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Jorge Iñárritu. Secretario: Fernando Lanz Cárdenas.

Precedentes:

Amparo en revisión 152/61. Anastasio Miguel Cerda Muñoz. 19 de abril de 1961. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno.

Amparo en revisión 852/60. Carl R. Guth. 26 de octubre de 1960. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez. Secretario: Jesús Toral Moreno. Informe Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1974. Segunda Parte. Segunda Sala.

En el mismo sentido:

Amparo en revisión 293/77. Ferretería Baños, S.A. 4 de mayo de 1977. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma. Secretario: José Raymundo Ruíz Villalbazo. Informe. Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1977. Tercera Parte. Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito.

De las dos tesis antes transcritas, en la segunda se incurre en el error de incluir el concepto definido en la definición, ya que se dice que por materia fiscal debe entenderse lo relativo a diversos aspectos de los créditos fiscales. Lo anterior resta claridad y precisión al concepto definido, pues a final de cuentas ¿qué es lo fiscal, según esta tesis? Sin embargo, el error mencionado se aclara con otro de los elementos de la tesis que comentamos, pues más adelante se refiere en forma clara y precisa a las leyes tributarias. Por lo tanto, creemos que válidamente podemos concluir que con la expresión "créditos fiscales" la tesis hace referencia únicamente a los créditos relativos a los tributos, conclusión que además, armoniza perfectamente con la otra tesis transcrita.

No obstante que, como ha quedado visto, la materia fiscal, y por ende la rama de Derecho respectiva, está perfectamente precisada y se refiere únicamente a los ingresos del Estado que provienen de las contribuciones, en México las disposiciones fiscales se llegan a aplicar a otros ingresos del propio Estado y aun de organismos descentralizados, pero esto obedece solamente a fines prácticos de recaudación mas no a la naturaleza misma de tales ingresos, que definitivamente no son fiscales.

Ahora que hemos precisado cual es la materia fiscal, abordaremos el problema de la definición del Derecho Fiscal. Esta disciplina ha sido definida por De la Garza como el conjunto de normas jurídicas que se refieren al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos, contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas que se establecen entre la administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contenciosos que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

A su vez, Manuel Andreozzi define al Derecho Tributario como a la rama de Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos.

Por su parte, Rafael Bielsa nos dice que "el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de derecho público que regula la actividad jurídica del fisco".

Para nosotros el Derecho Fiscal es el sistema de normas jurídicas que, de acuerdo con determinados principios comunes a todas ellas, regula el establecimiento, recaudación y control de los ingresos de Derecho Público del Estado derivados del ejercicio de su potestad tributaria, así como las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

La definición anterior se basa en las siguientes consideraciones: la doctrina jurídica ha reconocido que uno de los atributos de la soberanía del Estado es su potestad tributaria, es decir, su facultad de establecer a cargo de los particulares las contribuciones que considere necesarias para contar con recursos económicos suficientes que le permitan cumplir adecuadamente con sus funciones. Sin embargo, también se ha reconocido que si el Estado desea un sano sistema de contribuciones, el ejercicio de su potestad tributaria no puede ni debe ser anárquico.

Por lo anterior, la propia doctrina se ha ocupado del estudio metódico de las diversas figuras tributarias, para llegar a su correcta y precisa caracterización jurídica y, a la vez, se ha ocupado de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para la efectividad de dichas figuras tributarias. Esto es así por que de nada o de muy poco serviría dar, por ejemplo, la correcta caracterización del impuesto, si a la vez no se precisa cuándo, dónde, cómo y de quién es conveniente hacerlo efectivo, así como cuáles son los medios adecuados para verificar el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones respectivas.

De este estudio metódico han surgido los diversos principios que son los que dan cohesión y distinguen plenamente al sistema normativo que constituye el Derecho Fiscal.

2. DENOMINACIÓN

Sobre la denominación de esta rama del Derecho, en la doctrina italiana se habla de Derecho Tributario, en la alemana, de Derecho Impositivo y en la francesa de Derecho Fiscal. Emilio Margáin indica que en México no pueden utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimas, como sucede en otras partes, en virtud de que las disposiciones fiscales en el país se aplican no sólo a los impuestos o a los tributos en general, sino también a otros ingresos del Estado, aquéllos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir, los

ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios. Por lo tanto, dice el autor mencionado, "tenemos que concluir que debemos hablar de un Derecho Fiscal".

No compartimos el criterio de Margáin ya que, como ha quedado dicho con anterioridad, la materia fiscal está perfectamente precisada como todo lo relativo a las contribuciones, es decir, a los tributos, y si bien es cierto que las disposiciones fiscales se aplican a otros ingresos del Estado o de organismos descentralizados, ello obedece a razones prácticas de cobro y no a la naturaleza misma de tales ingresos.

Confirman nuestro punto de vista diversos criterios sustentados por el Poder Judicial Federal Mexicano que, entre otros, ha establecido:

CRÉDITOS FISCALES. Tratándose de multas, no pueden constituir propiamente un crédito fiscal. La palabra "crédito", en términos generales, significa lo que se debe a una persona, y, desde que algo se adeuda a una Tesorería, existe un crédito a favor de la misma que tiene derecho a cobrar, pero el hecho de que todas las multas vayan a parar al erario no basta para dar el carácter de fiscal a toda multa. Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a impuesto o sanciones aplicadas con motivo de infracciones a las leyes que determinan dichos impuestos y el Tribunal Fiscal debe conocer solamente de asuntos fiscales. Por tanto, aunque una multa pertenezca al fisco, esa circunstancia no le imprime naturaleza fiscal a la resolución que haya dado origen a esa sanción, por lo que el Tribunal Fiscal sólo puede conocer de inconformidades contra leyes tributarias.

Quinta Época. Tomo LXXII. p. 4567.

Montepío Luz Saviñón.

SEGURO SOCIAL. CUOTAS DEL. NO TIENEN EL CARÁCTER DE CRÉDITOS DEL GOBIERNO FEDERAL. La circunstancia de que el artículo 135 de la Ley del Seguro Social prevenga que el capital constitutivo, entre otras cuotas que deben pagarse al Instituto, tiene el carácter de crédito fiscal, no significa, porque no se expresa así en el régimen fiscal mexicano, que sea un impuesto, derecho, producto o aprovechamiento y la indicación de que el deber de pagar los aportes, los intereses moratorios y los capitales tengan "el carácter de fiscal", sólo quiera decir que se asimila a ese tipo de crédito para los efectos del cobro únicamente y no para darles en esencia naturaleza fiscal en los términos del artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal y artículos 2, 3, 4 y 5 del Código Fiscal de la Federación.

Amparo directo 561/71. Hilaturas Salyazar, S.A. 6 de marzo de 1972.

Unanimidad de votos. Ponente: Jesús Ortega Calderón.

Informe: Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1972. Tercera Parte. Tribunales Colegiados. pp. 64 y 65.

En síntesis, de las ideas antes apuntadas y las expuestas en el apartado anterior, podemos decir que los ingresos a que se refiere la materia fiscal son aquéllos cuyo fundamento constitucional se encuentra en los artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea, aquéllos que tradicional y doctrinariamente han sido llamados contribuciones o tributos, entre cuyas características se encuentran que el Estado los impone o ha impuesto unilateralmente y que constituyen exacciones.

En estas condiciones, si con la expresión Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos, y con la expresión Derecho Impositivo se denomina al sistema jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, pudiendo, en consecuencia, denominar a esta disciplina con cualquiera de ellas, aunque en México, hay que señalarlo, tradicionalmente se le ha denominado como Derecho Fiscal.

3. AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL

Señala Mario Pugliese que “en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existe el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se separan lentamente del tronco original formado por las que son de naturaleza general y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica”. Por ello se ha visto que no obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, nos lo presenta dividido en diversas ramas.

Sin embargo, debemos tener presente que sólo si este fenómeno segregacional que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina en el sentido auténtico de la palabra, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares, para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

Respecto al Derecho Tributario sustantivo sostiene Sergio F. De la Garza que no existe dificultad en reconocerle autonomía científica y, citando a Amorós Rica, nos dice que "hay que admitir la existencia de unos principios generales, de unas instituciones comunes, de unos problemas idénticos y la posibilidad de unas mismas soluciones al estudiar los diversos ordenamientos tributarios".

A su vez, Emilio Margáin nos dice que los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario apoyan su idea en la existencia de ciertos particularismos que conforman la materia y la independizan como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

- a) La naturaleza específica de la obligación tributaria.
- b) Los caracteres de la responsabilidad.
- c) El procedimiento económico coactivo.
- d) La figura jurídica de la exención.
- e) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas.
- f) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.

Como veremos en los capítulos correspondientes, efectivamente existen los anteriores particularismos como pasamos a ejemplificar en el mismo orden de incisos:

a) La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones, entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.

b) El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.

c) La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.

d) La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.

e) En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y es-

tán en un solo ordenamiento, el Código Fiscal de la Federación, a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil, el Código Penal, etcétera.

f) La idea a que se refiere este particularismo está mal expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo sólo se suspende si se otorga garantía al Estado.

Sobre el problema de la autonomía del Derecho Fiscal, resulta interesante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha sostenido que existe esa autonomía, como puede verse en su jurisprudencia de fecha 19 de Noviembre de 1940, que en su parte conducente dice que el Derecho Fiscal "Como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distinguen en el campo del Derecho Civil".

Coincidimos plenamente con las ideas anteriores sobre la autonomía del Derecho Fiscal, pues consideramos que en el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes. De ahí la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados

principios que les son comunes y que son distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

4. RELACIONES CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO

El Derecho Fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del Derecho, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos todos que el Derecho Fiscal ha adaptado a sus finalidades. Esta adaptación, en ocasiones, tiene por resultado ampliar, restringir o modificar el significado y alcance que los conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del Derecho donde han sido tomados.

Otro aspecto de las relaciones entre el Derecho Fiscal y las demás ramas del Derecho radica en que el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuada y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias. La importancia de este aspecto es puesta de relieve por Margáin al decir "La materia tributaria podemos conceptualarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etcétera, o sea, que dicha materia exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico".

De manera ejemplificativa y no exhaustiva mencionaremos algunos de los principios generales, conceptos o instituciones jurídicas que el Derecho Fiscal ha tomado de las otras ramas del Derecho:

a) *Derecho Constitucional*: De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, y además, dichos preceptos, artículos 31, fracción IV y 73, fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal, como son el principio de justicia tributaria (proporcionalidad y equidad), el principio de destino de las contribuciones (gasto público); el principio de legalidad (no hay tributos sin ley) y conexo a éste, el principio de aplicación estricta de la ley, etcétera.

b) *Derecho Civil*: De esta rama ha tomado numerosos conceptos, entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etcétera.

c) *Derecho Mercantil*: De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etcétera.

d) *Derecho Procesal*: De esta rama ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.

e) *Derecho Penal*: De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y, para aplicar las sanciones correspondientes. Además, y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código Penal.

f) *Derecho Internacional*: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones (tratados internacionales) conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.

g) *Derecho Administrativo*: De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.

h) *Derecho Financiero*: Como hemos visto esta rama del Derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención; el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y al Derecho Fiscal corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. En esta virtud, el Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Financiero.

5. TERMINOLOGÍA

La historia nos muestra que el tributo es prácticamente tan antiguo como la manifestación del poder político, sin embargo, el Derecho Fiscal es una disciplina joven cuyo contenido y terminología la doctrina procura conformar sólidamente. Respecto al contenido, ya hemos dicho que el Derecho Fiscal ha tomado de otras ramas del Derecho determinados principios generales o conceptos e instituciones jurídicas, pero hemos de agregar que en ocasiones, también de otras Ciencias ajenas, al Derecho toma conceptos que le son necesarios para la regulación de las contribuciones, todo lo cual da por resultado que la terminología del Derecho Fiscal no sea original de él, sino adoptada ya sea de alguna otra rama del Derecho, o de la Economía, o de la Contaduría, o de la Ingeniería (Civil, Mecánica, Química, etcétera) o, en general, de cualquier otro campo de la tecnología; pero siempre debe tenerse presente que el Derecho Tributario adaptará los conceptos a sus finalidades, por lo tanto, no siempre respetará el significado original del concepto y así, podrá ampliarlo, restringirlo o inclusive modificarlo.

CAPÍTULO
3

**FUENTES DEL DERECHO
FISCAL**

Sumario

- 1. Introducción**
- 2. Diversas clasificaciones**
- 3. Fuentes del Derecho Fiscal en México**
- 4. La ley**
- 5. El decreto-ley y el decreto-delegado.**
- 6. El reglamento**
- 7. Las circulares.**
- 8. La jurisprudencia.**
- 9. La doctrina**
- 10. La costumbre**
- 11. Los tratados internacionales**
- 12. Los principios generales del Derecho**

1. INTRODUCCIÓN

Las fuentes del Derecho son, al decir de García Maynes, de tres tipos: formales, reales e históricas. Son fuentes formales los procesos de creación de las normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas; y fuentes históricas los documentos que encierran el texto de una ley o conjunto de leyes.

De las tres sólo nos ocuparemos de las fuentes formales, ya que su estudio nos permite conocer cómo se establecen las contribuciones y quién lo hace. En general, se consideran como fuentes formales del Derecho a la ley, la costumbre y los usos, la doctrina y la jurisprudencia.

2. DIVERSAS CLASIFICACIONES

En materia fiscal existen diversos criterios para clasificar a las fuentes del Derecho Impositivo. De ellas sólo comentaremos dos, cuyo contenido comprende y explica la eficacia que tienen en esta rama del Derecho las diferentes fuentes formales reconocidas.

Andreozzi clasifica a las fuentes formales del Derecho Tributario en preconstitucionales, constitucionales, doctrina y jurisprudencia. Son preconstitucionales aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida con base en un código político y es la costumbre la que dicta la conducta a seguir; son fuentes constitucionales las que se presentan desde el momento en que la sociedad se encuentra organizada de acuerdo con un código político y de éste derivan todas las leyes consideradas como secundarias respecto del mismo. En cuanto a la doctrina, señala que ha sido ésta la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica. Finalmente, este autor sostiene que a la jurisprudencia le ha quedado solamente la tarea de caracterizar los matices de la tarea encomendada a la doctrina.

Giannini considera como fuentes formales del Derecho Fiscal a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales. Para este autor la ley es la fuente formal por excelencia y la define como la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa. Del reglamento nos dice que se distingue formalmente de la ley en que, aún conteniendo como éste normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado y señala que existen tres categorías de reglamentos, a sa-

ber: para la ejecución de las leyes; para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden, y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

En cuanto a la costumbre considera que su eficacia como fuente del Derecho Tributario es muy discutida; y sobre los convenios internacionales señala que constituyen una fuente que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia para el establecimiento y percepción de los tributos.

3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL EN MÉXICO

En México la única fuente formal del Derecho Fiscal es la ley, como se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes. Refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73, fracción VII de la propia Constitución señale como atribución del Congreso de la Unión discutir y aprobar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. O sea que si el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga la facultad de establecer tales contribuciones al órgano en quien deposita la Constitución la tarea de realizar la actividad legislativa.

Dentro del concepto de ley debemos comprender al decreto-ley y al decreto-delegado, ordenamientos que constituyen una excepción a la división de poderes, en virtud de que, en los términos de la Constitución General de la República, aun cuando emanan del Poder Ejecutivo Federal, tienen fuerza y eficacia de ley.

No obstante lo que hemos dicho, es innegable que paralelamente a la ley, algunas de las demás fuentes formales del Derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas, por lo que haremos algunos comentarios sobre cada una de esas otras fuentes formales del Derecho y su influencia en la legislación impositiva.

4. LA LEY

La ley es una regla de Derecho emanada del Poder Legislativo y promulgada por el Poder Ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que sólo puede ser modificada o suprimida por otra ley o por otra regla que tenga eficacia de ley.

La importancia de la ley como fuente del Derecho Fiscal ha quedado de manifiesto en líneas anteriores cuando señalamos que en México es la única fuente formal, por disponerlo así la Constitución Política del país. Más adelante, en el próximo capítulo, nos referiremos con detenimiento a las características del proceso creativo, interpretación, etcétera, de la ley.

5. EL DECRETO-LEY Y EL DECRETO-DELEGADO

Como excepción al principio de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados es el Poder Legislativo, tenemos al decreto-ley y al decreto-delegado. En estos casos el Poder Ejecutivo se encuentra facultado por la Constitución para emitir decretos con fuerza de ley que pueden modificar y aun suprimir las existentes, o bien, pueden crear nuevos ordenamientos, los que no pueden ser anulados sino en virtud de otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley.

Se está en presencia de un decreto-ley cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo, ante situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, para asumir la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias para hacer frente a tal situación. Como ejemplo podemos citar a las disposiciones que puede emitir el Presidente de la República cuando, en los términos del artículo 29 de la Constitución, han quedado suspendidas las garantías individuales. Otro caso es el previsto por el artículo 73, fracción XVI de la misma Constitución, cuando se trata de hacer frente a epidemias de carácter grave o peligro de invasión de enfermedades exóticas en el país, etcétera.

Estaremos frente de un decreto-delegado cuando la Constitución autoriza al Poder Ejecutivo para emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos. Tal es el caso en México de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria en favor del Presidente de la República, como es el caso del artículo 131, segundo párrafo de la Ley Fundamental, por virtud del cual el Ejecutivo puede ser facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las

cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.

6. EL REGLAMENTO

El reglamento, nos dice Fraga, es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo. Por ello afirmamos que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley. Sin embargo, en México el reglamento se ha convertido en una fuente de Derecho Fiscal muy importante ya que en algunos casos no sólo es un instrumento de aplicación de la ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y práctica su aplicación, como también nos dice Fraga, sino que, ya sea porque el Poder Ejecutivo se arroga las facultades que competen al Poder Legislativo o porque éste indebidamente las delegue en aquél, contiene normas sobre la naturaleza y efectos de los elementos esenciales del tributo; crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido no previstas en la ley; o bien modifica o extingue las situaciones creadas por la ley. Por ejemplo, Margáin nos indica que ha sido costumbre de nuestro legislador el anunciar en las leyes tributarias que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su número, alcance, extensión, etcétera. También podemos decir que han habido ocasiones en que cuando la ley es demasiado severa al regular alguna situación, la disposición reglamentaria ofrece una regulación diferente y más benigna, o inclusive más justa; por lo tanto, aunque el reglamento contraríe a la ley, no hay protesta alguna. Ante esto, Margáin opina que el reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley para convertirse en uno de igual jerarquía que ésta.

7. LAS CIRCULARES

Una derivación del reglamento es la circular, disposición ésta también de carácter administrativo, sólo que mientras el reglamento únicamen-

te puede expedirlo el Presidente de la República, la circular entra en la esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la administración pública, como son los Secretarios de Estados, Directores Generales, etc.

(Las circulares contienen disposiciones administrativas, en algunas ocasiones de carácter puramente interno de la dependencia del Poder Ejecutivo y en otras también dirigidas a los particulares, que especifican la interpretación que da a la ley quien las emite, o bien, a través de ellas se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse.)

Respecto a su eficacia como fuente del Derecho Fiscal, Fraga ha dicho de las circulares que en realidad no considera que sean una fuente especial, porque, o bien la circular contiene disposiciones de la misma naturaleza que el reglamento, y en este caso sólo hay una simple distinción del acto, o bien la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa.

En México, la legislación fiscal federal, desde hace algunos años, ha abandonado la denominación de circulares para este tipo de disposiciones administrativas, y las llama ahora instructivos o reglas generales y una vez publicados en el Diario Oficial de la Federación constituyen fuente de Derecho para los particulares pues de tales disposiciones nacen para ellos derechos que la autoridad no puede desconocer. Al respecto, el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación prevé que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deben seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

8. LA JURISPRUDENCIA

En nuestro país, la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de Derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se detecten errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos; pero debemos tener presente, para comprender con exactitud la importancia de esta fuente

de Derecho, que la jurisprudencia, por sí misma, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales, sino que únicamente puede determinar la conveniencia y, en su caso, el contenido de la modificación, derogación o creación de esas leyes que se haga a través de los órganos competentes para ello.

En otras palabras, la jurisprudencia, en realidad, no viene a ser fuente formal, sino fuente real, de las leyes fiscales. Por ello, el estudio de las sentencias que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explica el por qué de las reformas introducidas a las leyes tributarias y de ello deriva que la jurisprudencia tenga una enorme importancia, pues ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando a la ley tributaria. De la Garza sostiene que la jurisprudencia no es fuente de derecho objetivo, sin que ello implique desconocer la importancia que tiene su obligatoriedad para los tribunales inferiores, los estatales y los administrativos, y aunque no sea fuente de derecho, nos dice, orienta y en muchos casos motiva la reforma de las leyes censuradas en las ejecutorias que la crean.

9. LA DOCTRINA

La doctrina constituye también, a nuestro juicio, una fuente real y no formal del Derecho Fiscal, pues a ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos contenidos en la ley y no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el Derecho Fiscal, haciéndolo avanzar rápidamente, en nuestro país puede considerarse como insignificante su aportación pues, a pesar de que tenemos elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es todavía muy pobre; por lo tanto, podemos decir que la doctrina como fuente del Derecho Fiscal en México es de muy poca importancia.

10. LA COSTUMBRE

Se ha dicho que la costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio. Observamos, entonces, que en la costumbre concurren dos elementos, uno objetivo y otro subjetivo; el primero consiste en el uso o práctica constante y el segundo en la idea de que el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio. Ambos elementos se expresan en la fórmula latina “*inverata consuetudo et opinio juris seu necessitatis*”.

La doctrina distingue tres clases de costumbre: la interpretativa, que es la que determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la introductiva, que es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no regulada con anterioridad; y la derogativa, que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la sustitución de ésta por una norma diversa. "

De lo antes expuesto observamos, entonces, que la costumbre puede ser una fuente formal del Derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de México, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, tal vez el único campo propicio para que opere la costumbre, en materia de Derecho Fiscal, es en el procedimiento para la tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regulación detallada en este campo se originan las "prácticas" que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento.

Salvo el caso anterior, en México, como dice Fraga, la costumbre sólo podrá tener valor como elemento útil en la interpretación, pero no para crear derecho que supla o contrarie a la ley.

11. LOS TRATADOS INTERNACIONALES

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

En México los tratados internacionales carecen totalmente de importancia como fuente del Derecho Impositivo, ya que el Estado mexicano no ha celebrado ninguno en materia fiscal, específicamente. Sin embargo, si llegaran a celebrarse y fueran aprobados por la Cámara de Senadores se convertirían en una fuente muy importante, pues conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Federal, los tratados internacionales celebrados por el Presidente, que estén de acuerdo con la misma y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, son ley suprema.

12. LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Sobre lo que debe entenderse por principios generales del Derecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que por principios generales del Derecho no debe entenderse la tradición de los tribunales, que en último análisis no es sino un conjunto de prácticas o costumbres sin fuerza de ley, ni las doctrinas de los jurisconsultos que tampoco tienen fuerza legal, ni las opiniones personales del Juez, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no sólo las mexicanas que hayan expedido después de la Constitución Federal del país, sino también las anteriores. (Semanao Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XCV, p. 858.)

También ha sostenido que los principios generales del Derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general, como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse. (Semanao Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo LXV, pág. 2641.)

El último de los criterios apuntados no sólo nos señala qué son los principios generales del Derecho, sino que además nos indica cuándo operan como fuente, y fuente formal, del Derecho, incluido, desde luego, el Fiscal, situación que tiene su fundamento constitucional en el artículo 14, último párrafo de la Ley Fundamental mexicana que dispone que 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.

Del texto constitucional antes referido observamos que en México, en cuyo régimen jurídico prevalece el principio de legalidad, las verdades jurídicas notorias indubitables y de carácter general elaboradas o seleccionadas por la ciencia del Derecho que denominamos principios generales del Derecho operan como fuente formal del propio Derecho sólo cuando se trata de dirimir jurisdiccionalmente una controversia y se advierte, después de aplicar todos los métodos de interpretación admisibles, que no hay en la ley disposición alguna aplicable, pues en este caso la norma en la que funde el juzgador su fallo deberá encontrarla en los principios generales del Derecho.

Las ideas anteriores tienen plena aplicación en el campo del Derecho Impositivo, como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación en la siguiente tesis:

TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. NORMAS EN QUE DEBE APOYAR SUS FALLOS. Está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando de los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales, y así el artículo 14 constitucional prescribe que, en el caso de que la ley sea oscura o dudoso su texto, u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de interpretación le ofrece (interpretación histórica, lógica y sistemática) y si agotados éstos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene la obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales de derecho; así, está facultado para determinar que existe una expropiación de hecho, a la que deben hacerse extensivas o aplicarse por analogía las reglas que las leyes señalan para las expropiaciones regulares, teniendo en cuenta la naturaleza específica del acto expropiatorio y el principio de derecho de que la cosa que es nuestra no puede dejar de serlo, mientras no constituimos nosotros mismos un título de dominio, o el de equidad de que el juez debe resolver en favor de quien trate de librarse de perjuicio en contra del que pretenda tener un lucro indebido; aun cuando el Tribunal Fiscal es de jurisdicción especial de derecho estricto, su actuación no puede estar restringida al grado en que lo está un Juez Penal a quien se exige legalmente su sumisión servil a la norma jurídica, sin que, como se ha dicho, debe resolver todos los casos, aun los no previstos por la ley, con base en los principios indicados.

Resolución del Pleno de 23 de Junio de 1945. Expediente 3496/942.

Tesis del Pleno de 1937 a 1948.

CAPÍTULO
4

ORDENAMIENTOS FISCALES

Sumario

- 1. Introducción**
- 2. La ley fiscal**
 - A. Elementos**
 - B. Límite espacial**
 - C. Límite temporal**
 - D. Límite constitucional**
 - E. Interpretación**
 - F. Codificación**
- 3. El reglamento**
- 4. Las circulares**

1. INTRODUCCIÓN

En el capítulo precedente hemos comentado, en general, cuáles son las fuentes del Derecho Fiscal y cuál su importancia y ha quedado establecido que en México es la ley la única fuente formal señalada constitucionalmente, aunque también ha quedado dicho que el reglamento y, en menor medida, las circulares han adquirido una gran importancia en la materia tributaria, de tal manera que podemos afirmar que el establecimiento, recaudación y control de las contribuciones y las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se rigen tanto por la ley como por el reglamento y las circulares.

En vista de lo anterior hacemos ahora un estudio más detenido de los ordenamientos fiscales, principalmente de la ley, en la inteligencia de que todos los comentarios a propósito de ésta son aplicables al Decreto-Ley y al Decreto-Delegado, disposiciones que, como hemos visto, son formalmente administrativas pero materialmente legislativas, al grado de tener la misma eficacia de una ley.

2. LA LEY FISCAL

Hemos visto que la ley es un acto emanado del Poder-Legislativo que crea situaciones jurídicas abstractas e impersonales; es, como nos dicen Giannini y Carré de Malberg, la manifestación de voluntad del Estado emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa y tiene como características el que tiene la primacía sobre cualquier otra regla, anulando aquellas que se le opongan, y que no puede ser modificada ni derogada más que a través de una nueva disposición del órgano legislativo. A continuación vamos a comentar los principales aspectos de la ley fiscal.

A. Elementos

Se ha sostenido que toda ley impositiva debe contener dos tipos de preceptos; unos de carácter declarativo, que son los que se refieren al nacimiento de la obligación fiscal y a la identificación del causante y, en su caso, de las personas que, además del causante, tienen responsabilidad fiscal; y otros de carácter ejecutivo, que son los que se refieren a los de-

beres del causante y, en su caso, de las personas que además de él tienen responsabilidad fiscal para el cumplimiento pleno y oportuno de la obligación fiscal. El criterio que ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Federación sobre este punto es el siguiente: la ley debe contener dos órdenes de preceptos; unos que son simplemente declarativos de los derechos del Fisco, en los que se determinan los elementos constitucionales de la obligación, señalando objeto, sujeto pasivo y circunstancias en que se manifiesta el hecho jurídico al cual la ley condiciona el nacimiento del vínculo tributario. En esos preceptos la voluntad del causante es nula, las obligaciones que crea dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador; lo único que se exige para ser conocido por los contribuyentes con la amplitud necesaria para que queden oportunamente satisfechos. Los otros preceptos de la ley son de carácter ejecutivo, impulsan la voluntad de los causantes que obren en determinado sentido; si se resisten, reciben perjuicio.

Desde otro punto de vista, la ley tributaria, como todas las leyes, consta de dos partes: la orgánica y la transitoria. La parte orgánica desarrolla la regulación jurídica de la materia a que se refiere la ley, por lo que aquí encontramos a los preceptos declarativos y ejecutivos mencionados con anterioridad. La parte transitoria, conocida como Derecho Transitorio o Intertemporal, contiene el conjunto de reglas establecidas por el legislador en una ley de nueva creación o en las modificaciones a una ley vigente, encaminadas a resolver los conflictos de leyes en el tiempo, o sea, los conflictos que se susciten por la aplicación de una ley de nueva creación a situaciones no reguladas con anterioridad o por el cambio de ley o disposición de la vigente aplicable a las situaciones ya reguladas, al dejarse de aplicar la que se abroga o deroga y empezarse a aplicar la que se expide.

B. Límite espacial

El límite espacial de la ley fiscal se refiere al territorio en el cual la ley se aplica y produce sus efectos, es decir, a su zona o área de vigencia. En México, conforme a su organización política como República Federal que tiene como base de su división política al municipio, encontramos que hay leyes federales, leyes locales, donde se incluyen las del Distrito Federal y leyes municipales y cada una de ellas tiene vigencia dentro del territorio que legalmente corresponde a la entidad política respectiva, salvo el caso de las federales, pues por disposición del artículo

8° del Código Fiscal de la Federación para los efectos fiscales se entenderá por México, país y territorio nacional lo que conforme a la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos integra el territorio nacional y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial, zona que comprende una faja de 200 millas paralelas a las costas del país; por lo tanto, la zona de vigencia de la ley fiscal federal está constituida por el territorio nacional más la zona económica exclusiva fuera del mar territorial.

C. Límite temporal

El límite temporal de la ley fiscal consiste en el período previsto para que la ley esté en vigor, así como al momento previsto para que la ley entre en vigor. El primer aspecto está señalado por la Constitución, por lo que lo llamamos vigencia constitucional, y el segundo está señalado por la ley secundaria u ordinaria, por lo que lo llamamos vigencia ordinaria. Así pues, la vigencia constitucional se refiere al período previsto por la Constitución para que la ley fiscal esté en vigor y la vigencia ordinaria se refiere al momento previsto para que entren en vigor las diversas leyes tributarias.

En México, la vigencia constitucional de la ley impositiva es anual, por así desprenderse del texto constitucional. En efecto, en los términos de los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la Constitución Federal, anualmente, durante su período ordinario de sesiones, el Congreso de la Unión debe examinar, discutir y aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación, imponiendo las contribuciones necesarias para cubrirlo, por lo tanto, la conclusión lógica y necesaria es que la vigencia constitucional de las leyes fiscales es anual, pues la imposición de las contribuciones es únicamente en la medida necesaria para cubrir el presupuesto de egresos de un año, y satisfecho ese presupuesto, carece de fundamento y justificación constitucional la imposición de tributos, al menos hasta en tanto no se discuta y apruebe otro presupuesto de egresos para un nuevo año.

En estas condiciones, cada año el Poder Legislativo debería decretar los impuestos necesarios para cubrir el presupuesto de gastos para el año fiscal siguiente y aprobar todas y cada una de las leyes que rigen los tributos, sin embargo, como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que discu-

tir y aprobar las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un solo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos, se enumeren las contribuciones que se desea mantener en vigor durante el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significa discutir y aprobar ley por ley; o sea, la Ley de Ingresos constituye un catálogo en el que se anotan los tributos que se decretan para el año fiscal siguiente y con su sola mención en este catálogo, se entiende prorrogada la vigencia de la ley ordinaria que rige el tributo.

Como consecuencia de lo anterior, si en la Ley de Ingresos se omite señalar algún tributo, automáticamente, al concluir el año fiscal, la ley correspondiente perdería totalmente su vigencia y si se deseara restablecer el tributo sería indispensable aprobar nuevamente la ley correspondiente.

Si el Congreso de la Unión aprueba una nueva ley fiscal para que se aplique en el año fiscal siguiente no consideramos necesario que el tributo respectivo aparezca en el catálogo de la Ley de Ingresos para ese mismo ejercicio y sólo si con posterioridad al ejercicio para el cual fue aprobado se desea que permanezca vigente será indispensable la mención en la Ley de Ingresos, a menos que se vuelva a aprobar la ley. Sobre esta cuestión hay quienes sostienen que para que el nuevo impuesto, aprobado por el Congreso de la Unión durante su período ordinario, sea exigible debe estar consignado, necesariamente, en la Ley de Ingresos. No consideramos correcto este último criterio en virtud de que el requisito constitucional radica en que el tributo esté decretado por el Congreso de la Unión y no en que tenga que estar especialmente consignado en la Ley de Ingresos y porque el ordenamiento que establece el nuevo tributo, al ser aprobado por el Congreso de la Unión, es una ley de la misma categoría de la Ley de Ingresos y no debemos olvidar que la existencia de esta ley obedece, únicamente, a la idea de ahorrar tiempo para los miembros del Congreso de la Unión.

Un problema no previsto por la Constitución Política del país es lo que sucedería si el Congreso de la Unión, por alguna razón, no aprueba a tiempo la Ley de Ingresos, es decir, que por alguna causa terminara el año fiscal y que el Congreso de la Unión no hubiere decretado las contribuciones a cobrar durante el año fiscal siguiente. Conforme a lo ya expuesto, las leyes fiscales tienen vigencia constitucional de un año y, a no ser que se aprueben nuevamente todas y cada una de las leyes o bien se apruebe la Ley de Ingresos, las leyes especiales que regulan cada uno de los tributos perderán su vigencia y el resultado será que mientras el

Congreso de la Unión no decrete nuevamente todas y cada una de las leyes especiales que rigen los tributos, los mismos habrán dejado de estar en vigor y no serán legalmentè exigibles.

Consideramos que dada la gravedad de la situación para el país si se actualiza el problema mencionado la Constitución General de la República debería prever una solución. Por ejemplo: si finaliza el año y no se aprueba la Ley de Ingresos para el año siguiente se prorrogará por ministerio de ley la vigencia de la última Ley de Ingresos por otro año, a menos que durante el nuevo año el Congreso de la Unión llegue a aprobar una nueva Ley de Ingresos para ese año.

En cuanto a la vigencia ordinaria de la ley fiscal, el artículo 7 del Código Fiscal de la Federación establece que las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellos se establezca una fecha posterior. Como se puede observar, el sistema elegido por nuestro legislador federal para determinar el momento en que se inicia la vigencia de la ley fiscal es el sistema simultáneo, es decir, la ley entra en vigor al mismo tiempo en todo el país.

En la esfera federal, el proceso de creación de una ley fiscal es similar al de cualquiera otra, salvo que en el caso de la ley impositiva, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 72 de la Constitución Política del país, la cámara de origen debe ser la Cámara de Diputados. De aquí resulta que los senadores se encuentran impedidos para iniciar leyes tributarias, puesto que ellos sólo pueden presentar iniciativas ante su propia Cámara.

En consecuencia, la facultad de iniciar leyes impositivas federales la tienen solamente el Presidente de la República, los diputados al Congreso de la Unión y las legislaturas de los Estados integrantes de la Federación.

La discusión y aprobación de la ley fiscal sigue el curso normal de cualquiera otra, es decir, aprobada por la cámara de origen pasa a la cámara revisora y si ésta la aprueba se remite al Presidente de la República para que, si no tiene observaciones que hacer, la promulgue y publique. Si el Presidente de la República hace observaciones y ejerce su derecho de veto la ley regresa a la cámara de origen para una nueva discusión y si la ley es aprobada por una mayoría de dos terceras partes de los votos totales la ley pasa a la cámara revisora y si en ésta es aprobada por idéntica proporción de votos, o sea, por dos terceras partes, la ley se envía al Ejecutivo para su promulgación y publicación.

Una vez aprobada en forma definitiva por el Congreso de la Unión, la ley es perfecta, sin embargo, todavía no es obligatoria ni ejecutable, pues hace falta su promulgación y su publicación. La promulgación y la publicación de una ley son actos distintos pero conexos que suelen confundirse, al grado de que se llegan a tomar ambas expresiones como sinónimas, como puede verse de la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

LEYES, PROMULGACIÓN Y PUBLICACIÓN DE LAS. La promulgación no es otra cosa que la publicación formal de la ley y ambas voces se emplean como sinónimas, tanto en el lenguaje común como en el jurídico, sin que sea obstáculo para llegar a esta conclusión, el que en la doctrina también jurídica, exista una corriente de opinión que pretenda encontrar diferencias entre la promulgación y la publicación de las leyes, pues tales diferencias son meramente teóricas, al resultar que la ley fundamental emplea las palabras con el mismo significado, según se desprende de la consulta, entre otros de los artículos 70, 72, inciso a), y 89, fracción I de la propia Constitución.

Amparo en revisión 2260/74. La Nacional, Compañía de Seguros, S.A. 19 de agosto de 1980. Unanimidad de 19 votos de los Ministros: López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia Arzapado, Lozano Ramírez, Pavón Vasconcelos, Rebolledo, Iñárritu, Palacios Vargas, del Río, Calleja García, Olivera Toro y Presidente Téllez Cruces. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

Tesis del Tribunal Pleno. Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1980. pág. 538.

Sin embargo, no son expresiones sinónimas y no pueden ni deben tomarse como tales, son, como hemos dicho, actos distintos, como ya lo ha reconocido la misma Suprema Corte de Justicia de la Nación, entre otras, en la siguiente tesis:

PROMULGACIÓN DE LAS LEYES. Ninguna ley, decreto o reglamento, pueden obligar y surtir efectos, sino desde la fecha de su publicación, en los lugares en que ésta deba hacerse, a menos que la misma ley disponga otra cosa, y no debe confundirse la promulgación con la publicación, pues de lo contrario sucedería que por el lapso transcurrido entre la promulgación y la publicación, se disminuirían los plazos que la misma ley concede para el ejercicio de las acciones de que se ocupa.

Amparo en revisión 5216/33. Brito, Francisco: 6 de Agosto de 1934. 4 votos. Ponente: José López Lira. Secretario: A. Magaña.

Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época. Tomo XLI. Pág. 2913.

De la lectura integral del fallo a que corresponde esta última tesis, se observa que los Ministros de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, consideraron que la promulgación de una ley es el acto por el cual el Presidente de la República, con el refrendo del Secretario de Estado a cuyo ramo corresponde la ley, perfeccionó el acto legislativo ordenando la obligatoriedad de la ley. En nuestra opinión, el anterior criterio de nuestro más Alto Tribunal es parcialmente correcto y parcialmente erróneo. Es correcto al señalar que la promulgación y la publicación no deben confundirse, puesto que son actos distintos; pero es erróneo al considerar que con la promulgación se perfecciona el acto legislativo y se ordena la obligatoriedad de la ley, ya que, como hemos dicho anteriormente, la ley es perfecta una vez que ha sido aprobada en forma definitiva por el Congreso de la Unión, luego, la promulgación no viene a perfeccionar lo que ya es perfecto y, por otro lado, la ley no requiere que se ordene su obligatoriedad, pues es obligatoria por sí misma una vez que ha entrado en vigor, por lo tanto, con la promulgación no se ordena su obligatoriedad y sólo ocurre que la ley no puede entrar en vigor y, por ende, ser obligatoria, si previamente no ha sido promulgada y publicada.

Por nuestra parte, consideramos, siguiendo a Pugliese, que la promulgación es la declaración de que la ley ha sido aprobada por las cámaras con la orden dada a los órganos del Estado para que la publiquen, la obedezcan y la hagan observar. En cuanto a la publicación, es la noticia que se da a los particulares de la expedición y contenido de la ley a través del medio informativo oficial del Estado.

Relacionado con la vigencia de las leyes se encuentra el problema de la fe de erratas que se publica en el Diario Oficial de la Federación. Es común observar que en las semanas posteriores a la publicación en el Diario Oficial de la nueva ley tributaria o de la Ley de Ingresos aparezca publicada una fe de erratas, es decir, una corrección de errores en la publicación de las leyes; muchas tienen poca importancia, pero hay otras que vienen a afectar a algunos de los elementos básicos del ordenamiento a que se refieren. En este último caso y tomando en cuenta el principio de que una ley sólo es obligatoria si está en vigor y que para que una ley inicie su vigencia es indispensable que previamente haya sido publicada, somos de la opinión de que lo que una fe de erratas incorpora en la ley como novedad, respecto a lo publicado originalmente, sólo puede estar en vigor y, por lo tanto, ser obligatorio con posterioridad a su publicación.

Podrá objetarse que la ley es una unidad y que si ya ha sido publicada debe entrar en vigor y ser obligatoria y aplicable en los términos en que fue aprobada por el Congreso de la Unión, sin embargo, consideramos que un error en la publicación equivale a ausencia de publicación ahí donde hubo el error, ya que habrá desconocimiento del texto auténtico de la ley por causas no imputables al gobernado, sino al Estado, por lo tanto, sólo hasta que se publique la fe de erratas habrá la publicación requerida para la vigencia y obligatoriedad respecto de la parte de la ley a que se refiere la corrección y tal circunstancia debe estar establecida expresamente en la ley.

En todo caso, si no se acepta el criterio anterior y en virtud de la corrección que se hace con la fe de erratas resulta que el particular ha incurrido en alguna infracción, por equidad debe concedérsele un plazo razonable para que se regularice sin considerar sus actos como extemporáneos y, por ende, sin aplicar sanciones de ninguna especie, circunstancia ésta que también debe estar establecida expresamente en la ley.

D. Límite constitucional)

Consideramos que el límite constitucional del poder tributario del Estado está constituido por los siguientes principios, establecidos por la Constitución General de la República: de legalidad; de proporcionalidad y equidad; de generalidad; de igualdad; de destinación de los tributos a satisfacer los gastos públicos; de irretroactividad de la ley; de la garantía de audiencia; del derecho de petición; y de no confiscación de bienes.

El principio de legalidad consiste, como dice Leon Duguit, en que ningún órgano del Estado puede tomar una decisión individual que no sea conforme a una disposición general anteriormente dictada. Fraga, a su vez, nos dice que la idea de Duguit tiene en todos los Estados modernos un carácter casi absoluto, pues salvo el caso de facultad discrecional, en ningún otro y por ningún motivo es posible hacer excepción a este principio fundamental.

Por nuestra parte, consideramos que el principio de legalidad es absoluto y no casi absoluto, como dice Fraga, pues aún en el caso de facultad discrecional la hipótesis respectiva está prevista en la ley y la autoridad sólo puede ejercerla en los términos y dentro de los límites permitidos por la ley, tanto en el caso en que la facultad discrecional supone únicamente la apreciación de una situación para comprobar si hay o no hay adecuación a un presupuesto normativo para que se pro-

duzcan los efectos jurídicos previstos por la ley, como en el caso en que además de esa apreciación la autoridad ejerce su arbitrio para decidir la manera y términos en que ha de aplicarse la ley, así como el alcance de sus efectos jurídicos.

El principio de legalidad, nos dice también Fraga, se puede entender desde un punto de vista material, en cuyo caso su alcance es el de que la norma en que se funda cualquier decisión individual tiene que ser una norma de carácter abstracto e impersonal. Puede ser también tomado en su sentido formal, significándose entonces que además de ser una ley desde el punto de vista material la norma que precede el acto individual debe tener también los caracteres de una ley desde el punto de vista formal, es decir, que debe ser una disposición expedida por el Poder que conforme al régimen constitucional esté normalmente encargado de la formación de leyes.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en criterio jurisprudencial ha dicho que el principio de legalidad consiste en que las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite. En México, independientemente del principio general de legalidad que consagra el artículo 16 de la Ley Fundamental, aplicable, por tanto, a cualquier campo de la actividad del Estado, el principio de legalidad específico para la materia tributaria se encuentra consagrado en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país, que dispone que las contribuciones deben estar establecidas en la ley. Este principio puede enunciarse mediante el aforismo, adoptado por analogía del derecho penal, "nulum tributum sine lege". Por lo tanto, la ley debe establecer cuáles son los elementos esenciales del tributo, a saber, objeto, sujeto, exenciones, base, tarifa, pago, infracciones y sanciones.

El principio de proporcionalidad y equidad también se encuentra contenido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, ya que establece que la contribución a que estamos obligados los mexicanos para los gastos públicos debe ser "de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes". Sobre este principio, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en el sentido de que la proporcionalidad y equidad de los impuestos constituye una garantía individual, aun cuando se encuentre localizada fuera del capítulo respectivo de la Constitución. (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, 1965. Primera Parte, Pleno, Tesis II, pág. 42.) Algunos tratadistas e incluso la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han sostenido que, en realidad, son dos conceptos diferentes la proporcionalidad y la equidad, como puede corroborarse en las obras de José

Rivera Pérez Campos, "Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos", publicado en la Revista de Investigación Fiscal No. 51 y Emilio Margáin, "La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano", publicado por la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1967, pág. 109. Disentimos de las ideas anteriores y coincidimos con Sergio Francisco de la Garza, Servando J. Garza y Ernesto Flores Zavala en el sentido de considerar como uno solo el concepto de proporcionalidad y equidad, especialmente con el último de los autores citados, quien señala que este principio, mal expresado por nuestro legislador, no es sino el principio de justicia de Adam Smith, conforme al cual los súbditos de un Estado deben contribuir a su sostenimiento mediante el pago de tributos que se establezcan en función de su capacidad económica, que actualmente denominamos capacidad contributiva.

A su vez, Gregorio Sánchez León indica que "La exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV del artículo 31 Constitucional es de una justicia tributaria, puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos decir que coincide con el de equidad, ya que la equidad es la justicia proyectada sobre el caso concreto y el hombre concreto. La idea de justicia supone trato igual para los iguales y trato desigual para los desiguales con arreglo a la misma pauta. Se trata de conceptos coincidentes y no excluyentes. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual, y, además la fracción IV del artículo 31 constitucional liga los adjetivos mediante una conjunción copulativa".

Este principio de proporcionalidad y equidad se desdobra, a su vez, en otros dos principios, que le son complementarios y que resultan también indispensables para lograr el ideal de justicia tributaria; estos otros principios son el de generalidad y el de igualdad, mismos que en seguida comentamos.

El principio de generalidad consiste en que la ley, como tal, sea una disposición abstracta e impersonal, pues de otra forma no podría ser reputada como una disposición legislativa, en el sentido material, pues le faltaría algo que pertenece a su esencia y estaríamos en presencia de lo que el artículo 13 de la Constitución General de la República prohíbe bajo el nombre de la ley privativa, en otras palabras, este principio significa que la ley comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la hipótesis normativa ahí prevista.

El principio de igualdad significa que las leyes deben tratar igualmente a los iguales, en iguales circunstancias, y, consecuentemente, que deberá tratar en forma desigual a los desiguales o que estén en desigualdad de circunstancias.

El principio de que la recaudación tributaria se destine a satisfacer los gastos públicos, igualmente se encuentra establecido en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos, tanto de la Federación como del Estado o Municipio en que residan los contribuyentes. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha considerado que el destino a los gastos públicos es una condición de validez constitucional de los tributos. En cuanto a lo que debe entenderse por gastos públicos, en capítulos posteriores haremos su análisis y definición.

El principio de irretroactividad de la ley está consagrado por el artículo 14, primer párrafo, de la Constitución Política del país al disponer que a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna. Este principio consiste en la prohibición de aplicar una ley, en este caso impositiva, a situaciones generadas con anterioridad a su vigencia. Sólo en el aspecto sancionatorio, y adoptando un principio de Derecho Penal que deriva del precepto constitucional que hemos mencionado, podría haber la aplicación retroactiva de la ley si con ello se beneficia al particular.

El principio de la garantía de audiencia, como ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, constituye un derecho de los particulares frente a las autoridades administrativas y judiciales para que tengan la oportunidad de ser oídos en defensa de sus derechos antes de que éstos sean afectados, es decir, que se les dé la oportunidad para hacerlo.

Nuestro más Alto Tribunal ha ido aún más lejos al sostener también que para que la garantía de audiencia tenga verdadera eficacia debe constituir un derecho de los particulares no sólo frente a las autoridades administrativas y judiciales, sino también frente a la autoridad legislativa, de tal manera que ésta quede obligada, para cumplir el expreso mandato constitucional, a consignar en sus leyes los procedimientos necesarios para que se oiga a los interesados y se les dé oportunidad de defenderse en todos aquellos casos en que puedan resultar afectados sus derechos y, por lo tanto, será anticonstitucional toda ley ordinaria que no consagre la garantía de audiencia en favor de los particulares, es decir, que no establezca el procedimiento ante la autoridad administrativa o judicial conforme al cual los particulares tengan la oportu-

tunidad de hacer la defensa de sus derechos para que la autoridad que tenga a su cargo la decisión final tome en cuenta tal defensa previamente a la emisión de la resolución que afecte esos derechos (Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1944, pág. 63).

El derecho de petición, consagrado por el artículo 8° de la Constitución Federal, constituye el derecho de los particulares, siempre que hagan una petición por escrito, esté bien o mal formulada, a que la autoridad dicte un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario, o sea, que este derecho de los particulares y la correlativa obligación de las autoridades tiende a asegurar para los primeros un proveído y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido.

Este precepto constitucional no aclara lo que debe entenderse por breve plazo, pero el Poder Judicial Federal ha sostenido que 4 meses es el plazo razonable para que la autoridad dicte el proveído que debe recaer a las instancias que se le formulen, por lo que después de ese plazo, puede considerarse violado el precepto constitucional. En materia tributaria la ley secundaria, concretamente el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, siguiendo un criterio análogo al del Poder Judicial Federal (o tal vez inspirado en él) establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 4 meses y que transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

Como podemos observar, en materia impositiva la ley secundaria es más severa en relación a lo que establece la Constitución Federal, pues ésta sólo obliga a que la autoridad dicte un proveído por escrito que haga saber en breve plazo, proveído que puede ser un acto de trámite en el procedimiento, en cambio aquélla obliga a resolver la cuestión planteada, o sea, que no bastaría un acto de trámite. Esta severidad de la ley secundaria, que evidentemente va más lejos de lo preceptuado por nuestra Ley Fundamental, no se considera inconstitucional, pues no debemos olvidar que la Constitución General de la República, en materia de garantías individuales, establece y consagra los derechos mínimos del individuo, pero de ningún modo prevé limitación alguna para que la ley secundaria otorgue mayores derechos a los particulares.

El principio de no confiscación de bienes, establecido por el artículo 22 de la Constitución General de la República, consiste en que nuestra

Ley Fundamental prohíbe el establecimiento de tributos que en sí mismos sean confiscatorios porque absorban a la mayor parte o a la totalidad del ingreso del contribuyente; pero señala como excepción que no se considerará confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de un contribuyente para el pago de gravámenes o sanciones lo que significa que la prohibición en manera alguna tiene el alcance de impedir al Estado hacer efectivos los tributos que se hayan acumulado por falta de pago oportuno, pudiendo llegar a apropiarse totalmente de todos los bienes del causante moroso.

E. Interpretación

Las leyes fiscales, como todas las demás, deben ser interpretadas para su correcta aplicación al caso concreto de que se trate, sobre todo si se presenta el problema de una deficiente formulación lingüística o técnica jurídica de la norma tributaria. Pugliese señala que en ocasiones hay contradicción entre las normas que integran la ley impositiva, o entre ellas y el derecho privado, o bien que existe imposibilidad de aplicarlas por cambios en las condiciones materiales, jurídicas, políticas, económicas o sociales del medio ambiente en el que deben regir y que por ello no siempre es fácil cumplirlas ni están exentas de dudas.

Ante esta problemática, corresponde al intérprete, ya sea funcionario administrativo, juez, consultor legal o comentarista del Derecho atribuir a la norma su significación correcta, tarea ésta nada sencilla, sobre todo si se tiene presente que estar facultado para interpretar una ley no significa necesariamente saber interpretarla o hacerlo correctamente, pues depende en sumo grado de la capacidad del intérprete, de su experiencia en el campo correspondiente y sobre todo del criterio jurídico que posea, que realice la actividad en la forma más adecuada. Como se ve, es una facultad difícil de llevar a cabo y desde luego implica una gran responsabilidad, pues, como dice Pugliese, el intérprete debe con frecuencia suplir el silencio de la ley o corregir sus fórmulas poco felices, basándose en el principio de que cuando no hay precisión técnica en el lenguaje del legislador, siempre queda el recurso de acudir al análisis ético-jurídico de acuerdo con los principios generales de Derecho Tributario que, ante las lagunas legales deben emplearse como elementos interpretativos.

Nos dice Francisco Pavón Vasconcelos en su Manual de Derecho Penal Mexicano que se interpreta una ley cuando se busca y esclarece o

desentraña su sentido mediante el análisis de las palabras que la expresan, idea que es plenamente aplicable no sólo en Derecho Penal, sino también en el Fiscal o en cualquier otra rama del Derecho.

Andreozzi, en su obra Derecho Tributario Argentino, nos dice sobre la interpretación que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

No debe confundirse entre interpretación e integración de la ley: en el primer caso se investiga lo que el legislador ha querido decir en una ley; en el segundo, se busca colmar una laguna existente en la ley mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso.

Diversas son las fuentes de interpretación, las que podemos clasificar de la siguiente manera:—

a) Interpretación auténtica. Es la que deriva del propio órgano creador de la ley y tiene fuerza obligatoria general.

b) Interpretación jurisdiccional. Es la que deriva de los órganos jurisdiccionales y resulta de la aplicación de la ley a los casos concretos controvertidos sometidos a su decisión. En principio sólo es obligatoria para las partes en conflicto, pero si alcanza el rango de jurisprudencia formal, puede extenderse su obligatoriedad, mientras tanto, para quienes no fueron partes constituye solamente un precedente.

c) Interpretación doctrinal. Es la que deriva de la doctrina jurídica, o sea, de los estudios realizados por los comentaristas y estudiosos del Derecho.

d) Interpretación administrativa. Es la que deriva de los órganos del Estado que tienen a su cargo la ejecución de las leyes en la esfera administrativa cuando deciden la manera y términos en que ha de aplicarse la ley fiscal, ya sea a través de resoluciones de carácter general (reglamentos) o de resoluciones particulares (resolución de consultas).

e) Interpretación ordinaria. Es la que deriva de la aplicación que común y cotidianamente llevan a cabo los particulares, principalmente los consultores legales, para la observancia y cumplimiento de la ley en relación con cada particular y concreta situación jurídica.

Además de las fuentes de interpretación hay diversos métodos de interpretación de las normas legales y en materia fiscal el método más aceptado es el de la interpretación estricta o literal. La interpretación estricta o literal no sólo es, como dice Jarach, evitar la interpretación

analógica, sino significa, como afirma García Belsunce, asignar a la norma el alcance manifiesto e indubitable que resulta de las palabras empleadas. Los sostenedores de este método de interpretación expresan que dada la naturaleza especial de las normas de derecho fiscal, éstas sólo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto.

Este último criterio ha sido recogido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, como puede verse en las siguientes tesis:

APLICACIÓN ESTRICTA. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente, los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos.

Quinta Época.

Tomo LXXIII. Pág. 1532 Residuos de Henequén, S. de R.L.

Tomo LXXVI. Pág. 5800 Mora Manuel F.

Tomo LXXIV. Pág. 3963 Zorrilla José K.

Tomo LXXIV. Pág. 7103 Zorrilla Guillermo

Tomo LXXVII. Pág. 82 Hinojosa José

Página 163. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Apéndice 1917-1965. Segunda Sala.

APLICACIÓN ESTRICTA. Impuestos. En materia de Impuestos, la interpretación de la ley debe ser estricta, y hay que aplicarla en sus términos y sin dar a éstos más alcance que el que naturalmente tienen; y el cobro que se haga sin apearse a estas reglas, importa una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales.

Quinta Época.

Tomo XX. Pág. 930 Obregón Guillermo

Página 164. Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Apéndice 1917-1965. Segunda Sala.

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley, pero este método ofrece un grave problema cuando se presenta el caso de que en la norma se empleen términos que tienen más de un significado. Ante este problema, nuestros tribunales han resuelto que cuando una ley usa términos con más de un significado, debe remitirse a su acepción técnica y no a la de uso corriente, a no ser que la propia ley establezca la acepción que debe tomarse en cuenta.

En ocasiones, a pesar del esfuerzo de la autoridad jurisdiccional por interpretar adecuadamente las normas fiscales, sobre todo en el caso de términos con más de un significado, se puede dar el caso de que la

norma no sea clara. Al respecto, existen dos criterios a seguir: el primero señala que en caso de duda se resuelva en contra del fisco. Sobre el particular, los tratadistas italianos argumentan que si el legislador es el autor de la norma, el poder público debe sufrir las consecuencias de una norma obscura o deficiente, pues siendo los tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de obscuridad o de duda debe optarse por la no imposición. El otro criterio indica que en casos de duda ésta debe resolverse a favor del fisco. Los partidarios de este otro criterio expresan que como el Estado moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino solamente se exige hasta donde lo requieren las necesidades públicas, en caso de duda debe optarse por la imposición, pues lo que se recaude de menos en un impuesto determinado, de seguir el otro criterio, se tornará en agravación de la situación de otro contribuyente, porque para que el Estado subsista, lo no solventado por uno debe ser pagado por otro; así, dicen que tanto la política como la jurisprudencia deben tratar al tributo como causa favorable al fisco, porque es causa de utilidad pública.

Este último criterio ha sido criticado argumentándose que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponda, por lo tanto, lo que unos dejan de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá por qué afectar a los demás. En este orden de ideas, consideramos que el primero de los criterios mencionados es el correcto.

La interpretación analógica, en términos generales, se encuentra proscrita como método de interpretación de las leyes fiscales. Margáin señala que se considera peligrosa en virtud de que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no era intención del legislador gravar y que por su sola semejanza con la situación verdaderamente prevista quedarían afectadas; es decir, se considera que si se acepta la interpretación analógica, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar. La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que no hay tributo sin ley, ya que la analogía supone que hay una situación no prevista por la ley y, por ello, de aplicarse, se violaría el principio de legalidad; de allí que De la Garza nos diga que la llamada interpretación analógica, no es interpretación sino integración.

Pigurina, entre otros autores, manifiesta que la diferencia entre analogía e interpretación radica en que ésta sirve para conocer lo que el legislador ha pensado; aquélla para conocer lo que habría pensado.

No obstante lo anterior, consideramos que la analogía puede utilizarse siempre que con ella no se dé lugar a crear, modificar o extinguir

la obligación tributaria o alguno de los elementos esenciales del tributo; o sea, que la analogía podrá utilizarse cuando la obligación fiscal ya ha nacido en virtud de que el sujeto se ha adecuado a la hipótesis legal. El caso es frecuente tratándose de impuestos aduaneros, donde, por ejemplo, habiéndose causado el impuesto de importación por la introducción al país de una mercancía, se trata de un producto que no está específicamente señalado y para el cual la norma nos indica que se aplique la tarifa del producto con el que guarde mayor analogía.

En México se ha adoptado el método de interpretación estricta o literal. En materia federal el artículo 5° del Código Fiscal de la Federación preceptúa que las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta y que se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base y tasa o tarifa. Este mismo precepto establece que las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica y que 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.

A nuestro juicio, la disposición legal que comentamos indebidamente omite señalar entre las normas que establecen cargas a los particulares a aquellas que se refieren al pago de la obligación, no obstante que es uno de los elementos esenciales del tributo. Esto da pie a considerar que las normas referentes al pago no se interpretan estrictamente, sino aplicando cualquier otro método de interpretación jurídica, lo que no es admisible, pues si el pago constituye uno de los elementos esenciales del tributo y nuestro más Alto Tribunal ha dicho que en la aplicación de los tributos debe estarse exclusivamente a los términos de la ley que los crea, sin que sea dable ampliarlos o restringirlos, es decir, en la aplicación del tributo debe interpretarse estrictamente la ley, es indudable que las normas relativas al pago también deben interpretarse estrictamente, pues de otra forma, ya no se estaría aplicando la ley impositiva exclusivamente en sus términos.

Sin embargo, debe destacarse que sería un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley, puesto que lo correcto es que debe interpretarse en forma armónica, es decir, relacionando unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada

palabra sin hacer distinción; pretender esto, sería, como dice Margáin, destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.

Con el fin de entender y aplicar el método de interpretación adoptado por nuestra legislación, Margáin nos señala las siguientes reglas:

a) Las normas de la ley tributaria deben interpretarse en forma armónica y no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

b) Por su naturaleza específica, las normas que señalan el sujeto, el objeto, el momento de nacimiento y de pago del crédito fiscal, las exenciones, las infracciones y las sanciones deben interpretarse en forma estricta o literal.

c) Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe referirse a su sentido técnico. Sólo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia a que corresponde el término, se referirá a su sentido jurídico.

d) La interpretación analógica debe proscribirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto b) anterior, o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

F. Codificación

Sobre el significado de la codificación, Giuliani Fonrouge nos dice que codificar es, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios generales regulatorios de la materia tributaria en el aspecto substancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas. Así, continúa Fonrouge, un código debe tener el carácter de ley fundamental o básica, de alcance general con permanencia en el tiempo y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya el núcleo en rededor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones.

3. EL REGLAMENTO

Hemos comentado en el capítulo anterior que doctrinalmente el reglamento es, como dice Fraga, una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en

uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo, y por ello hemos afirmado que el reglamento es un instrumento de aplicación de la ley.

En México, la facultad reglamentaria del Presidente de la República está prevista en el artículo 89, fracción I de la Constitución Política del país, que dispone que es facultad y obligación del Presidente promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido con toda claridad en qué consiste la facultad reglamentaria del Presidente de la República, cuál es la naturaleza del reglamento y cuál es la diferencia entre éste y la ley, como se puede observar en la siguiente tesis:

LEYES Y REGLAMENTOS. CARACTERÍSTICAS DISTINTAS ENTRE AMBOS. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna confiere al Presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes; y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Es esta última facultad la que determina que el Ejecutivo puede expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto; este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que parece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, separa por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley en los casos concretos.

Amparo en revisión 1409/72. Creaciones Rakly, S.A. 22 de marzo de 1973. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Amparo en revisión 1137/72. Manuel Álvarez Fernández. 25 de abril de 1973. 5 votos. Ponente: Alberto Jiménez Castro.

Amparo en revisión 1608/72. Blusas y Confecciones. 3 de mayo de 1973. Unanimidad de 4 votos.

Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 1017/72. Yosam, S.A. 21 de junio de 1973. 5 votos. Ponente: Jorge Iñárritu.

Amparo en revisión 1346/72. Embotelladora Potosí, S.A. de C.V. 9 de julio de 1973. 5 votos. Ponente: Jorge Saracho Álvarez.

Informe. Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1973. Segunda Sala. Pág. 23.

La facultad reglamentaria del Presidente de la República está limitada por dos principios que deben ser respetados y cuya inobservancia o violación producen la ilegalidad del reglamento; estos principios son el de preferencia o primacía de la ley y el de reserva de la ley. El principio de preferencia o primacía de la ley consiste en que las disposiciones contenidas en una ley de carácter formal no pueden ser modificadas por un reglamento. El principio de la reserva de la ley consiste en que hay materias que sólo pueden ser reguladas por una ley y normalmente es la constitución la que señala cuáles son esas materias.

No obstante la claridad de estos principios y su indudable justificación, es frecuente que, como ya hemos dicho, a través de una disposición reglamentaria se modifique una disposición legislativa, sólo que en algunos casos no hay protestas porque la modificación es en beneficio del particular. Sin embargo, hemos de concluir que a pesar de ese beneficio, la práctica es ilegal y contraria a la técnica jurídica. Sobre este problema, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho:

REGLAMENTOS ADMINISTRATIVOS, NATURALEZA QUE DEBEN TENER. Es indudable que la facultad reglamentaria de las autoridades administrativas no puede extenderse hasta tergiversar la ley que se trata de reglamentar, y las reglamentaciones que se hagan de una disposición legal, en manera alguna pueden apartarse de su texto, espíritu y finalidad.

Amparo en revisión 4679/39. Rico M. José María. 10. de noviembre de 1939. 5 votos.

Semanario Judicial de la Federación. Quinta Época Volumen LXII. Tomo 2. página 1670.

Otra práctica ilegal y violatoria del segundo de los principios mencionados consiste en que el legislador no incorpora en la ley todas las disposiciones sobre la materia de que se trata, sino sólo algunas, y anuncia en el texto legal que será el reglamento el que establezca las disposiciones faltantes. Esta práctica, además, constituye una delegación de facultades del Poder Legislativo en el Poder Ejecutivo que no

está autorizada por la Constitución Federal. Salvo este caso especial, la facultad reglamentaria del Ejecutivo es de carácter espontáneo, es decir, el Ejecutivo puede expedir un reglamento cuando y en el caso en que lo considere conveniente. Cuando la ley dispone, como ha sucedido en algunos casos, que el Ejecutivo expida un reglamento de la misma, se ha considerado que tal disposición constituye una invitación solamente y no una delegación de facultades del Legislativo al Ejecutivo.

4. LAS CIRCULARES

En estricto rigor, sólo la ley y el reglamento deberían ser los ordenamientos fiscales que regularán las relaciones entre el fisco y los contribuyentes, puesto que, en todo caso, son los únicos previstos en la Constitución Política del país, la ley como el ordenamiento principal y el reglamento como ordenamiento secundario respecto de la ley, con la finalidad de hacer posible y práctica su aplicación. Sin embargo, ya hemos comentado la existencia de actos de la autoridad administrativa derivados o de naturaleza similar al reglamento que se conocen en la práctica administrativa como circulares y que en materia tributaria, de un tiempo a esta parte, se denominan como instructivos o reglas generales.

Comúnmente las circulares contienen disposiciones de carácter interno, dirigidas por los funcionarios superiores a los inferiores para especificar la interpretación que debe darse a las normas legales, o bien se trata de comunicar acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguir. Este carácter de las circulares ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, la cual ha sostenido que son comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, dando instrucciones a los inferiores, sobre el régimen interior de las oficinas, o sobre su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores la inteligencia de disposiciones fiscales ya existentes; pero no para establecer derechos o imponer restricciones al ejercicio de ellos (Semanao Judicial de la Federación, Quinta Época, Tomo XXXII, p. 471). También ha dicho el mencionado órgano jurisdiccional que constituyen meros actos administrativos, tendientes a cumplimentar la ley, pues contienen exclusivamente explicaciones enderezadas a orientar a los funcionarios de la administración, y por ello no tienen ni pueden tener el carácter de imposiciones legislativas, ya que se trata, por decirlo así, de un instructivo u opinión de los superiores jerárquicos administrativos (Semanao Judicial de la Federación, Sexta Época, Volumen CXXIII, Tercera Parte, página 11).

Pero, como se ha reconocido desde hace tiempo, existe también otro tipo de circulares que trascienden la esfera administrativa y que constituyen verdaderas normas abstractas e impersonales de observancia general, es decir, disposiciones que penetran en la esfera jurídica de los particulares, puesto que de ellas pueden nacer obligaciones y derechos para aquéllos. Ambos tipos de circulares han sido definidos por el Tribunal Fiscal de la Federación, como se observa de la siguiente tesis:

CIRCULARES. Deben clasificarse en dos términos diversos, comprendiéndose en uno, regla general, las que consignan instrucciones de los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, a los inferiores, acerca del régimen interior de las oficinas, de su funcionamiento con relación al público, o de aclaraciones para la debida inteligencia de las disposiciones legales ya existentes, mediante las cuales no se pueden establecer derechos ni imponer restricciones al ejercicio de ellos; y en el otro término quedan incluidas las que tienen el carácter de disposiciones de observancia general, siendo verdaderas normas reglamentarias de las leyes, que están supeditadas en cuanto a su validez a las circunstancias de que deben concretarse a proveer a la ejecución de un precepto de la ley, sin contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley en el sentido formal, y emanar de la autoridad que tenga competencia para ejecutar las normas que reglamenta, siendo necesario para su eficacia que sean disposiciones de carácter general que se hayan publicado en el "Diario Oficial" de la Federación.

Resolución del Pleno de 8 de febrero de 1938.

Resoluciones contradictorias en los juicios 4126/937 y 4547/937.

Tesis del Pleno de 1937 a 1948.

También el Poder Judicial Federal ha admitido la existencia de circulares que son de observancia general y no sólo comunicaciones internas, cuando ha dicho:

CIRCULARES PUBLICADAS EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACIÓN, SON DE OBSERVANCIA GENERAL. La circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, no está dentro de los presupuestos a que se contrae el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación, que se refiere a simples circulares expedidas por los funcionarios fiscales, para dar a conocer a las diversas dependencias el criterio de la autoridad superior que deberán seguir en cuanto a la aplicación de normas tributarias, circulares éstas que, efectivamente, no generan obligaciones ni derechos para los particulares; ahora bien, si se trata de una circular publicada en el Diario Oficial de la Federación, tal situación le da fuerza y calidad de obligatoriedad y de observan-

cia general, en los términos previstos en los artículos 3 y 4 del Código Civil para el Distrito Federal, por lo que, debe concluirse que dicha circular sí crea derechos y obligaciones para los particulares.

Amparo directo 326/76. Antonio Vigorito Pérez. 26 de agosto de 1976. Unanimidad de votos. Ponente: Guillermo Velázco Félix. Secretario: José Alejandro Luna Ramos.

Como podemos observar, las circulares de observancia general vienen a constituir auténticos reglamentos, por lo tanto, a ellas les son aplicables los mismos principios que a éstos, como el de que no pueden modificar las disposiciones de una ley, siendo su objeto únicamente aclararlas o reglamentarlas, por lo que no pueden considerarse como derogatorias o modificatorias de la ley y carecen de fuerza legal para derogar los derechos ya establecidos por la ley. Estas limitaciones a las circulares quedan de manifiesto en la siguiente tesis del Tribunal Fiscal de la Federación:

CIRCULARES. Como la Constitución consagra la facultad reglamentaria tanto en la fracción I del artículo 89 como en el artículo 92, sin determinar la forma que deban revestir los reglamentos, consideremos que válidamente han podido los códigos civiles de 1870, 1884 y 1928, admitir que los reglamentos del ejecutivo asuman la forma de circulares.

Es claro que una vez que se equipare a las circulares con los reglamentos habrá limitaciones tanto para la validez como para la eficacia de aquéllas. La validez de las circulares estará limitada por los mismos conceptos que restringen la validez de los reglamentos. La circular debe concretarse a proveer a la ejecución de una norma ya contenida en la ley, no debe contradecir disposición alguna de jerarquía superior ni invadir una materia reservada a la ley, en el sentido formal. Por estas razones como lo ha fijado la Suprema Corte, la circular no puede constituir el único fundamento para que una autoridad administrativa dicte un mandamiento que afecte a un particular. Frente a los particulares la circular sólo puede tener el valor de una disposición que fija la manera como ha decidido la Administración Pública realizar actos que por ley está ya facultada para efectuar; pero sin agravar las cargas que pesen sobre el obligado. La determinación de la forma de ejercicio de una facultad discrecional será, por ello, el contenido normal de las circulares como fuente de derecho objetivo frente a los particulares.

El problema de la competencia, por lo general, no se suscita en los reglamentos propiamente dichos. En cambio en las circulares sí es importante estudiarlo: es preciso que la autoridad que dicte la circular tenga competencia para ejecutar la norma superior en que la circular se apoye; en

otras palabras, es preciso que tenga funciones representativas dentro del Poder Ejecutivo. Como la Ley de Secretaría de Estado en vigor, abandonando una vieja tradición, ha establecido en su artículo 21 la posibilidad de que por reglamento se delegue a cualquier funcionario de las Secretarías de Estado, la potestad decisoria que originalmente corresponde al Presidente de la República y al Secretario de Estado, serán las normas que se dicten de acuerdo con dicho artículo 21 las que fijen la competencia de funcionario diverso del Presidente de la República y el Secretario de Estado para dictar circulares. Cuando esas normas falten sólo podrá reconocerse la validez de las circulares emanadas precisamente de alguno de los altos funcionarios antes citados.

En cuanto a la eficacia de la circular, será indispensable, para que tenga la que corresponde a los reglamentos, en primer lugar, que no haya sido dictada para un grupo definido de destinatarios, sino como una disposición de carácter general y, en segundo lugar, que haya sido publicada en el "Diario Oficial" de la Federación, de acuerdo con lo establecido en el artículo 3 del Código Civil. Esto último ha sido reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente forma: "Aún en el caso de que una circular tuviera el carácter de disposición reglamentaria gubernativa, para que adquiriese fuerza debería ser puesta en vigor mediante su publicación en el 'Diario Oficial', puesto que las leyes y reglamentos sólo pueden obligar cuando son debidamente expedidos, publicados y promulgados."

(Ejecutoria Imperio ya citada.)

Resolución del Pleno de 8 de febrero de 1938.

Resoluciones contradictorias en los juicios 4126/937 y 4547/937.

Tesis del Pleno de 1937 a 1948.

En resumen, existen dos tipos de circulares; uno constituido por las instrucciones dadas por el superior jerárquico al inferior sobre la conducta que deben seguir o sobre el criterio que se debe aplicar, etc., todo ello encaminado al funcionamiento de la dependencia administrativa; el otro, constituido por disposiciones de carácter general emitidas por los funcionarios administrativos para que los contribuyentes conozcan la forma cómo, según la autoridad fiscal, deben conducirse o cómo deben aplicar los ordenamientos fiscales en el cumplimiento de las obligaciones que los mismos les imponen y es en este último caso donde nos encontramos frente a circulares que deben considerarse también como ordenamientos fiscales que regulan las relaciones entre el fisco y el contribuyente.

CAPÍTULO
5

EL IMPUESTO

Sumario

1. Definición
2. Principios teóricos
3. Sujetos
4. Características legales
5. Clasificación
6. Efectos de los Impuestos

Vamos al
Starbuck
a tener cute

1. DEFINICIÓN

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2° fracción I define que impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de ese mismo artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, respectivamente).

En nuestra opinión, la anterior definición legal es censurable porque en sí misma no es una definición, ya que por definir se entiende fijar con precisión la naturaleza de una cosa y esto es justamente lo que no hace la disposición jurídica en comentario, porque, en primer lugar, el concepto que nos presenta es común a todos los tributos, ya que todos ellos son contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma; y, en segundo lugar, porque como nos dice De la Garza tiene carácter residual, o sea, que se obtiene por eliminación y no porque precise la naturaleza del impuesto, pues será impuesto la contribución que no sea aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derechos.)

De la Garza, como conclusión al estudio de las características de este gravamen nos propone la siguiente definición: "El impuesto es una prestación tributaria obligatoria ex-lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del Estado referida al obligado y destinada a cubrir los gastos públicos."

—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 y morales para cubrir el gasto público y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial, directo o inmediato.

2. PRINCIPIOS TEÓRICOS

Varios tratadistas han elaborado principios teóricos a propósito del establecimiento de los impuestos, principios que aunque originalmente se han pensado en función de los impuestos, ya que ésta es la figura tributaria más estudiada, con ligeras adaptaciones se aplican en general para todos los tributos. De tales principios sólo comentaremos los formulados por Adam Smith y por Adolfo Wagner.]

En el libro V de su obra La Riqueza de las Naciones, Adam Smith formuló cuatro principios fundamentales de los impuestos que, por su acierto, continúan comentándose e inspirando a la legislación moderna y no obstante que datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados. Estos principios son: de justicia, de certidumbre, de comodidad y de economía.

a) *El principio de justicia* consiste en que los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas y de la observancia o menosprecio de esta máxima depende lo que se llama equidad o falta de equidad en la imposición.

Este principio de justicia ha sido desarrollado por la doctrina a través de otros dos principios, a saber, el de generalidad y el de uniformidad. Que el impuesto sea general significa que comprenda a todas las personas/cuya situación coincide con la hipótesis que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es decir, que cualquier persona pueda adecuarse a la hipótesis normativa; como excepción, sólo deberán eliminarse aquellas personas que carezcan de capacidad contributiva o, dicho en las palabras de Adam Smith, capacidad económica. Se entiende que posee capacidad contributiva la persona que percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, o sea, cuando los ingresos rebasan las cantidades que son indispensables y suficientes para que una persona y su familia subsistan.

(Que el impuesto sea uniforme significa en principio que todas las personas sean iguales frente al tributo.) Sobre este punto, John Stuart Mill señala que debe tomarse en cuenta la teoría del sacrificio, la cual implica que si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada una será también distinta y estará en relación con el sacrificio que significó la percepción. Por ello se dice entonces que el impuesto será uniforme si la ley trata igual a situaciones iguales y desigual a situaciones desiguales.

(b) *El principio de certidumbre* consiste en que todo impuesto debe poseer fijeza en sus elementos esenciales, para evitar actos arbitrarios por parte de la autoridad. Los elementos esenciales son: objeto, sujeto, exenciones, tarifa, época de pago, infracciones y sanciones.)

c) *El principio de comodidad* consiste en que todo impuesto debe recaudarse en la época y en la forma en las que es más probable que convenga su pago al contribuyente. Es decir, deben escogerse aquellas fechas o períodos que, en atención a la naturaleza del gravamen, sean más propicias y ventajosas para que el causante realice el pago.)

★ d) El principio de economía consiste en que el rendimiento del impuesto debe ser lo mayor posible y para ello, su recaudación no debe ser onerosa, o sea, que la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación tiene que ser la menor posible. Einaudi, señala que cuando el costo de la recaudación excede el 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

Adolfo Wagner, en su "Tratado de las Ciencias de las Finanzas", ordena los principios de imposición en cuatro grupos:

En el primer grupo, principios de política financiera. Abarca los de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición; conforme al primero, los impuestos deben ser suficientes para cubrir las necesidades financieras de un determinado periodo, en la medida en que otras vías o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles; el segundo significa que los impuestos deben ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir uno o varios impuestos que con un simple cambio de tarifa y sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis, los recursos necesarios.

En el segundo grupo, principios de economía pública. Incluye aquí la elección de buenas fuentes de impuestos y la elección de las clases de impuestos.

En el tercer grupo, principios de equidad. Son los principios de generalidad y uniformidad que hemos comentado anteriormente.

Finalmente, en el cuarto grupo, principios de administración fiscal. Encontramos aquí la fijeza de la imposición, comodidad de la imposición y tendencia a reducir lo más posible los gastos de la recaudación de los impuestos.

3. SUJETOS

(En el impuesto, como en cualquier otro tributo, una vez que se ha realizado el presupuesto de hecho previsto por la ley impositiva, o sea, que se ha realizado lo que se llama hecho generador, surge la obligación fiscal y, por lo tanto, hay un sujeto activo y un sujeto pasivo de la obligación; siendo siempre el sujeto activo el Estado. En cuanto al sujeto pasivo, de la definición de impuesto que hemos dado, desprende que pueden serlo las personas físicas y las morales, circunstancia que se confirma de lo dispuesto por el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, que prevé que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas.

(El vigente Código Fiscal de la Federación, a diferencia del anterior, no define al sujeto pasivo de la obligación fiscal, sin embargo, siguiendo los lineamientos que señala la doctrina y que recogía el anterior Código podemos precisar qué sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley está obligada al pago de una prestación tributaria.)

Hasta 1980 en el Derecho Fiscal mexicano se consideraba como sujeto pasivo de un crédito fiscal a entidades carentes de personalidad jurídica, a las que se conceptuaba como agrupaciones que constituyeran una unidad económica diversa de la de sus miembros, pero esta posibilidad desapareció a partir de 1981 del Derecho Positivo mexicano, de modo que ahora únicamente las personas físicas o morales pueden ser sujeto pasivo del crédito fiscal.

4. CARACTERÍSTICAS LEGALES

Aquí no menciono que

Del estudio legal del impuesto, en relación con los principios que sobre la materia recoge la Constitución Política del país, obtenemos que todo impuesto debe reunir las siguientes características:

del impuesto a) Debe estar establecido en una ley. Este principio, conocido como de legalidad, como ya hemos dicho al hablar de las fuentes del Derecho Fiscal y al analizar la Ley Fiscal, se encuentra consignado en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El principio de legalidad aquí establecido se reafirma con las disposiciones contenidas en los artículos 73, fracción VII y 74, fracción IV de la propia constitución, que disponen que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten para cubrir el Presupuesto de Egresos, de donde se concluye que los impuestos deben estar establecidos en una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos del Decreto-Ley y del Decreto-Delegado.

b) El pago del impuesto debe ser obligatorio. En principio, la obligatoriedad de pago del impuesto se encuentra consignada en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, que señala la obligación de todos los mexicanos de contribuir a los gastos públicos, obligación ésta que, al decir de Emilio Margáin, deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano de los medios suficientes para que satisfaga las necesida-

des públicas o sociales a su cargo. Pero ésta es únicamente la obligación general en materia contributiva, porque la obligación concreta de cubrir el impuesto deriva de la realización de los hechos o actos previstos por la ley fiscal como hechos generadores de la obligación fiscal, o sea, que el deber de pagar proviene del hecho de que se haya coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal.

c) Debe ser proporcional y equitativo. Esta característica, como ya hemos apuntado en apartados anteriores, se encuentra consagrada también por el artículo 31, fracción IV de nuestra Ley Fundamental y se ha considerado que constituye una auténtica garantía individual. Sobre su significado coincidimos con Flores Zavala en el sentido de que ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de Adam Smith y, por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.)

No consideramos correcto que se asimilen los términos proporcionalidad y equidad a los de generalidad y uniformidad, respectivamente, como lo hace Margáin, pues no debe perderse de vista que los principios de generalidad y uniformidad, aunque complementarios del principio de justicia, son diferentes, pues no es lo mismo establecer un tributo en función de la capacidad contributiva del particular, proporcionalidad y equidad, que prever una hipótesis legal en forma general y abstracta, con la que cualquiera pueda coincidir y así generar la obligación fiscal, generalidad, ni que prever un tratamiento igual a situaciones iguales y tratamiento desigual a situaciones desiguales, uniformidad.

En conclusión, sostenemos que la característica de proporcionalidad y equidad se refiere a que los impuestos sean establecidos atendiendo a la capacidad económica del contribuyente, independientemente de la generalidad y uniformidad que también debe tener el tributo.

A propósito de la proporcionalidad de los impuestos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostuvo el siguiente criterio:

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

Amparo directo 4205/30. Nieves José A. 24 de Agosto de 1934. 5 votos.
Ponente: Luis M. Calderón. Secretario: A. Magaña.

d) Que se establezca en favor de la administración activa o centralizada del Estado. Esta característica se desprende del texto de los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74, fracción IV del Código Político mexicano. En efecto, hemos visto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, a los gastos públicos del Estado como organización política soberana y sólo para esos gastos, por lo tanto, se excluye a los organismos que no forman parte de la Federación, Estado o Municipio, o sea, que constitucionalmente no hay obligación de contribuir o pagar tributos para cubrir gastos distintos de los de la Federación, Estados y Municipio, como son los gastos de la administración delegada, que se integra con organismos descentralizados y empresas de participación estatal que son entidades con personalidad jurídica propia y por lo mismo diferente y separada de la del Estado, como ya lo ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación y se observa de la siguiente tesis:

SEGURO SOCIAL. INSTITUTO MEXICANO DEL. POR SU CARÁCTER DE ORGANISMO DESCENTRALIZADO NO ES PARTE INTEGRANTE DE LA FEDERACIÓN. Siendo el Instituto Mexicano del Seguro Social, por expresa determinación de su ley constitutiva, un organismo descentralizado con personalidad jurídica propia, es una entidad separada de la administración central. Sólo mantiene con el Poder Ejecutivo Federal, conforme a lo previsto por diversos ordenamientos legales, relaciones vinculatorias con la específica finalidad de regular el control administrativo de su funcionamiento orgánico. De lo que se sigue que, por la peculiar característica de estar dotado de personalidad jurídica propia, constituye un ente que no forma parte integrante de la Federación. Sólo pueden considerarse comprendidos dentro del sistema administrativo propiamente dicho, del Poder Ejecutivo Federal y como partes integrantes del mismo, los organismos que se instituyen como figuras que la doctrina clasifica de "desconcentración administrativa" y que son aquéllos a los que se les atribuye, mediante subordinación jerárquica directa, parte de la competencia administrativa y, por lo mismo, en el desempeño de sus funciones actúan como órganos del mismo ente estatal, es decir, que carecen de personalidad jurídica propia.
Séptima Época, Volumen LIII, Tercera parte, Pág. 84.

Correlativamente a lo dispuesto en el mencionado artículo 31, fracción IV constitucional, los artículos 73, fracción VII y 74, fracción

IV establecen que en la esfera federal el Congreso de la Unión discutirá y aprobará anualmente el presupuesto del Estado Federal, presupuesto que, entonces, sólo debe contener los gastos públicos de la Federación y para cuya subvención se aprueban también las contribuciones que el propio Congreso considera necesarias.

e) El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos. Esta característica es consecuencia de la anteriormente mencionada. En efecto, como ya dijimos, el Congreso de la Unión decreta los impuestos que considera son suficientes para satisfacer el Presupuesto de Egresos que discute y aprueba, por lo tanto, el rendimiento de los impuestos debe destinarse única y exclusivamente para satisfacer los gastos para los cuales fueron decretados. Hacer cualquiera otra destinación sería violar los preceptos constitucionales a que nos hemos venido refiriendo.

5. CLASIFICACIÓN

Existen diversas clasificaciones sobre los impuestos, a continuación mencionaremos las más importantes y generalmente citadas y utilizadas:

a) Directos e indirectos. Esta clasificación parece ser más de carácter económico que jurídico y presenta el grave problema de su imprecisión, lo que con toda facilidad mueve a confusión; sin embargo, es una de las más manejadas en el campo de la hacienda pública y a ella se hace frecuente referencia al hablar de los impuestos. No existe un criterio uniforme para distinguir a los impuestos directos y a los indirectos, de ahí la imprecisión que hemos mencionado, por lo que comentaremos los criterios de distinción que se han elaborado.

El criterio de la incidencia señala que son impuestos directos aquellos que no pueden ser trasladados, de modo que inciden en el patrimonio del sujeto pasivo de la obligación, puesto que no lo puede recuperar de otras personas; y son impuestos indirectos los que sí pueden ser trasladados, de modo que no inciden en el patrimonio del sujeto pasivo, sino en el de otras personas, de quienes lo recupera el sujeto pasivo.

A este criterio se le ha criticado (Dino Jarach. Curso Superior de Derecho Tributario) indicando, principalmente, que todos los impuestos, en determinadas condiciones, son susceptibles de traslación, sobre todo aquellos que recaen sobre fenómenos del mercado y que, por lo tanto,

tienen efecto sobre los precios, de manera que serán razones económicas las que determinarán si el impuesto se traslada o no se traslada, pero no puede saberse "a priori".

El criterio administrativo o del padrón señala que son impuestos directos aquellos que gravan periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y estabilidad, por lo que pueden hacerse padrones o listas de contribuyentes; y son impuestos indirectos aquellos que gravan hechos aislados o accidentales y como se refieren a situaciones transitorias no es posible hacer una lista o padrón de contribuyentes.

A este criterio se le critica que de acuerdo con él, impuestos que sin discusión se consideran indirectos, resultarían ser directos por el solo hecho de gravar periódicamente situaciones que presentan una cierta permanencia y de que es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso del Impuesto al Valor Agregado; y que impuestos indiscutiblemente directos resultarían indirectos por la sola razón de gravar hechos aislados y de que no es posible hacer un padrón de contribuyentes, como es el caso del Impuesto sobre la Renta a cargo de las personas físicas respecto de los ingresos por obtención de premios.

El criterio de la manifestación de la capacidad contributiva señala que son impuestos directos los que recaen sobre manifestaciones directas de la capacidad contributiva en las que la riqueza se evidencia por sus elementos ciertos, que son la renta, aspecto dinámico de la riqueza, o el patrimonio, aspecto estático de la riqueza; y son impuestos indirectos los que recaen sobre manifestaciones indirectas de la capacidad contributiva, ya que no gravan la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, sino una riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias.

Este último criterio, a nuestro juicio, sí nos permite distinguir a los impuestos directos de los indirectos, pero no está exento de crítica ya que presenta inconvenientes en su aplicación porque hay casos en los que ni la riqueza en sí misma, ya sea en su aspecto dinámico o estático, ni la riqueza presunta a que se llega por otras manifestaciones como los consumos o transferencias, evidencian la real capacidad contributiva del sujeto pasivo.

b) Reales y personales. Los impuestos reales son los que se establecen atendiendo, exclusivamente, a los bienes o cosas que gravan, es decir, se desentienden de las personas, o mejor dicho prescinden de consideraciones sobre las condiciones personales del sujeto pasivo y sólo toman en cuenta una manifestación objetiva y aislada de riqueza; en cambio, los impuestos personales son los que se establecen en atención

a las personas, esto es, en atención a los contribuyentes o a quienes se prevé que serán los pagadores del gravamen, sin importar los bienes o las cosas que posean o de dónde deriva el ingreso gravado, por tanto, toman en cuenta la situación y cargas de familia del sujeto pasivo.

c) Específicos y ad valorem. El impuesto específico es aquel que se establece en función de una unidad de medida o calidad del bien gravado y el impuesto ad valorem es el que se establece en función del valor del bien gravado.

d) Generales y especiales. En esta clasificación encontramos dos criterios para distinguir cuáles son los impuestos generales y cuáles los impuestos especiales.

Uno de los criterios señala que el impuesto general es el que grava diversas actividades u operaciones, pero que tienen un denominador común, por ser de la misma naturaleza; en cambio, el impuesto especial es el que grava una actividad determinada en forma aislada.

El otro de los criterios señala que el impuesto general es el que recae sobre una situación económica globalmente considerada y el impuesto especial es el que recae sobre un elemento de esa situación económica. Al primero se le llama también impuesto sintético y al segundo, impuesto analítico.

e) Con fines fiscales y con fines extrafiscales. Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para recaudar los ingresos necesarios para satisfacer el presupuesto de egresos. Los impuestos con fines extrafiscales son aquellos que se establecen sin el ánimo de recaudarlos ni de obtener de ellos ingresos para satisfacer el presupuesto, sino con una finalidad diferente, en ocasiones de carácter social, económico, etcétera.

En México es criticable el establecimiento de impuestos con fines exclusivamente extrafiscales, pues como ya hemos dicho una de las características esenciales del impuesto, derivada de la Constitución Política del país, es que se decreten para satisfacer el Presupuesto de Egresos, es decir, la Constitución no prevé ni autoriza el establecimiento de impuestos con fines diferentes de la satisfacción del Presupuesto de Egresos.

f) Alcabalatorios. Los impuestos alcabalatorios son aquellos que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o, inclusive, dentro de una misma entidad. Las principales formas de impuestos alcabalatorios son los siguientes: Impuestos al tránsito, que gravan el simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinadas a una tercera. Impuestos de circulación, son los que gravan la simple circulación de la mercancía en una misma entidad.

Impuestos de extracción, que gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero. Impuestos de introducción, que gravan la entrada de mercancías a una entidad proveniente de otra o del extranjero. Impuestos diferenciales, son los que gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o a los que permanecen en el interior para su consumo.

6. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Los efectos de los impuestos podemos estudiarlos en dos grandes grupos, en el primero, los efectos de los impuestos que no se pagan; en el segundo, los efectos de los impuestos que se pagan.

El efecto de los impuestos que no se pagan es, en general, la evasión o la elusión. La evasión se presenta cuando el contribuyente se sustrae al pago del impuesto recurriendo a conductas ilícitas, es decir, violatorias de la ley, ya sea porque realice lo que ésta prohíbe u omita efectuar lo que ordena. Como ejemplo podemos citar al contrabando y al fraude fiscal.

La elusión consiste también en sustraerse al pago del impuesto, pero sin recurrir para ello a conductas ilícitas, sino realizando conductas lícitas, como son evitar coincidir con la hipótesis legal, ya sea trasladando la fuente del impuesto a un lugar diferente de aquél en que debe aplicarse el tributo o, más simplemente, absteniéndose de realizar los hechos o actos específicamente gravados por la ley.

El efecto de los impuestos que se pagan es la posibilidad de traslación del gravamen, también conocida como repercusión. La traslación del impuesto es un fenómeno económico a veces ordenado, a veces prohibido y a veces permitido por la ley, luego, no siempre regulado, que, salvo que esté prohibido, siempre es legal y que consiste en cargar a un tercero el impuesto originalmente a cargo del sujeto pasivo señalado por la ley, de modo que sea aquél y no éste quien sufra el impacto económico, o sea, en quien incida el impuesto.

La traslación del impuesto se verifica en tres fases:

a) Percusión. Es el momento en que se realiza el presupuesto de hecho previsto por la ley fiscal para que nazca la obligación, es decir, el causante del tributo se adecua a la hipótesis normativa y genera la obligación fiscal.

b) Traslación. Es el momento, en que el causante del impuesto, es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del impuesto,

traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro. La traslación puede ser hacia adelante o protraslación, o bien hacia atrás o retrotraslación, según la dirección de la traslación.

En la traslación hacia adelante el causante cobra por los bienes o servicios que enajena no solamente el precio de los mismos, sino, además, fuerza al consumidor a que pague el impuesto que ha causado el contribuyente. En la retrotraslación, el adquirente de bienes fuerza a su proveedor a que le pague el impuesto que causará en cuanto realice la mercancía adquirida. Para Griziotti, existe otro tipo de traslación, la lateral, que se presenta cuando no pudiendo realizarse la traslación hacia adelante o hacia atrás, el causante consigue hacer recaer el pago del impuesto sobre los proveedores o los compradores de otras mercancías o de otros servicios, que no son gravados con tributos, pero que son producidos a costos conjuntos con las mercaderías o los servicios gravados, o bien son complementarios de los procesos de producción respecto de los bienes por los servicios gravados.

c) Incidencia. Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.

CAPÍTULO
6

LOS DERECHOS

Sumario

- 1. Denominación**
- 2. Definición**
- 3. Sujetos**
- 4. Características legales**
- 5. Servicios que deben sufragarse con los derechos**

1. DENOMINACIÓN

La segunda figura tributaria en importancia como fuente de recursos para el Estado es la que en nuestro país se denomina derechos y que en otros países se conoce bajo el nombre de tasa.

2. DEFINICIÓN

El artículo 2º, fracción IV del Código Fiscal de la Federación define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación. Similar es la definición que da la Ley Federal de Derechos en su artículo 1º al decir que “Los derechos que establece esta Ley, se pagarán por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.”

El concepto legal de los derechos que nos ofrecen las anteriores definiciones nos parece inadecuado, en virtud de que incluye un hipótesis de causación que no da lugar al cobro de esa figura tributaria, sino a la del impuesto, y, además, porque en la otra hipótesis de causación no es suficientemente preciso.

La doctrina señala que los derechos o tasas son contraprestaciones que los particulares pagan al Estado por la prestación de un servicio determinado. Giannini nos dice que cuando el servicio público, por su naturaleza y el modo en que está ordenado se traduce en una serie de prestaciones que afectan singularmente a determinadas personas, ya sea porque éstas las solicitan o porque deban recibirlas en cumplimiento de una norma legal, es justo que recaiga sobre ellas, si no la totalidad, sí, al menos, la mayor parte de los gastos necesarios para la prestación del servicio. Sin embargo, se debe distinguir cuáles son los servicios que deben retribuirse con los derechos, es decir, con un tributo, y cuáles se deben retribuir con otro tipo de contraprestación, que en México se llama “productos” y que en los demás países de habla española se llaman precios.

En primer lugar, como nos dice De la Garza, es indispensable que se trate de servicios divisibles o “uti singuli”, donde el aprovechamiento individual del servicio puede ser medido, o como dice Ataliba, es preciso que la actividad estatal se refiera directamente al obligado; en

segundo lugar, debe tratarse de servicios jurídicos inherentes al Estado y no a servicios de otra índole, pues a estos otros servicios corresponden los productos o precios; en tercer lugar, los servicios deben ser prestados por la Administración del Estado o por el Poder Judicial. Cabe hacer notar que en México sólo los servicios que presta la Administración pueden generar los derechos, ya que por mandato constitucional el Poder Judicial no puede cobrar contraprestación alguna por el servicio que presta. Ejemplo de los servicios que generan derechos son: certificaciones, expedición de pasaportes, inscripciones en los registros públicos, etc. Ejemplos de los servicios que dan lugar al cobro de productos: acceso a museos o zonas arqueológicas, uso de estacionamientos, etcétera.

En este orden de ideas, podemos observar que es totalmente impropio que se pretenda que por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la Nación se pagaren derechos si en este caso no existe una actividad estatal, concretada en servicios jurídicos inherentes al propio Estado, aprovechable por los particulares. Por ello, coincidimos con De la Garza en que esta hipótesis no da lugar al cobro de derechos, sino de impuestos y que así deben considerarse los tributos establecidos en la Ley Federal de Derechos, independientemente del nombre que se les haya dado.

Por otro lado, consideramos que las definiciones legales que mencionamos debieran precisar tanto que este tributo es una contraprestación al Estado, como que es por los servicios jurídicos inherentes al propio Estado y que éste presta en sus funciones de Derecho Público que se causan los derechos.

Como consecuencia de la naturaleza del servicio que genera los derechos resulta que tal servicio debe constituir un monopolio del Estado, de modo que éste lo preste, como dice Pugliese, "en su calidad y a causa de su calidad de ente soberano de Derecho Público", o sea, que se trate de un servicio que se encuentra fuera de la economía privada de cambio y, por tanto, no pueda ser prestado por una empresa particular, pues la utilidad del servicio desaparecería si no es el Estado quien lo presta.

De acuerdo con las ideas que han quedado expuestas diversos autores han elaborado sus definiciones sobre esta figura tributaria, algunas de las cuales citamos a continuación:

Margáin define a los derechos como la prestación señalada por la ley y exigida por la administración activa en pago de servicios administrativos particulares. Giuliani Fonrouge señala que se trata de la prestación pecuniaria exigida compulsivamente por el Estado en virtud de la ley, por la realización de una actividad que afecta especialmente al

obligado. Ataliba indica que es el tributo vinculado cuya hipótesis de incidencia consiste en una actividad estatal directa e inmediatamente referida al obligado. Para De la Garza este tributo es una contraprestación en dinero obligatoria y establecida por la ley a cargo de quienes usan servicios inherentes al Estado prestados por la Administración Pública y que está destinado a sostener el servicio correspondiente y será fijado en cuantía necesaria para cubrir el costo del servicio.

Por nuestra parte, consideramos que los derechos son las 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.

3. SUJETOS

En materia de sujetos de los créditos fiscales por concepto de derechos, resultan aplicables los comentarios que hicimos al tratar a los sujetos del impuesto. En este orden de ideas, tenemos al Estado como sujeto activo y a la persona física o moral prestataria del servicio jurídico administrativo como sujeto pasivo.

4. CARACTERÍSTICAS LEGALES

Atendiendo a la naturaleza de este gravamen y analizando su definición en relación con los principios que en materia tributaria recoge la Constitución Federal, podemos señalar como sus características las siguientes:

a) El servicio que se preste al usuario debe ser aprovechado directa e individualmente por éste, es decir, debe de haber un aprovechamiento individual y no colectivo de la actividad estatal, independientemente de que el servicio se preste a petición espontánea o porque la ley imponga la obligación de pedirlo.

b) El servicio debe prestarlo la administración activa o centralizada, ya que los derechos, como contraprestaciones que se pagan por la prestación de servicios jurídicos administrativos, son contribuciones destinadas a sufragar los gastos públicos del Estado, así sólo sea en la par-

te que corresponda al sostenimiento de tales servicios. Como comentamos al hablar del impuesto, sólo existe obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, del Estado y del Municipio, es decir, del Estado entendido como la organización política soberana, que se integra, exclusivamente, con los órganos que guardan con el Poder Ejecutivo una relación de subordinación jerárquica directa y que carecen de personalidad jurídica propia, de tal manera que en el desempeño de sus funciones únicamente tienen atribuida parte de la competencia administrativa, para actuar como órgano del mismo ente estatal.

c) El cobro debe fundarse en una ley. Esta característica deriva del principio de legalidad, al cual ya nos hemos referido, o sea, que el Congreso de la Unión al decretar los tributos que satisfagan el Presupuesto de Egresos, debe hacerlo a través de una ley.

d) El pago es obligatorio. Al igual que en el impuesto y por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación general en materia contributiva establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal, pero la obligación concreta de pagar los derechos deriva de la realización del presupuesto previsto por la ley impositiva como hecho generador de la obligación fiscal, es decir, que el deber de pagar proviene del hecho de haber coincidido con la situación señalada para que nazca la obligación fiscal, que en este caso es la recepción y aprovechamiento directo e individual del servicio jurídico administrativo del Estado.

e) Debe ser proporcional y equitativo. Ya hemos visto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país establece como garantía individual que los tributos que pague el contribuyente sean proporcionales y equitativos. Tratándose de los derechos, como ya ha reconocido la Suprema Corte de Justicia de la Nación, este principio de justicia tributaria no consiste, según sostuvo durante algún tiempo la doctrina, en la equivalencia o igualdad entre el servicio prestado y la contraprestación que debe pagarse, sino en que lo que el particular debe pagar corresponda aproximadamente al costo del servicio prestado, es decir, debe haber una adecuada proporción entre el servicio público y la cuantía de los derechos, o dicho en otras palabras, "debe haber una razonable o prudente o discreta proporcionalidad entre ambos términos".

En este orden de ideas, el principio constitucional de la proporcionalidad y equidad, en materia de los derechos, consiste en que éstos se fijen en proporción al costo del servicio que presta el Estado.

Sobre las características de los derechos, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho lo siguiente:

FISCAL, TRIBUTOS CONOCIDOS COMO DERECHO. REQUISITOS CONSTITUCIONALES QUE DEBEN CONTENER. Es verdad que el tipo de contribuciones que tanto en la doctrina jurídica, como en la legislación se conocen como derechos, se causan en razón de un servicio público que presta el Estado; sin embargo, el monto de su cobro lo establece el propio estado, con las únicas limitaciones comunes a todo tributo y que se reducen a tres: que se establezca en una ley; que lo recaudado se destine a sufragar los gastos públicos; y que se respete el principio de proporcionalidad y equidad a que se refiere el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República. Es evidente que el estado, como ente soberano, puede legítimamente modificar el monto del tributo, siempre y cuando se ajuste a lo mandado por el precepto constitucional que se acaba de citar, sin que ello signifique que la disposición sea retroactiva, pues para que ello ocurriera, sería necesario que una nueva ley, que modificase el monto del tributo, dispusiera que la tarifa, nueva también, se aplicará en el cobro de servicios prestados con anterioridad a su vigencia, es decir, que estableciera cuotas que gravitasen sobre el servicio que se prestó en el pasado, por lo que debe estimarse que un decreto de esta naturaleza, que modifica cuotas relativas al cobro de derechos fiscales, no es retroactivo ni vulnera garantías individuales.

Amparo en revisión 2019/78. Máximo Jiménez García. 8 de mayo de 1979. Unanimidad de 15 votos de los Ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Cuevas, Castellanos Tena, Rivera Silva, Lozano Ramírez, Pavón Vasconcelos, Rebolledo, Iñárritu, Palacios Vargas, González Martínez, Salmorán de Tamayo, Del Río, Calleja García y Presidente Téllez Cruces. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

Informe, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1979, Primera Parte, Pág. 452.

5. SERVICIOS QUE DEBEN SUFRAGARSE CON LOS DERECHOS

En virtud de la dificultad para enumerar los servicios por los cuales el Estado puede o debe exigir que los particulares paguen su costo, consideramos más sencillo, como dice Margáin, señalar aquéllos por los cuales no es aconsejable el cobro de derechos, de cuya eliminación obtendremos los servicios por los que sí es aconsejable el cobro del tributo.

En primer lugar, se considera como no aconsejable el cobro de los derechos cuando el pago del gravamen es un estorbo para la finalidad que el Estado busca con la prestación del servicio, por ejemplo el servicio de justicia, pues aun cuando se exigiese al particular el pago de una cantidad mínima y, aun simbólica resultaría un estorbo para la consecución del bien común que busca el Estado con la prestación de ese servicio. Otro caso, es el de la enseñanza primaria gratuita prestada por el Estado.

Otro tipo de servicios por los cuales no es aconsejable que se exija el pago de derechos lo constituyen los servicios que se solicitan como consecuencia forzosa o casi forzosa del cumplimiento de obligaciones públicas, por ejemplo, la obligación de registrarse para votar en las elecciones. En este caso, se debe solicitar el servicio de registro, pero ello se hace única y exclusivamente para cumplir con la obligación que en este sentido se impone y si el Estado pretendiese exigir un precio por este servicio, causaría profundo malestar, ya que se trata de un servicio que los particulares no tendrían interés alguno en solicitar pues únicamente se cumple con la obligación que impone la Constitución en materia de elección.

Como una excepción a este caso que comentamos se encuentra la solicitud de la prestación de un servicio como cumplimiento de una obligación pública, pero que esté relacionada con el ejercicio de actividades lucrativas. En este caso, no se considera criticable que el Estado cobre derechos por la prestación del servicio, pues el usuario del mismo, satisfecho éste, podrá experimentar beneficios económicos, tal es el caso, por ejemplo, del registro de los títulos profesionales. En efecto, la Constitución señala en su artículo 3 que para el ejercicio de una profesión deberán satisfacerse los requisitos que establezca la ley reglamentaria de dicha disposición. Ahora bien, la ley de Profesiones establece que todo profesional que quiera ejercer su profesión deberá registrar su título y, por lo tanto, acudir a la Dirección de Profesiones a solicitar el registro correspondiente. En este caso, al solicitar el servicio del Estado estamos cumpliendo con una obligación que se nos ha impuesto, sin embargo, como consecuencia del cumplimiento de esa obligación vamos a experimentar un beneficio económico por el ejercicio de la profesión, por lo cual se considera justo que el Estado exija por ese servicio el equivalente a su costo.

CAPÍTULO
7

LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Sumario

- 1. Definición**
- 2. Sujetos**
- 3. Características legales**
- 4. Clasificación**
- 5. Obras y servicios por los que debe exigirse la contribución especial**
- 6. Analogías y diferencias entre impuesto, derechos y contribución especial**

1. DEFINICIÓN

La tercera figura jurídica tributaria es la contribución especial, gravamen de reciente creación, en relación con los otros dos tributos, y que aunque algunas legislaciones locales de nuestro país la habían reconocido y regulado desde hace algún tiempo, aunque fuera solamente en alguna de sus especies, la legislación fiscal federal lo ha hecho sólo a partir de 1986 y también únicamente en una de sus especies.

En las diversas legislaciones y estudios jurídicos encontramos a esta figura tributaria bajo alguna de las siguientes denominaciones: impuesto especial, tributo especial, contribución especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de cooperación o, simplemente, contribución. De las anteriores la que consideramos más adecuada es la de contribución especial. Eliminamos aquellas que la denominan como impuesto o derechos porque, no reúne esta figura tributaria las características propias de esos otros gravámenes y porque debe distinguirse plenamente desde su denominación.

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

Margáin nos señala que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de ese servicio. Para ello, sigue diciendo Margáin, hay que tomar en cuenta que esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisible, o sea, en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos. No se debe confundir, continúa el autor citado, con el impuesto de plusvalía, que tiene por objeto gravar los aumentos de valor que determinados bienes han experimentado como consecuencia de la baja del valor de la moneda o de la fuerte demanda en el mercado, etcétera.

Atendiendo a sus características, Margáin define a la contribución especial como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización

de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica. A su vez, De la Garza nos dice que la contribución especial es la prestación en dinero legalmente obligatoria a cargo de aquellas personas que reciben un beneficio particular producido por la ejecución de una obra pública o que provocan un gasto público especial con motivo de la realización de una actividad determinada, generalmente económica. Para Giuliani Fonrouge es la prestación obligatoria debida en razón de beneficios individuales o de grupos sociales derivados de la realización de obras públicas o de especiales actividades del Estado.

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

Como hemos dicho antes, la legislación fiscal federal ha reconocido y regulado este tipo de tributo a partir de 1986, aunque no de manera general, sino solamente en una de sus especies, como se verá más adelante, y en el artículo 2º, fracción III nos da la siguiente definición: 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.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación al examinar a las características de la contribución especial ha dicho lo siguiente:

CONTRIBUCIONES ESPECIALES. PRINCIPIO DE BENEFICIO QUE LAS INFORMA.

Una de las notas distintivas de la contribución especial como la que es materia de examen, consiste en que los sujetos pasivos de la relación tributaria son los individuos que, por ser propietarios o poseedores de predios ubicados frente a las instalaciones que constituyen la obra pública, obtienen un beneficio económico traducido en el incremento del valor de sus bienes; y así obtienen una ventaja que el resto de la comunidad no alcanza. Esto es lo que la doctrina jurídica ha calificado como "principio de beneficio", consistente en hacer pagar a aquellas personas que, aunque no reciben un provecho individualizado hacia ellos en cambio se favorecen directamente por un servicio de carácter general.

Amparo en revisión 107/72. Armando Antonio Sánchez Chávez. 24 de julio de 1973. Unanimidad de 18 votos de los señores ministros: Guerrero López, Jiménez Castro, Rivera Silva, Burguete Huitrón, Saracho Álvarez, Martínez Ulloa, Iñárritu, Palacios Vargas, Solís López, Canedo, Salmorán de Tamayo, Yáñez, Ramírez Vázquez, Guerrero Martínez,

Mondragón Guerra, Aguilar Álvarez y Presidente Guzmán Neyra. Ponente: Ernesto Aguilar Álvarez. Secretario: Aurelio Sánchez Cárdenas. Precedente:

Amparo en revisión 916/72. Buenaventura Leal Martínez. 27 de febrero de 1973. Unanimidad de 20 votos de los señores ministros: Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Burguete, Rojina Villegas, Saracho Álvarez, Martínez Ulloa, Inárritu, Palacios Vargas, Solís Guerrero, Canedo, Salmorán de Tamayo, Yáñez, Ramírez Vázquez, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra, Aguilar Álvarez y Presidente Guzmán Neyra. Ponente: Ernesto Aguilar Álvarez. Secretario: Aurelio Sánchez Cárdenas.

Informe, Suprema Corte de Justicia de la Nación, 1973, Primera Parte, Pág. 302.

2. SUJETOS

En virtud de la naturaleza y características de la contribución especial, Giannini señala a dos posibles tipos de causantes del tributo: quienes encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general y quienes, como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio, o de otra actividad provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

De acuerdo con estas ideas y tomando en cuenta que al igual que en el caso de los derechos, respecto a los sujetos de los créditos fiscales con motivo de la contribución especial son aplicables los comentarios que hicimos al tratar a los sujetos del impuesto, encontramos que el Estado es el sujeto activo y la persona física o moral que se beneficia especialmente por la realización de una actividad estatal de interés general o la que provoca esa actividad es el sujeto pasivo.

3. CARACTERÍSTICAS LEGALES

De acuerdo con la naturaleza y características de la contribución especial en relación con los principios que en materia tributaria establece la Constitución General de la República, este tributo debe reunir las siguientes características:

a) Cubrirse sólo cuando existe un beneficio especial por la realización de una actividad estatal de interés general o cuando se ha provoca-

do esa actividad. En el primer caso, si la actividad del Estado consiste en la ejecución de obras públicas de interés general que, a la vez, producen un especial beneficio para un determinado sector de la población, es justo que ese grupo de personas contribuyan a sufragar los gastos de la obra, como por ejemplo en el caso de apertura o arreglo de calles y avenidas, en la construcción de parques públicos, etc. En el segundo caso, cuando por la actividad que lleva a cabo una persona el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido a la actividad, también es justo que quien por su actividad provoca el gasto o el incremento en el gasto público que supone la prestación del servicio de vigilancia o control contribuya a sufragar ese gasto, como por ejemplo en el caso de las instituciones de seguros o fianzas que deben recibir el servicio de inspección y vigilancia de la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros, cuya finalidad es proteger los intereses públicos que contrata con esas instituciones.

b) El cobro debe fundarse en la ley. Nuevamente nos encontramos frente al principio de legalidad, al cual ya hemos hecho alusión en las figuras tributarias precedentes, es decir, que la contribución especial deberá ser decretada por el Congreso de la Unión a través de una ley para satisfacer el Presupuesto de Egresos.

c) La prestación del servicio o la realización de la obra debe efectuarla la administración activa o centralizada, por las mismas razones que expusimos al comentar la característica correlativa de los derechos. Es decir, porque la contribución especial, como tributo que es, constituye una contribución para sufragar los gastos públicos del Estado y sólo existe obligación de contribuir a los gastos públicos del Estado, ya sea la Federación, los Estados o los Municipios, como quedó explicado en aquella oportunidad.

d) La prestación debe ser proporcional y equitativa. Esto significa respetar el principio de justicia tributaria que consagra la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, por lo tanto, la aportación económica debe ser inferior al valor de la obra ejecutada o del servicio prestado, o sea, que el Estado no debe pretender recuperar a través de la contribución especial el costo total de la obra o del servicio sino que únicamente debe cobrar a los contribuyentes la parte que corresponda al especial beneficio que supone para ellos la ejecución de una obra pública de interés general, o bien una parte del gasto que corresponde a la prestación del servicio que por el interés general debe recibir el prestatario del mismo, pues el Estado debe absorber la otra parte del valor de la

obra o del gasto por el servicio prestado, que es la que corresponde al interés general.

e) El pago es obligatorio. También en este caso, como en el de los impuestos y el de los derechos, por ser característica común a todos los tributos, existe la obligación general en materia contributaria establecida en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República, pero la obligación concreta de pagar la contribución especial deriva de la adecuación del particular a la hipótesis normativa y esto sucede en el momento en que el Estado concluye y pone en servicio la obra ejecutada o presta el servicio, según sea el caso, pues hasta entonces estará en condiciones de conocer el costo total de una u otro y, en consecuencia, de hacer la derrama respectiva.

4. CLASIFICACIÓN

Consideramos que hay dos clases de contribuciones especiales: la contribución de mejoras y la contribución por gasto.

La contribución de mejoras es la más conocida y utilizada y es la que se paga por el especial beneficio que produce para un sector de la población la ejecución de una obra pública de interés general, que ya antes hemos ejemplificado, único tipo de contribución especial que reconoce y define nuestra legislación fiscal federal, según lo previsto por el artículo 2º, fracción III del Código Fiscal de la Federación.

La contribución por gasto, menos conocida y utilizada que la otra, es la que se paga por provocar un gasto o un incremento en el gasto público en virtud de que por la actividad que se lleva a cabo el interés general reclama la intervención del Estado para vigilar, controlar o asegurar el desarrollo debido de la actividad, que también ya hemos ejemplificado antes.

5. OBRAS Y SERVICIOS POR LOS QUE DEBE EXIGIRSE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

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

determinadas personas, su costo se pueda recuperar mediante la explotación del mismo. También son aplicables a esta figura las dos situaciones señaladas con motivo de los derechos, o sea, que no es aconsejable cobrar la contribución especial cuando ello signifique o pueda ser un estorbo para la consecución de la finalidad buscada por el Estado con el servicio y cuando éste se solicita para cumplir obligaciones públicas, salvo el caso en que su prestación produzca para el particular un beneficio económico.

6. ANALOGÍAS Y DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTO, DERECHOS Y CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Las analogías o características comunes que encontramos en las tres figuras tributarias son:

- a) Las tres deben estar establecidas en la ley.
- b) Las tres son obligatorias.
- c) Las tres deben ser proporcionales y equitativas.
- d) Las tres deben destinarse a sufragar los gastos públicos.

Las diferencias que encontramos entre las tres figuras tributarias son:

a) El impuesto se establece para satisfacer los gastos públicos en la medida en que los otros tributos y demás ingresos del Estado no puedan hacerlo o no sean admisibles. Los derechos se establecen como contraprestación por servicios jurídicos administrativos que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público y que son aprovechados directa e individualmente por una persona. La contribución especial se establece como una aportación a los gastos que realiza el Estado por la realización de una actividad de interés general pero que beneficia especialmente a un sector de la población o por la prestación de un servicio de interés general a una persona determinada.

b) El impuesto se paga sin recibir servicio o beneficio directo o inmediato. Los derechos se pagan por recibir un servicio de manera directa e individual. La contribución especial se paga por el beneficio obtenido con la realización de una actividad estatal de interés general o por la prestación de un servicio de interés general.

CAPÍTULO
8

EXACCIONES PARAFISCALES

Sumario

- 1. Generalidades**
- 2. Clasificación**

1. GENERALIDADES

⚡ A partir del final de la Primera Guerra Mundial se han venido desarrollando en diversos países organismos públicos descentralizados, en cuyo favor el Estado ha establecido pagos con el carácter de obligatorios, algunos de los cuales pueden hacerse efectivos por el propio Estado en forma coactiva y con procedimientos iguales o parecidos a los que usa para el cobro de los tributos. Sin embargo, se sostiene que el hecho de que el acreedor de dichas prestaciones no sea el Estado, hace, entre otras razones, que no puedan quedar configurados dentro de las categorías tradicionales y clásicas de los tributos, a saber, impuestos, derechos y contribuciones especiales. ⚡ A estas exacciones, la doctrina moderna les ha dado el nombre de parafiscalidades o de tasas parafiscales y nosotros preferimos llamarlas exacciones parafiscales. ⚡

⚡ Valdés Costa nos dice que a su juicio la expresión parafiscalidad, restringida a los organismos no estatales, es gramaticalmente correcta ya que con ella se está denominando una actividad financiera lateral a la del Estado, lo que evidentemente responde a la realidad. Considera que estamos frente a una actividad financiera que no es del Estado, pero tampoco es privada, ya que cumple fines generales, previstos frecuentemente en las constituciones y está organizada libre y unilateralmente por el Estado. ⚡ El término parafiscal, en su opinión, traduce adecuadamente esta situación de lateralidad o paralelismo y por ello, no considera que haya inconveniente en denominarlas contribuciones parafiscales o, mejor aún, paratributarias.

Entendemos, pues, por parafiscalidad a la actividad financiera que desarrollan ciertos organismos distintos del Estado, paralelamente a la actividad financiera de éste, conforme a normas de Derecho Público.

En opinión de Vicente Torres López, las tres características fundamentales, aunque quizá no únicas de lo parafiscal, son: primero, que la recaudación de los ingresos no figure en los presupuestos generales del Estado; segundo, que tales ingresos estén afectados de modo concreto a un destino relacionado con el servicio público que origina el tributo parafiscal; y, tercero, que sean recaudados por organismos distintos de los propiamente fiscales. —

En cuanto a la naturaleza jurídica de esta exacción, Morselli, creador del concepto, sostiene que la parafiscalidad no puede vincularse con el viejo tronco del impuesto político, sino que se trata de una imposición de carácter social y económico con finalidades especiales, cuya originalidad reposa en la necesidad de dar participación en ciertas fun-

ciones y en los organismos a los cuales éstas son confiadas, a los miembros que tienen intereses comunes, económicos, morales y espirituales, excluyendo a los demás integrantes de la sociedad política general para quienes el peso de la imposición tradicional sería un obstáculo insuperable.)

Sin embargo, esta teoría no es universalmente aceptada, autores como Giuliani Fonrouge señalan que el uso de la denominación parafiscalidad no corresponde a una categoría jurídico financiera especial y que su adopción puede originar confusiones, resultando preferible prescindir de ella.) Este autor no está de acuerdo en considerar estas contribuciones como distintas y paralelas a las tributarias y las considera auténticos tributos, los que define como "las prestaciones obligatorias, comúnmente en dinero, exigidas por el Estado, en virtud de su poder de imperio". Por lo tanto, conforme a su criterio, las contribuciones denominadas parafiscales no constituyen una categoría jurídica distinta de los tributos tradicionales. Dicho autor acepta la clasificación tripartita de impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales, pues el hecho de que respondan a finalidades especiales de carácter social y económico, cuya pretendida originalidad reposaría en la necesidad de dar participación en ciertas funciones y organismos a grupos de personas con intereses comunes, que hasta podrían ser morales y espirituales, no basta para segregarlas del tronco común. Además, señala que el concepto de lo parafiscal es impreciso y se refiere a contribuciones de heterogéneo contenido que, en su opinión, tienen las características de los tributos, por lo que incluye a la parafiscalidad en la categoría de contribuciones especiales.)

No obstante las críticas como la que hemos apuntado, esta exacción se ha venido desarrollando en las últimas décadas y se ha tratado de precisar su naturaleza y delimitar su contenido. Desde luego, consideramos conveniente que si se acepta que la parafiscalidad constituye una categoría jurídica financiera distinta de la tributaria, no deben usarse términos como tributo, impuesto, tasa e, inclusive, contribución, para referirse a este otro tipo de exacciones, como hemos visto en líneas anteriores que lo hace Vicente Torres López) pues ello produce, lógicamente, confusión al querer distinguir entre las exacciones fiscales y las parafiscales.

(En opinión de De la Garza, las exacciones parafiscales en nuestro derecho deben reunir las siguientes características:)

a) Que se trate de prestaciones obligatorias, es decir, que la fuente de ellas no esté ni en la voluntad unilateral del obligado, ni tampoco que

surjan de un acuerdo de voluntades, sino que sean exacciones en el sentido gramatical de esa palabra.

b) Que no se trate de algunas de las figuras tradicionales de los tributos reconocidos en la generalidad de los países: impuestos, derechos, ni tampoco contribuciones especiales.

c) Que estén establecidas a favor de organismos públicos descentralizados, de sociedades de participación estatal, de organizaciones gremiales, profesionales o sindicales. En consecuencia, no deben estar establecidos a favor de la administración activa del Estado.

d) En el Derecho mexicano es indiferente el que esos ingresos estén previstos en el presupuesto o no. Es cierto que originariamente las parafiscalidades se presentan como fenómenos financieros extrapresupuestarios, y que la doctrina señala esta circunstancia como propia de la parafiscalidad, pero en México a partir de 1965 quedaron incorporados al presupuesto, en el ramo de organismos públicos descentralizados, los ingresos de algunos de estos organismos.

La nueva Clasificación del Programa Conjunto de Tributación de la Organización de Estados Americanos entiende por ingresos parafiscales los derivados de las prestaciones en dinero exigidas por el Estado que, por sus características jurídicas, no se consideran tributos, pero tienen los mismos efectos económicos de estos. El anterior concepto nos parece criticable, en primer lugar, porque las exacciones parafiscales no son exigidas por el Estado, sino por organismos con personalidad propia y, por lo tanto, distinta de la del Estado, y, en segundo lugar, porque nos parece impropio definir algo diciendo que es aquello que, de acuerdo con sus características, no es, pues a final de cuentas seguimos sin saber lo que es. Lo adecuado hubiera sido dar el concepto de exacción parafiscal atendiendo, precisamente, a sus características especiales.

Por nuestra parte, consideramos que las exacciones parafiscales son las prestaciones en dinero establecidas por el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, en favor de organismos con personalidad propia y distinta del Estado y a cargo de las personas físicas o morales usuarias de los servicios o afiliadas a esos organismos y que éstos recaudan y destinan al financiamiento de sus gastos.

2. CLASIFICACIÓN

Giuliani Fourouge, a pesar de no reconocerle a la parafiscalidad categoría jurídica independiente, señala que, con fines didácticos, apre-

ciendo el asunto en una visión general, advierte que estas contribuciones se dividen en tres grupos bastante definidos)

a) Contribuciones de carácter social. Corresponden a esta categoría las contribuciones de seguridad o previsión social, concepto éste de carácter universal, que se financia, salvo variantes de detalle, mediante contribuciones de patronos y dependientes o de los interesados en el caso de profesiones liberales. *AFORES*

b) Contribuciones de ordenación económica. En esta categoría se encuentran las contribuciones vinculadas con la regulación de la actividad económica, la cual ha experimentado en los últimos tiempos un gran desarrollo, por la acción preponderante del Estado en materia económica, que, ya sea en la producción o el consumo, estimula o desalienta ciertas industrias por acción directa o por vías indirectas, como la regulación del crédito bancario y la tributación con fines extrafiscales. En esta categoría distingue entre contribuciones de fomento y contribuciones de regulación económica.

c) Contribuciones profesionales o sindicales. Están consideradas dentro de esta categoría las cuotas o aportes que deben ingresarse a las agrupaciones de profesionales liberales o los trabajadores a los sindicatos u otros tipos de asociaciones obreras y también las contribuciones a entidades patronales; contribuciones todas que se pagan por la condición de afiliado y no con el carácter de seguridad o previsión social, que correspondería a otra categoría. Dentro de esta categoría quedan comprendidas, en nuestra opinión, las cuotas que se pagan a determinadas agrupaciones gremiales, como las cámaras de comercio, también por la sola condición de afiliado.

Leve

CAPÍTULO
9

**TEORÍAS
QUE FUNDAMENTAN
LA PERCEPCIÓN TRIBUTARIA**

Sumario

- 1. Introducción**
- 2. Teoría de los servicios públicos**
- 3. Teoría de la relación de sujeción**
- 4. Teoría de la necesidad social**
- 5. Teoría del seguro**
- 6. Teoría de Eberberg**
- 7. El gasto público**

1. INTRODUCCIÓN

En los capítulos precedentes, ha quedado de manifiesto la existencia de contribuciones forzadas que gravitan sobre los particulares y que son impuestas por el Estado en ejercicio de su imperio como organización política soberana. Sin embargo, como nos dice Pugliese, "Si la obligación tributaria se justificara sólo por la consideración de que el Estado puede de hecho aplicar cualquier impuesto y puede usar medios coercitivos para exigir su pago, desaparecería toda distinción ética y jurídica entre impuestos y extorsiones arbitrarias del poder público". Por ello, sigue diciendo este autor, se deben establecer las bases éticas y jurídicas del hecho que ha existido en todas las épocas y en todos los estados y que es el cobro de los tributos.

Para el propio Pugliese no resulta satisfactoria la explicación simplista y, hasta cierto punto, materialista, de que el cobro de tributos en todos los tiempos y en todos los países se justifica por la necesidad objetiva gubernamental de disponer de medios económicos para las actividades públicas; y ni siquiera lo que él llama "comunis opinio" de los contribuyentes de que esa necesidad existe implícita en toda organización política, pues si una institución encontrara su explicación ética por el solo hecho de que existe y que siempre ha existido, esa justificación quedaría al margen de la Filosofía, de la Moral y de la Ciencia Jurídica, en su sentido más elevado; por ello, debe investigarse y establecerse cuál es la causa o fundamento jurídico último de la obligación de los contribuyentes de pagar tributos.

Al estudiar la causa de los tributos, nos dice el autor que venimos mencionando que es un evidente error jurídico en el que caen frecuentemente los críticos del concepto de causa, el confundir la fuente de la obligación (ley y contrato) con la causa que justifica en el caso de las obligaciones "ex lege" el precepto legislativo considerado en sí mismo y en su aplicación concreta, y en el caso de las obligaciones "ex contractu" la sumisión de las partes al vínculo contractual. Así, en su opinión, desde un punto de vista general se debe atribuir a la causa, un contenido filosófico y ético-jurídico, considerándola como la meta de una investigación encaminada a establecer el fundamento del derecho del Estado para cobrar tributos.

Varias son las teorías que se han elaborado para fundamentar el derecho del Estado para cobrar tributos; en México, tanto Ernesto Flores Zavala como Emilio Margáin Manautou en sus respectivos libros se han ocupado de revisar algunas de esas teorías, mismas que comentamos enseguida, siguiendo a dichos autores:

2. TEORÍA DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Conforme a esta teoría, se considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, de modo que lo que el particular paga por concepto de gravamen es el equivalente a los servicios públicos que recibe.

La principal crítica a esta teoría consiste en que no toda la actividad del Estado es concretamente un servicio público, ni va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo tanto, no todos los recursos que percibe se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza. En efecto, si bien es cierto que fuertes cantidades son las que eroga el Estado para la satisfacción de los servicios públicos, también lo es que una buena parte de sus ingresos los destina a actividades que de ninguna manera constituyen servicios públicos, como por ejemplo los gastos de las representaciones diplomáticas en el extranjero.

Otra crítica que se endereza en contra de esta teoría consiste en que la noción del servicio público varía de un Estado a otro, luego entonces, nos encontramos con que el concepto de servicio público es en la actualidad vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas políticas, económicas y sociales en cada Estado.

Finalmente, se dice que no todas las leyes impositivas poseen finalidades fiscales, es decir, existen leyes tributarias con finalidades extrafiscales, por lo que si se llegan a obtener ingresos, ello es ajeno al propósito que fundamenta dichos ordenamientos.

Además, no se debe olvidar que los servicios públicos son prestados a toda la colectividad, abarcando tanto a las personas que pagan impuestos como a las que no los pagan. Es más, hay servicios públicos que se prestan precisamente a los que no pagan impuestos debido a su situación personal, como es el caso de los servicios de asistencia pública, luego entonces, no podemos sostener que el tributo sea el equivalente de los servicios públicos prestados por el Estado, pues sería adoptar una definición inexacta.

3. TEORÍA DE LA RELACIÓN DE SUJECIÓN

Los sostenedores de esta teoría señalan que la obligación de las personas de pagar tributos surge simplemente de su condición de súbditos, es decir, de su deber de sujeción para con el Estado. Dicho en otras palabras la obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba

ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar es pura y simplemente la relación de sujeción, por lo tanto, en esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragan.

En contra de esta teoría se han formulado críticas tales como que no sólo los súbditos de un Estado están obligados a tributar, sino también los extranjeros. Margáin considera que esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría, misma que es producto de un alto desarrollo cultural y social que a su vez pone de manifiesto el alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino, además, de hacerlo con honestidad.

No obstante las palabras de Margáin en cuanto al fondo que encierra esta teoría, nos parece que en realidad no presenta la causa que justifique la obligación de pagar tributos, cuyo contenido filosófico y ético-jurídico nos dé el fundamento del derecho del Estado para cobrarlos y se queda, por tanto, entre las explicaciones simplistas y materialistas criticadas por Pugliese, puesto que sólo expresa que la obligación de pagar los tributos surge por la sola relación Estado-súbdito, es decir, solamente una relación de poder.

4. 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. Para explicar su teoría, hace una comparación entre las necesidades del hombre en lo individual con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales. En su concepto, las necesidades físicas del hombre son alimentos, vestido, habitación y, en general, todas aquellas que son indispensables para subsistir. Considera que una vez satisfechas las necesidades físicas, se le presentan al hombre aquellas necesidades que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le proporcionarán una mejoría en su persona, como la cultura intelectual y física y, en general, todo lo que le permita su superación personal.

Nos dice Andreozzi que la sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual, necesidades a fin de poder subsistir, primero, y elevarse espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos. O sea, la sociedad tiene necesidades similares a las del hombre individual, sólo

que de carácter general en vez de particular; así, tenemos que las necesidades físicas de ellas son también alimento, vivienda, vestido, orden y seguridad, comodidad, servicios públicos, etcétera y en cuanto a las necesidades espirituales, podemos citar escuelas, universidades, museos, campos deportivos, conciertos, etcétera. Incluso la existencia de leyes fiscales con fines extrafiscales satisface también necesidades sociales, ya que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades de la sociedad. Por ejemplo, a fin de proteger la industria nacional, se pueden elevar enormemente las tarifas aduaneras, de tal manera que a nadie le interesa importar los productos que se encuentran comprendidos en dichas tarifas y con ello se propicia el desarrollo y fabricación de los mismos en territorio nacional; la intención final, pues, no es que se paguen esos elevados impuestos aduanales, sino evitar la introducción al país de mercancías que compitan con las que se fabrican en el mismo.

En cierta medida, esta teoría tiene aplicación en la realidad mexicana pues observamos cómo el gobierno federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad. Como ejemplo de la satisfacción de necesidades físicas de la sociedad tenemos a los siguientes organismos: la CONASUPO, cuya finalidad es mantener al alcance del pueblo alimentos básicos de consumo indispensable a precios accesibles para las personas de escasos recursos económicos; el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado; el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos; el Instituto Mexicano del Seguro Social; el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; etcétera, organismos, todos ellos, a través de los cuales se procura poner al alcance del pueblo vivienda, alimento, servicios médicos, etcétera. En cuanto a las necesidades espirituales, el gobierno federal proporciona educación preprimaria, primaria, secundaria, así como estudios medios superiores y profesionales y cuando no los proporciona en forma directa, concede considerables subsidios para tal efecto como es el caso de las universidades. Igualmente mantiene al Instituto Nacional de Bellas Artes y al Colegio de México, por citar nada más dos organismos a quienes se ha encomendado la promoción cultural en la rama de las artes y la ciencia.

5. TEORÍA DEL SEGURO

Para esta teoría, los tributos se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a la vida y al patrimo-

nio de los particulares. En apoyo de esta teoría Margáin nos cita las palabras que en 1971 expresaron un exsenador y un senador de los Estados Unidos de América, quienes nos dicen que la sociedad toma bajo su cuidado a la persona acusada de un delito, pero hace poco por la persona que está sufriendo el daño; que se debe dar consideración a la víctima del crimen, a aquel que sufre por causa del delito, pues para él, la sociedad ha fallado miserablemente; que cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean víctimas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de la protección.

Sobre esta idea, Flores Zavala nos señala que se encuentra inspirada en la teoría política del más puro individualismo, porque se considera que la única función del Estado es garantizar a cada individuo el respeto de sus propiedades, nosotros agregaríamos que también a la vida. Por eso se estima que las cantidades que se pagan por concepto de tributos, constituyen una prima por esta garantía.

No estamos de acuerdo con esta teoría, ni con las palabras de los congresistas norteamericanos y nos adherimos a las críticas que le formula el propio Flores Zavala al decir:

a) Parte de un principio falso porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos; ni aún en las épocas de liberalismo más acentuado fue posible la realización de este ideal, del que cada día se aparta más el Estado moderno, en el que se puede observar una mayor intervención estatal en todos los órdenes de la actividad individual; aún en aquellos Estados que se oponen expresamente al socialismo no puede negarse la intervención del Estado en actividades que en otras épocas estaban reservadas en forma exclusiva a la iniciativa privada.

b) Un somero análisis de los presupuestos de los Estados modernos y aún más, de aquellos que existían cuando la teoría se formuló, nos revelan que las cantidades que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros, constituyen una pequeñísima parte de dichos presupuestos, en las que grandes cantidades están destinadas a fines absolutamente diversos, como obras públicas, salubridad, educación, economía, etcétera.

c) En ningún caso ha actuado el Estado como una empresa de seguros cuando alguno de sus miembros es atacado en su patrimonio o en su persona. De actuar el Estado como una empresa de seguro tendría la

obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo, de un homicidio, el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo o cualquier otro acto que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima, y si el Estado no procede en esa forma, es porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o de indemnizarlos en caso de violación; sino que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción será simplemente preventiva y punitiva.

6. TEORÍA DE EHEBERG

La teoría de Eheberg se puede sintetizar expresando que el pago de los tributos es un deber que no necesita un fundamento jurídico especial. Flores Zavala al comentar esta teoría nos dice que Eheberg considera el deber de tributar como un axioma que en sí mismo no reconoce límites, pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir el interés general. El último fundamento jurídico del tributo es precisamente el de que no necesita fundamento jurídico alguno. Así como la Nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida, debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.

Esta teoría es del tipo que critica Pugliese por simplista y, hasta cierto punto, materialista y que considera que queda al margen de la Filosofía, la Moral y la Ciencia Jurídica.

7. EL GASTO PÚBLICO

En México, la Constitución Política del país ha señalado como fundamento jurídico para tributar la necesidad de sufragar los gastos públicos; así se desprende del contenido del artículo 31, fracción IV, que señala la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio en que se resida. Sin embargo, la constitución no aclara qué se debe entender por gastos públicos, de modo que en este aspecto debe hacerse la interpretación del concepto.

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

Consideramos que esta tesis no resuelve el problema de definir con toda exactitud el concepto de gasto público, pues al señalar que se refiere únicamente a las erogaciones para satisfacer necesidades colectivas excluyendo a las necesidades individuales se ignora que tanto el Estado como el personal de las dependencias estatales deben satisfacer necesidades individuales en el desempeño de sus funciones públicas, circunstancia ésta que dá el carácter de gasto público a la erogación respectiva.

En otras palabras, los gastos en que incurre el Estado o el personal al servicio del mismo para cubrir necesidades particulares en el desempeño de sus funciones públicas no satisfacen necesidades colectivas, sino individuales y, sin embargo, también deben considerarse gasto público. Por ejemplo, los gastos de transporte, hospedaje y alimentación en que incurre el personal al que se encarga la práctica de una visita domiciliaria a un contribuyente para verificar su situación fiscal, cuando dicha visita debe llevarse a cabo fuera del lugar donde ese personal reside.

Margáin formula su definición con base en las características que, a su juicio, debe reunir el gasto público. Las características son las siguientes:

a) Que la erogación sea hecha a través de la administración activa. Sobre esta característica nos dice que en los términos de los artículos 31, fracción IV; 73, fracción VII y 74, fracción IV, sólo existe la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión, en cuanto basten a satisfacer el presupuesto y éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, por lo tanto, sólo será gasto público la erogación que se realice por conducto de la administración activa.

Coincidimos con la característica que señala Margáin, pero no con la razón que dá para ella, ya que como en la actualidad el presupuesto prevé las erogaciones que hará al menos una parte de la administración delegada, se desvirtúa dicha razón. En nuestra opinión la razón de esta característica es, como lo dijimos al comentar las características legales de los tributos, que de acuerdo con los preceptos constitucionales mencionados sólo existe obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estado y Municipio, es decir, del Estado entendido

como la organización política soberana, que está integrado únicamente con las entidades que forman lo que la doctrina jurídica y la legislación llaman administración activa o centralizada, ya que lo que la propia doctrina y legislación denominan administración delegada o paraestatal tiene personalidad jurídica propia y, por lo mismo, es diferente del Estado, aunque colabore con él en la realización de sus funciones.

b) Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. Esta característica deriva de la disposición constitucional conforme a la cual la revisión por el Congreso de la Unión de la cuenta anual no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del presupuesto, sino que se extenderá al examen de la exactitud o justificación de los gastos hechos y a las responsabilidades a que hubiere lugar, o sea, que toda erogación ajena a las funciones de la Secretaría o Departamento de Estado a cuyo presupuesto corresponda, será rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a responsabilidades. Para la determinación de cuáles son las funciones atribuidas, a las Secretarías o Departamentos de Estado debe acudir a la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal de fecha 22 de Diciembre de 1976.

c) Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos. En los términos del artículo 126 Constitucional debemos concluir que no basta que el gasto se haga a través de la administración activa y que el mismo tienda a satisfacer una función a ella atribuida, para que se considere gasto público, sino que es indispensable, además, que el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, o bien, determinado por la ley posterior. Como excepción a lo anterior tenemos el caso previsto por el artículo 75 de la Constitución Federal que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la retribución que corresponda a un empleo que está establecido por ley, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. Como última característica, señala Margáin la necesidad de que el renglón que prevé un gasto cuente con la asignación correspondiente, pues el sistema rígido incorporado a nuestro presupuesto no permite pago alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por ley posterior. Por lo tanto, la administración activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del

Presupuesto de Egresos y si se exceden esos límites, las erogaciones dejan de reputarse gastos públicos, ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto; por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión exigir responsabilidades. De acuerdo con las características antes señaladas, Margáin elabora la siguiente definición: "Por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto."

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido en jurisprudencia definida un criterio similar al de Margáin, al establecer:

GASTOS PÚBLICOS. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.

Tomo LXV Arrigunaga Peón Manuel. Pág. 2723.

Tomo LXIX Cabegut Alberto M. y coags. Pág. 398.

Cabegut Alberto M. y coags. Pág. 5417.

Tomo LXXV Mora Manuel F. Pág. 3603.

Tomo LXXVI Domínguez Peón Álvaro. Pág. 648.

Jurisprudencia 118 (Quinta Época). Pág. 155, Sección Primera. Volumen 2a. Sala. Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965. En la compilación de fallos de 1917 a 1954 (apéndice al Tomo CXVIII). Se publicó con el mismo título. No. 510, Pág. 962.

Por último cabe señalar que en los términos del artículo 74, fracción IV de la Constitución Política del país, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior. De esta disposición se desprenden las siguientes consecuencias:

a) El Senado aprueba la ley de Ingresos de la Federación, sin saber en qué se va a invertir lo que se recaude, ni si se invirtió en lo previsto, toda vez que no interviene en la discusión y aprobación del Presupuesto de Egresos ni en la revisión de la Cuenta Pública.

b) Si bien la Cámara de Senadores no interviene en la aprobación del presupuesto de gasto general de la administración de la Federación, sí lo hace cuando haya que autorizar un nuevo gasto, ya que el artículo 126 señala que los gastos sólo pueden estar previstos en el Presupuesto de Egresos o en ley posterior y las leyes si son aprobadas por las dos Cámaras del Congreso de la Unión.

c) En nuestro sistema jurídico no está permitido establecer tributos con fines extrafiscales exclusivamente, en virtud de que por mandato constitucional, el Congreso de la Unión sólo debe decretar los tributos que basten para satisfacer el Presupuesto de Egresos y ya hemos visto que en los tributos con fines extrafiscales no interesa la recaudación y si ésta se produce, la ley no estará produciendo el efecto deseado y al no esperar recaudación resulta que no se puede prever el monto del ingreso y su aplicación al gasto.

Reve.

CAPÍTULO
10

LA OBLIGACIÓN FISCAL

Sumario

- 1. Introducción**
- 2. Definición**
- 3. La relación tributaria**
- 4. El objeto del tributo**
- 5. La fuente del tributo**
- 6. El hecho imponible**
- 7. El nacimiento de la obligación fiscal**
- 8. La determinación de la obligación fiscal**
- 9. Tarifas**
- 10. Época de pago de la obligación fiscal**
- 11. Exigibilidad de la obligación fiscal**

1. INTRODUCCIÓN

El Derecho Fiscal regula no solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno; sino que prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que nos hemos referido en primer lugar. Este otro tipo de obligaciones son de naturaleza administrativa o de policía tributaria y sin ellas la obligación derivada de la causación del tributo difícilmente podría hacerse efectiva.

(Ambos tipos de obligaciones son de naturaleza fiscal, es decir, ambas son obligaciones fiscales, pero podemos distinguirlas por su objeto. En las obligaciones derivadas de la causación de los tributos el objeto es siempre y exclusivamente un dar (la cantidad de dinero que se entrega al Estado). En el otro tipo de obligaciones el objeto puede ser un hacer (presentación de declaraciones, manifestaciones o avisos; llevar una contabilidad; etcétera), un no hacer (no introducir al país mercancía extranjera por sitios no autorizados, no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional, etcétera), o un tolerar (admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales). Las obligaciones de hacer se relacionan con la determinación de los créditos fiscales; las de no hacer con la prevención de la evasión fiscal; y las de tolerar con la represión a la evasión fiscal.)

A la obligación fiscal cuyo objeto es un dar la denominamos obligación fiscal sustantiva y a la obligación fiscal cuyo objeto puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar la llamamos obligación fiscal formal. Sin embargo, es usual tanto en la legislación como en la jurisprudencia y en el lenguaje jurídico común que se aluda a los dos tipos de obligaciones diciendo simplemente obligación fiscal, es decir, que no se exprese la calificación de sustantiva o formal, de tal modo que se necesita atender a lo que se dice en relación con la obligación fiscal para precisar si se trata de la sustantiva o de la formal. En el presente capítulo nos estaremos refiriendo y estudiaremos a la obligación fiscal sustantiva, aunque cabe aclarar que muchas de las características de ésta son perfectamente aplicables a las obligaciones fiscales formales.

2. DEFINICIÓN

La obligación tributaria ha sido definida por Emilio Margáin como 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. Por su parte, De la Garza sostiene que de la realización del presupuesto legal conocido como hecho imponible, surge una relación jurídica que tiene la naturaleza de una obligación, en cuyos extremos se encuentran los elementos personales: un acreedor y un deudor y en el centro un contenido, que es la prestación del tributo. A la relación, por su naturaleza, la denomina relación tributaria principal o sustantiva y a la obligación que implica, obligación tributaria, indicando que, además de esa relación tributaria sustantiva, existen otras relaciones tributarias accesorias o independientes, cuyos contenidos obligacionales son diferentes. Define a la relación tributaria sustantiva como “aquella por virtud de la cual el acreedor tributario (la administración fiscal) tiene derecho a exigir al deudor tributario principal o a los responsables el pago del tributo, es decir, el cumplimiento de la prestación de dar cuyo contenido es el pago de una suma de dinero o la entrega de ciertos bienes en especie”.

Como podemos observar, ambas definiciones coinciden en lo esencial y nos presentan un concepto de obligación fiscal o relación tributaria sustantiva, como la llama De la Garza, muy semejante al concepto de obligación que existe en el Derecho Privado, así pues, es conveniente establecer cuáles son sus semejanzas y diferencias para poder estar en aptitud de distinguir cuando estamos frente a una obligación fiscal.

Como semejanzas encontramos que en ambas obligaciones existen acreedor, deudor y objeto. Como diferencias, siguiendo a Margáin, señalamos como principales las siguientes:

a) La obligación fiscal es de Derecho Público, o sea, que siempre se satisface y regula conforme a normas de esta rama del Derecho; en cambio, la obligación del Derecho Privado aunque se regula conforme a normas de esta rama del Derecho, en ciertos casos se ve supeditada, para su cumplimiento, a normas del Derecho Público, por ejemplo, cuando el Estado es demandado para el pago de una deuda contraída en los términos del Derecho Civil, el cumplimiento de la sentencia condenatoria está supeditado a que exista partida disponible en el presupuesto; en caso contrario, el acreedor tendrá que esperar hasta el siguiente ejercicio fiscal.

b) La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; en cambio

la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la ley, del delito, de la gestión de negocios, del enriquecimiento ilegítimo, del acto jurídico unilateral y del riesgo profesional.

c) En la obligación fiscal, el acreedor o sujeto activo siempre es el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser el Estado o un particular. ~~Puede imponible~~

d) En la obligación fiscal la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado, tal es el caso de las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica. En México, hasta 1980 la legislación fiscal reconocía a estas unidades económicas sin personalidad jurídica la posibilidad, de ser sujetos pasivos de la obligación fiscal, pero a partir de 1981 se suprimió en la legislación esa hipótesis, de manera que actualmente en el Derecho Fiscal la calidad del sujeto pasivo o deudor de la obligación tributaria sólo la tienen las personas físicas o morales, al igual que en el Derecho Privado. Sin embargo, ordenamientos como la Ley del Impuesto sobre la Renta, establecen todavía a cargo de las mencionadas unidades económicas ciertas obligaciones fiscales formales.

g) La obligación fiscal tiene como finalidad recaudar las cantidades necesarias para sufragar los gastos públicos; la obligación del Derecho Privado no.

h) La obligación fiscal sólo surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo; la obligación del Derecho Privado puede surgir por la realización de hechos o actos jurídicos imputables a las dos partes, acreedor y deudor, como en el contrato; o bien, sólo al deudor, como en el acto jurídico unilateral; o bien, de la ley, como la patria potestad o la tutela legítima.

i) La obligación fiscal responsabiliza al tercero que interviene en la realización del hecho imponible, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna, en el caso de que su representado no cumpla con la obligación.

e) En la obligación fiscal sustantiva, el objeto es único y consiste siempre en dar. En la obligación de Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer.

f) La obligación fiscal sustantiva, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie. La obligación de dar del Derecho Privado puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios.

3. LA RELACIÓN TRIBUTARIA

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, asignando el mismo concepto a una y otra, como podemos observar de la lectura de las ideas de De la Garza que comentamos en el apartado anterior, lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

Sobre este punto, Margáin nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De las ideas mencionadas observamos que la relación tributaria implica la necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, puesto que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllas surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

Con base en las ideas expuestas, Margáin elabora la siguiente definición: "La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria."

4. EL OBJETO DEL TRIBUTO

Toda ley tributaria debe señalar cuál es el objeto del gravamen, o sea, lo que grava. Es frecuente observar que se confunde el significado del concepto objeto del tributo con el de finalidad del tributo; cuando se habla de objeto del tributo, se está haciendo referencia a lo que grava la ley tributaria y no al fin que se busca con la imposición. Podemos definir al objeto del tributo como la realidad económica sujeta a imposición, como por ejemplo, la renta obtenida, la circulación de la riqueza, el consumo de bienes o servicios, etc. El objeto del tributo quedará precisado a través del hecho imponible.

5. LA FUENTE DEL TRIBUTO

La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, en la cual se pueden precisar diversos objetos y hechos imponibles; por ejemplo, tomando a la actividad industrial como fuente del tributo, podemos obtener, entre otros, los siguientes: la producción, la distribución, la compraventa de primera mano, otras compraventas ulteriores, el consumo general, etcétera, de bienes materiales.

En relación con la fuente del tributo y el objeto del tributo, se ha cuestionado la justicia (y en México la constitucionalidad) de la imposición cuando se presenta la superposición de gravámenes. Consideramos que no hay problema si una misma fuente tributaria está gravada en forma simultánea por los mismos sujetos activos, Federación, Entidades Federativas y Municipios, pues cada una actuará en su esfera competencial. Tampoco hay problema si una fuente tributaria está gravada simultáneamente con dos o más tributos por el mismo sujeto activo, pues como ya hemos dicho en una fuente tributaria se pueden precisar diversos objetos y en este caso cada tributo estará referido a un objeto diferente. Igualmente no hay problema si un mismo objeto está gravado simultáneamente por los distintos sujetos activos, pues nuevamente estaremos frente a diferentes esferas competenciales. El problema, en opinión de algunos, surge cuando un mismo objeto está gravado simultáneamente con más de un tributo por el mismo sujeto activo, pues en este caso, dicen, la superposición de tributos es violatoria del principio de Justicia y, en México, es inconstitucional.

Sobre este problema consideramos que si bien es cierto que es conveniente y aconsejable evitar la superposición de tributos sobre un mismo objeto, porque puede ser contraria al principio de justicia, no olvidemos que éste señala la necesaria relación entre tributo y capacidad contributiva, también es cierto que en ocasiones la superposición de tributos es querida por el Estado, por alguna de las siguientes razones:

a) Graduar la imposición. En este caso la finalidad es que la suma total de los tributos establecidos sea la carga impositiva que pese sobre el objeto, de tal manera que cuando se desea mayor o menor recaudación en relación con ese objeto, en lugar de modificación de tarifas, se establecen o se suprimen tributos, respectivamente, graduándose así la imposición sobre el objeto. En esta hipótesis, si la carga impositiva que resulta de la suma de los tributos obliga al particular a contribuir más allá de su capacidad contributiva, se estará contrariando el principio de justicia.

b) Lograr un determinado fin económico o social. En este caso la superposición de tributos no obedece a necesidades de recaudación, sino a otras distintas, de naturaleza no fiscal, como proteger la producción o el consumo locales, controlar una actividad económica, evitar la salida de divisas del país, etcétera. En esta hipótesis se da el caso de que los tributos superpuestos sean con fines fiscales unos y con fines extrafiscales otros; por lo tanto, como la carga impositiva deriva de los primeros, ya que con los segundos ni se busca ni se espera recaudación, el hecho de la superposición de tributos en sí mismo no contraría el principio de justicia, siendo cuestión aparte el establecer si los tributos con fines fiscales por sí solos contrarían o no dicho principio. Desde luego puede darse el caso de que se obtenga recaudación regular por los dos tipos de tributo, de donde resulte que la carga impositiva total podría ser excesiva y estar en abierta oposición al principio de justicia. De darse esta situación, lo indicado es suprimir el tributo con fines extrafiscales, pero no sólo en atención al principio de justicia, sino esencialmente porque no estará cumpliendo con su finalidad extrafiscal.

Por lo que se refiere a la legislación mexicana, no consideramos que este último tipo de superposición tributaria sea inconstitucional, pues la Ley Fundamental de México no contiene precepto alguno que prohíba la superposición de tributos y, en cambio, contiene disposiciones que facultan al Estado para que por conducto del Poder Legislativo, establezca los tributos que juzgue necesarios para cubrir el gasto público, sin más limitaciones que las que ya se han comentado al tratar los ordenamientos fiscales, concretamente la ley, entre las que se encuentran el principio de proporcionalidad y equidad, que no es otro que el de justicia, como ya hemos visto; o sea, que el hecho mismo de la superposición tributaria no es inconstitucional y sólo habrá inconstitucionalidad si la carga impositiva total que deriva de los tributos superpuestos resulta excesiva, pues habrá en este caso violación del principio de proporcionalidad y equidad que establece el artículo 31, fracción IV de la Constitución Federal de la República.

6. EL HECHO IMPONIBLE

La legislación fiscal establece una serie de presupuestos de hecho o hipótesis a cuya realización asocia el nacimiento de la obligación fiscal. A ese presupuesto de hecho o hipótesis configurado en las normas jurídicas tri-

butarias en forma abstracta e hipotética, se le ha dado en llamar, haciéndose eco de Jarach, hecho imponible. Respecto de este hecho imponible Sainz de Bujanda, siguiendo a Berliri, nos dice que el presupuesto de hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un determinado efecto jurídico y sólo esos elementos, lo cual trae aparejada una triple consecuencia: a) Que en ausencia de uno cualquiera de los elementos que concurren a formar el presupuesto, el efecto jurídico en cuestión no se produce; b) Que no es posible establecer una distinción entre los varios elementos del presupuesto en cuanto se refiere a la causalidad jurídica existente entre cada uno de esos elementos singulares y el efecto jurídico producido, y c) Que dos presupuestos distintos deben contener, al menos, un elemento diverso, que es precisamente el que cualifica el presupuesto particular de que se trata en contraste con todos los otros presupuestos posibles.

En cuanto a la definición de hecho imponible, nos acogemos a la formulada por el propio Sainz de Bujanda que nos dice que es “el hecho, hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse, la obligación tributaria”, o bien, “el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta”.

Conviene tener presente que debe distinguirse entre el hecho hipotético al que hemos aludido, hecho imponible, que tiene sólo una existencia ideal en la legislación tributaria, y el hecho concreto, material, que se realiza en la vida real, y que es el que, cuando se realiza reuniendo los elementos contenidos en la hipótesis, es decir adecuándose el presupuesto, genera el crédito tributario; para distinguir uno del otro, llamamos a este último, hecho generador.

Sobre la denominación de este presupuesto de hecho, Jarach dice que “hecho imponible es una expresión muy sintética, y podría decir convencional, para un concepto que es mucho más amplio de lo que las dos palabras significan. Estoy dispuesto a reconocer que la expresión es, quizá, errónea, porque habla de hecho cuando muchas veces se trata de un conjunto de hechos o circunstancias de hecho; que habla de “imponible” y el adjetivo con la terminación “ble” indica una idea de posibilidad, cuando en realidad sabemos que es un conjunto de hechos que hacen nacer, indefectiblemente, la pretensión del tributo y la obligación. De manera que no es “imponible”, sino “impuesto”. Es un hecho sobre el que recae el gravamen sin posibilidad o facultad de someterlo o no al gravamen. Está gravado. A pesar de sus imperfecciones, es una terminología eficaz para entender lo que se quiere decir,

y tiene la ventaja de tener cierta analogía con otra del Derecho Penal que, estructuralmente, es muy parecida a la nuestra. En el Derecho Penal se habla, en efecto, de hecho punible, donde el adjetivo "punible" es mucho más exacto que en materia de derecho tributario; allí no debe estar necesariamente sujeto al castigo, porque ello dependerá de la aplicación que haga el juez, mientras que en nuestra materia es ineludible la consecuencia jurídica del hecho o sea la obligación. Pero existe una analogía que permite adoptar las palabras "hecho imponible" en vez de "punible". Esta terminología tiene otra ventaja: señala que este hecho o este conjunto de hechos definidos por la ley en todos sus aspectos objetivos y subjetivos, constituyen formalmente considerados desde el punto de vista de la obligación tributaria que va a nacer de ellos —un hecho y no un acto".

En los tributos, los hechos imposables son muy diversos, pueden ser simples hechos materiales, como el paso de una mercancía por la línea aduanera, o hechos económicos, como la percepción de una renta, o incluso negocios jurídicos. Todos los presupuestos mencionados, aunque distintos entre sí, originan una obligación; el motivo radica en que la norma tributaria no ve en ellos sino simples hechos capaces para constituir el presupuesto de la obligación, no considera la distinta naturaleza del hecho, sino que los agrupa todos bajo la denominación genérica de presupuesto de hecho.

Los presupuestos de hecho en cada uno de los tributos que hemos estudiado, es distinto, se dice que los derechos y la contribución especial tienen presupuestos típicos y que, en cambio, el impuesto tiene presupuestos atípicos. En los derechos, el presupuesto es la prestación de un servicio al particular por el Estado. En la contribución especial, el presupuesto de hecho es la realización por el Estado de la obra pública de interés general que representa para el particular una especial ventaja, o la realización de la actividad del contribuyente que hace necesaria en bien de la colectividad, la prestación de un servicio que provoca un gasto público o un incremento del mismo. Tratándose de los impuestos, el presupuesto de hecho es de la más variada índole; se determina por consideraciones económicas, políticas y técnicas extrañas al Derecho Fiscal y varían de un Estado a otro y de un momento histórico a otro, pues dependen de la estructura y necesidades económicas de los países, incluso de consideraciones extrafiscales, por lo tanto, cualquier situación de hecho es susceptible de convertirse en presupuesto de hecho, sin embargo existe cierta uniformidad, pues el legislador se dirige preferentemente hacia situaciones económicas que demuestran ca-

pacidad contributiva del ciudadano, como son el patrimonio, la renta, la propiedad, etcétera.

Sainz de Bujanda nos dá la siguiente clasificación de hechos imposables, tomando en cuenta su aspecto material:

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.

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 derecho sobre bienes o cosa, sin que a ella se adicione acto jurídico alguno del titular.

Para Berliri, los hechos imposables pueden clasificarse de la siguiente manera, tomando en cuenta, también, su aspecto material:

a) La percepción de un ingreso o la percepción de una renta. Como la renta supone la percepción de un ingreso consideramos que la distinción radica en que el primer caso se refiere al ingreso bruto de la persona y el segundo, al ingreso neto. Ejemplo del primer caso es el ingreso de las personas residentes en el extranjero gravado por el impuesto sobre la renta y del segundo caso la utilidad de las sociedades mercantiles residentes en México gravada por el propio impuesto sobre la renta.

b) La propiedad o posesión de un bien, al que corresponde el impuesto predial o territorial y el impuesto sobre uso o tenencia de automóviles y camiones, etcétera.

c) Un acto o un negocio jurídico, tipificado por el Derecho Privado o por otro sector del Derecho positivo, y transformado en hecho imponible por obra de la ley tributaria. Este tipo de hechos imposables los encontramos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado y en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

d) El consumo de un bien o de un servicio, al que correspondían el impuesto sobre consumo de energía eléctrica y el impuesto sobre consumo de algodón despepitado.

e) La producción de determinados bienes o servicios, al que correspondían el impuesto sobre producción de cerveza o el de tabacos labrados.

f) El desarrollo de una determinada actividad. Este tipo de hecho imponible se encuentra generalmente en legislaciones municipales, por ejemplo, la dedicación habitual a negocios u operaciones comerciales o industriales, según los giros que exploten, como la fabricación o venta de pan, el ejercicio de oficios tales como los de peluquería, sastrería, hojalatería y la operación de sinfonolas, tocadiscos y otros aparatos electromecánicos.

g) Ciertos hechos materiales transformados por la ley en figuras jurídicas, con un perfil y naturaleza distintos a los que tenían antes de ser tratados por el Derecho; por ejemplo, la captura de peces y mariscos, la tala de árboles, el sacrificio de ganado en un rastro, etcétera.

h) La nacionalización de las mercancías extranjeras, a la que corresponden los impuestos de importación.

Las cosas a que se refieren los hechos imposables pueden agruparse de la siguiente manera:

a) Un bien material: predios, edificaciones, vehículos, cerveza, vinos, materias primas, etcétera.

b) Un bien jurídico, esto es, el resultado de una creación del Derecho: patentes, derechos de autor, concesiones mineras, póliza de seguro, etcétera.

c) Un concepto abstracto, el cual requiere siempre de una definición legal de la Ciencia del Derecho: renta, patrimonio, herencia, legado, etcétera.

No sólo los hechos positivos pueden ser erigidos por el legislador en hechos imposables, sino también los hechos negativos, es decir, el hecho imponible no sólo es lo que se hace, sino también lo que no se hace. Tal es el caso del impuesto sustitutivo de estacionamientos previstos en la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

En cuanto a la realización del hecho imponible, no sólo los hechos lícitos pueden considerarse como hechos generadores, sino también los ilícitos. Esto es así no porque en el Derecho Fiscal prive un concepto ético distinto al de las otras ramas del Derecho, sino porque para la tributación lo que interesa es sólo el aspecto económico del hecho generador, por cuanto sirve de índice de la capacidad contributiva, y, además, porque sería contrario al principio de igualdad y, por lo tanto, injusto que los contraventores de la ley estuvieran en ventaja respecto de quienes cumplen con la ley y quedaran exonerados del pago del tributo, no obstante que ambos realizan el hecho imponible, por la sola razón de que uno lo hizo mediante un hecho lícito y el otro mediante uno ilícito. Así, por ejemplo, el impuesto de importación se causa no sólo por las mercancías que se introducen legalmente al país, sino también por las que entran de contrabando.

Entre el objeto del tributo y el hecho imponible hay una íntima relación, ya que sería insuficiente para la causación del tributo que la ley impositiva sólo estableciera el objeto del gravamen, si no precisa cuál es el acto o hecho relacionado con él, cuya realización por el particular dá origen a la obligación fiscal y es justamente ese acto o hecho el contenido del hecho imponible.

De gran importancia en el estudio del hecho imponible es el examen de su aspecto temporal, para estar en condiciones de establecer el momento en que debe considerarse consumado. Por su estructura temporal observamos que los hechos imponibles pueden clasificarse en instantáneos y periódicos. Los instantáneos son los que ocurren y se agotan en un determinado momento, por lo tanto, cada vez que surgen dan lugar a una obligación fiscal autónoma; ejemplos de hechos imponibles instantáneos son los previstos en el impuesto sobre adquisición de inmuebles y en el impuesto de importación, pues cada vez que se celebra un contrato de compraventa respecto de un inmueble o se introduce mercancía extranjera a territorio nacional, surge la obligación de pagar el impuesto respectivo.

Los periódicos son los que requieren de un determinado período de tiempo para su consumación, período que estará precisado por la ley, y que cada vez que concluye da lugar a una obligación fiscal; ejemplos de hechos imponibles periódicos son los previstos en los Impuestos sobre la Renta, al Valor Agregado, sobre Tenencia o Uso de Vehículos y Predial.

En algunos de los impuestos cuyo hecho imponible es periódico, al período de tiempo necesario para que se consume el hecho generador se le llama ejercicio fiscal, el que por regla general es de un año, pero que en el caso de sociedades mercantiles puede, en casos de excepción, ser menor o mayor. Dispone el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación que el ejercicio fiscal de las personas morales que no tengan ejercicio social y el de las personas físicas coincidirá con el año de calendario y que el ejercicio fiscal de las personas morales que tengan ejercicio social coincidirá con éste, salvo el ejercicio de liquidación, y debe reunir los siguientes requisitos: a) el ejercicio regular abarcará siempre 12 meses y el irregular un período menor; y b) los ejercicios terminarán el día último del mes de calendario que se elija. En el caso de liquidación de una persona moral, durante todo el tiempo que dure la liquidación habrá un ejercicio.

7. EL NACIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

Como hemos visto, el hecho imponible es una hipótesis normativa a cuya realización se asocia el nacimiento de la obligación fiscal y el hecho gene-

rador es el hecho material que se realiza en la vida real que actualiza esa hipótesis normativa, por lo tanto, la obligación fiscal nace en el momento en que se realiza el hecho imponible, es decir, cuando se da el hecho generador, pues en ese momento se coincide con la situación abstracta prevista en la ley.) Flores Zavala afirma que la obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal y el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación dispone que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. De la disposición legal antes citada debemos entender que, como con toda propiedad y claridad establecía el artículo 17 del Código Fiscal de la Federación de 1966, la obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales.

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 de un particular. En cuanto a los derechos, la obligación fiscal nace en el momento en que la autoridad efectivamente presta el servicio administrativo al particular. En la contribución especial, la obligación fiscal nace en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, pero que beneficia particularmente a un determinado sector, o bien, en el momento en que presta el servicio público que reclama el interés general como consecuencia de la actividad que desarrolla algún particular.

De la Garza, siguiendo a Sainz de Bujanda, nos dice que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es sumamente importante porque permite determinar lo siguiente:

a) Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.

b) Determinar la ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación o la liquidación por el particular.

c) Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia al momento en que el crédito fiscal surja.

d) Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la imposición.

e) Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.

f) Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal y, por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.

g) Determinar las sanciones aplicables, en función de la ley vigente en el momento del nacimiento de la obligación.

8. DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Pugliese nos dice que a través de esta institución "el Estado tiende a un fin único y predominante: hacer cierta y realizable su pretensión, transformar la obligación abstracta y genérica de los contribuyentes para el pago de los gastos públicos, en una obligación individual y concreta de una prestación determinada".

Giuliani Fonrouge define la determinación de la obligación tributaria como "el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación". De la anterior definición podemos observar que la determinación de la obligación fiscal puede correr a cargo del contribuyente, del fisco o de ambos, de común acuerdo.

Emilio Margáin señala dos reglas que deben tenerse presentes cuando se habla de determinación de la obligación tributaria:

a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria. En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y consiste en la aplicación del método adoptado por la ley. Aquí podemos agregar que la obligación del contribuyente nace de la ley, pero su cuantificación normalmente requiere de un acto nuevo que es la determinación.

b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento. Lo anterior es derivado del principio de legalidad que priva en nuestro sistema jurídico tributario.

Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual se determine el crédito a pagar. En opinión del propio Margáin, cuando el método debe ser aplicado por el causante, debe satisfacer los requisitos siguientes: sencillez, economía, comodidad y limpieza.

El método será sencillo cuando el propio contribuyente lo entienda e inclusive lo pueda aplicar. Elaborar un método que sólo esté al alcance del técnico, dada su complejidad es como preparar una serie de trampas en donde indefectiblemente estará cayendo, un día sí y otro no, el obligado. La falta de satisfacción de este requisito mermará el rendimiento del gravamen.

Que el método sea económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Hay ocasiones en que el método, de atenderse debidamente, origina pago de honorarios que superan la utilidad del causante, o bien, absorbe buena parte de ella, de modo que se trabaja para el fisco y para el contador. Si cumplir con el método resulta oneroso, el grueso de los contribuyentes determinarán el impuesto a pagar al margen del mismo con grave detrimento de sus resultados.

El método será cómodo si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente. El grueso de los contribuyentes, principalmente comerciantes e industriales, no tienen un grado de preparación escolar elevado, pero se percatan de inmediato de las fallas del método y, sobre todo, de lo que está de más dentro del mismo, así como de sus exigencias, aparentemente inocentes, cuya importancia no escapa de su criterio.

El método será limpio cuando evita el contubernio entre obligado y personal hacendario. Si para la determinación del impuesto a pagar se requiere un contacto constante entre el causante y el fisco, el método corre peligro.

Cuando para la determinación del impuesto a pagar se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración hacendaria, con el objeto de que personal desconocido por el causante verifique desde el escritorio el impuesto determinado.

En la legislación fiscal mexicana, la regla general es que toca al contribuyente la aplicación del método y, por lo mismo, la determinación de los créditos fiscales a su cargo. Pocas son las leyes que establecen que corresponde al fisco determinar los créditos fiscales y excepcionales las que requieren para este efecto el acuerdo de fisco y contribuyentes. En México, esta regla está contenida en el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, cuyo tercer párrafo establece que corres-

ponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario y que si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

Los métodos que la doctrina recomienda y que se han adoptado en las legislaciones son, según Margáin, los siguientes: indiciario, objetivo y declarativo.

El método indiciario consiste en tomar en consideración ciertos indicios o ciertas pruebas indirectas de la actividad del causante o del objeto gravado, para poder determinar, con mayor o menor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo. A este método, Pugliese lo llama por presunciones. Los métodos indiciarios más importantes son:

a) El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse.

b) El basado en el giro del negocio y capital en él invertido.

c) El basado en la teoría de los signos de la riqueza externa.

El método objetivo consiste en señalar una cuota en razón al peso, a la medida, al volumen o al número de unidades de la mercancía gravada o al valor de la misma.

El método declarativo consiste en imponer legalmente al causante o a un tercero la obligación de presentar una declaración, o sea, una manifestación formal ante la autoridad fiscal de que se ha realizado el hecho imponible. La declaración puede ser informativa o de pago. En el primer caso la manifestación sólo contiene los datos necesarios para cuantiar la obligación fiscal u otros datos exigidos por la ley; en el segundo caso la manifestación contiene, además de los datos de la informativa, la cuantía determinada de la obligación fiscal a cubrir. Ejemplo de declaración informativa es la que se exige a las instituciones fiduciarias en el artículo 9° de la Ley del Impuesto sobre la Renta para hacer del conocimiento de la autoridad fiscal la forma como determinó la utilidad fiscal ajustada o la pérdida fiscal ajustada, etc. de los fideicomisarios cuando a través de un fideicomiso se realizan actividades empresariales. Ejemplo de declaración de pago es la que se exige a las sociedades mercantiles o a las personas físicas en los artículos 10 y 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, respectivamente.

Para Margáin, los principales métodos declarativos son:

- a) Declaración jurada.
- b) Declaración con inspección de libros y presunciones.
- c) Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio.

Para los efectos de la determinación de la obligación fiscal es muy importante conocer el concepto de base del tributo. La base del tributo es por regla general el valor pecuniario señalado por la ley al que se aplica la tarifa para establecer la cuantía de la obligación fiscal, es decir, para precisar el adeudo en cantidad líquida. En el caso de los tributos cuyo método de determinación es objetivo y para ello toman en cuenta el peso, la medida, el volumen o el número de unidades de la mercancía gravada, la base no es un valor pecuniario, sino la unidad de peso, medida, volumen o cada unidad de mercancía.

En los tributos que tienen como base un valor pecuniario, dependerá de la naturaleza del gravamen el procedimiento que la ley establezca para llegar a ese valor pecuniario; sin embargo, mayor o menormente elaborados, casi todos los procedimientos se pueden reducir a la siguiente fórmula: ingreso total del contribuyente menos las deducciones que le permite la ley. Cabe señalar que en ocasiones la ley establece una presunción absoluta, es decir, que no admite prueba en contrario, de que determinados valores también pecuniarios forman parte del ingreso del contribuyente, por ejemplo, el monto de un impuesto, o el costo de un seguro, o el costo de un flete, que se hayan pagado con motivo de la operación que origina la obligación fiscal de que se trata. En cuanto a las deducciones, esto es, las cantidades que se restan para fijar el valor pecuniario que es la base del tributo, su finalidad es graduar la cuantía del tributo a pagar, tomando en cuenta la capacidad contributiva del sujeto pasivo.

9. TARIFAS

Existen diversos tipos de tarifas tributarias, las más usuales son de derrama, fija, proporcional y progresiva.

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 específicas previstas por la ley para 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 debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo, en la Ley del Timbre se señalaba una cuota de \$50.00 por cada legalización que hicieran los funcionarios o empleados de la Federación, Estados o Distrito Federal a solicitud de particulares.

La tarifa es proporcional cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base, por ejemplo, el Impuesto al Valor Agregado tiene tarifas de 20%, 15%, 6% y 0%.

Las tarifas progresivas son aquellas que aumentan al aumentar la base, de tal manera que a aumentos sucesivos corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía del tributo, con la tarifa progresiva, el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. Una progresividad continua podría llegar a absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, lo cual equivaldría a establecer un tributo confiscatorio, situación prohibida en México por la Constitución General de la República. Para evitarlo, a partir de determinado momento la progresividad se suspende y la tarifa ya no aumenta aunque la base sí. En estricto rigor, la cuota es proporcional o fija, o ambas, como sucede en los artículos 13, 80 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta; es decir, la cuota está representada por un tanto por ciento o una cantidad fija que aumenta a medida que aumenta la base, pero este aumento de cuota se detiene en determinado momento, para no absorber el ciento por ciento de la riqueza gravada, aunque la base pueda seguir aumentando.

10. ÉPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la ley para que se satisfaga la obligación; por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o en el momento que para ese efecto señala la ley. Emilio Margáin nos dice que los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del causante, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio causante.

Este mismo autor, citando a López Velarde, indica que se pueden distinguir los siguientes casos, a propósito del nacimiento y del pago de la obligación fiscal:

a) El gravamen se paga antes de que nazca la obligación fiscal. En este caso, primero se paga el futuro crédito fiscal y después se realizan

los actos generadores del mismo. Por regla general esto lo encontramos establecido en aquellos impuestos que tienen por objeto mercancías de difícil control cuando han salido de su zona de producción o explotación.

b) El gravamen se paga en el instante en que nace la obligación fiscal. En este caso coinciden los momentos de causación y de pago, o sea, el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. La coincidencia de los dos momentos es recomendable en aquellos impuestos que gravan actos, contratos u operaciones, por los cuales la persona señalada como sujeto pasivo directo no tiene obligación de registrarse como contribuyente.

c) El gravamen se paga después de que nace la obligación fiscal. En este caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga éste. Esta situación es visible en aquellos tributos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al contribuyente y cuyos rendimientos serán más cuantiosos y económicos si se hace cómodo el pago.

En México, el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas y para el caso de que haya falta de disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso:

a) Si la contribución se calcula por períodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 7 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período, de la retención o de la recaudación, respectivamente.

b) En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.

Como excepción a la regla general del artículo 6°, dispone el artículo 65 del propio Código Fiscal de la Federación que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación. Aquí nos interesa la disposición sólo en lo que se refiere al pago y no a la garantía, pues el otorgamiento de ésta supone inconformidad y que se de-

sean suspender el cobro y el procedimiento económico coactivo porque habrán de promoverse los medios de defensa legalmente establecidos, de lo cual nos ocuparemos más adelante.

Por otro lado, el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de pago de la obligación fiscal al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario, proporcionado por el Banco de México.

Se prevé también en el precepto legal que comentamos que las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazo exigirán se garantice el interés fiscal, a excepción de los casos en los que dichas autoridades dispensen el otorgamiento de garantía en razón de que el contribuyente en los términos del reglamento del Código tenga, en relación con el crédito, plena solvencia o su capacidad económica sea insuficiente.

Finalmente se dispone que cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

- a) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente dé nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
- c) El contribuyente no pague alguna de las parcialidades, con sus recargos, a más tardar dentro de los 15 días siguientes a aquél en que vence la parcialidad.

11. EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACIÓN FISCAL

La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo. En México, el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el concepto de exigibilidad, como sí lo hacía el anterior Código de 1966, cuyo artículo 19 establecía que la falta de pago

de un crédito fiscal en la fecha o plazo establecido en las disposiciones respectivas, determinaba que el crédito fuera exigible. Sin embargo, el concepto de exigibilidad está implícito en la disposición contenida en el primer párrafo del artículo 145 del vigente Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Sacoto

CAPÍTULO
11

**EL SUJETO ACTIVO
DE LA
OBLIGACIÓN FISCAL**

Sumario

- 1. El sujeto activo**
- 2. El sujeto activo en la legislación fiscal mexicana**
- 3. Competencia entre Federación, Estados y Municipios**
- 4. Facultades exclusivas de la Federación**
- 5. El fisco estatal**
- 6. El fisco municipal**
- 7. La coordinación fiscal**

1. EL SUJETO ACTIVO

En el Derecho Tributario, como dijimos al comentar la obligación fiscal, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía. En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas la poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la constitución de la federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria, México o los Estados Unidos de América son ejemplo de este tipo de organización política y del ejercicio de la potestad tributaria en forma paralela.

En México, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha precisado el alcance de la soberanía de las entidades federativas en relación con el Estado Federal de la siguiente manera:

SOBERANÍA DE LOS ESTADOS, ALCANCE DE LA, EN RELACIÓN CON LA CONSTITUCIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Si bien es cierto que de acuerdo con el artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos, también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley Fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que "Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes o tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de Estados". Es decir, que aun cuando los Estados que integran la Federación, sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su Gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las Legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben predominar las disposiciones del Código Supremo y no las de las leyes ordinarias impugnadas aun cuando procedan de

acuerdo con la Constitución local y de autoridad competente, de acuerdo con la misma Constitución local.

Amparo en revisión 2670/69. Eduardo Amaya Gómez y Julio Gómez Manrique. 25 de Abril de 1972. Mayoría de 16 votos de los señores ministros Guerrero López, Del Río, Rebolledo, Jiménez Castro, Rivera Silva, Huitrón, Rojina Villegas, Saracho Álvarez, Martínez Ulloa, Solís López, Canedo Aldrete, Salmorán de Tamayo, Yáñez Ruíz, Guerrero Martínez, Mondragón Guerra y Presidente Guzmán Neyra; contra el voto del ministro Burguete Farrera, quien lo emitió en el sentido de que debe sobreseerse totalmente el juicio por improcedente en virtud de no haberse acreditado actos de aplicación. Ponente: Ministro Del Río Rodríguez. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1972. Pleno. Pág. 360

Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria está subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado. Es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al Estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales, o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional. Entonces, a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo a cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.

La hipótesis que establezca la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en un organismo independiente debe estar prevista en la Constitución del propio Estado, puesto que es este ordenamiento el que organiza y da las bases fundamentales para el ejercicio de las funciones y atribuciones del Estado inherentes a su soberanía, o como nos dice Felipe Tena Ramírez siguiendo a Kelsen y Jellinek, el contenido mínimo y esencial de toda Constitución es crear y organizar a los poderes públicos supremos, dotándolos de competencia.

La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta atribución es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar co-

mo lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente. Sólo en casos muy especiales, o más bien excepcionales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado no sólo no se lo exija, sino que, además, tome la iniciativa y mediante un decreto declare extinguida total o parcialmente la obligación fiscal; son los casos en que se presentan situaciones extraordinarias que afectan gravemente a la economía del Estado, ya sea en forma general, o bien en forma parcial.

En México la hipótesis está prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que dispone que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podrá 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.

2. EL SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACIÓN FISCAL MEXICANA

En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país, al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos, únicamente menciona a la Federación, los Estados y los Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

En vista de lo anterior, en México los organismos independientes del Estado a que hemos hecho referencia en el apartado anterior; aquí denominados organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la administración pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución Federal para prever la

hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria.

De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana, únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal.

3. COMPETENCIA ENTRE FEDERACIÓN, ESTADOS Y MUNICIPIOS

En términos generales, la Constitución Federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre los diversos sujetos activos, por ello, se dice que la facultad impositiva es una facultad concurrente entre la Federación, Estados y Municipios. La opinión general, incluso sostenida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, es que el fundamento constitucional del principio antes mencionado se encuentra en el artículo 124 de la Ley Fundamental Mexicana, el cual dispone que todas las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.

De la Garza sostiene que es una doctrina no discutida que la Constitución establece un sistema de concurrencia entre la Federación y los Estados en materia de tributación, con excepción de algunas materias reservadas exclusivamente a la Federación y algunas otras prohibidas a los Estados, sin embargo, nos dice que en materia de tributación no existe un poder tributario reservado a los Estados, aún cuando la Constitución confiere algunos poderes tributarios exclusivos a la Federación. En opinión de este tratadista, el fundamento constitucional de las facultades concurrentes no radica en el artículo 124 del Código Político Mexicano, sino que considera que el fundamento radica particularmente en el artículo 40 de este ordenamiento, que dispone que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de la Ley Fundamental; por ello, indica,

es en la autonomía y soberanía de los Estados donde radica el fundamento del poder tributario de éstos, puesto que es reconocido universalmente que la soberanía implica poder de tributación y que la falta de dicho poder significa ausencia de soberanía. Además, nos dice, las fracciones de la III a la VIII del artículo 117 de la Constitución Federal significan un reconocimiento de que los Estados tienen un poder inherente y original de tributación, el cual ha tenido la propia Constitución que restringir en algunas materias. Coincidimos con las ideas anteriores, pues consideramos que constituyen una adecuada interpretación del texto constitucional y son la base para comprender al sistema tributario mexicano, el que ha sido definido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación en los siguientes términos:

IMPUESTOS, SISTEMA CONSTITUCIONAL EN MATERIA DE. La Constitución General no opta por una delimitación de la competencia federal y la estatal para establecer impuestos, sino que sigue un sistema complejo, cuyas premisas fundamentales son las siguientes:

- a) concurrencia contributiva de la Federación, y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingreso (artículos 73, fracción VII y 124);
- b) limitaciones a la facultad impositiva de los Estados, mediante la reserva expresa y concreta de determinadas materias a la Federación (artículo 73, fracciones X y XXIX); y
- c) restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII y 118).

310/953/2o. Construcciones Alpha, S.A., y coags. Junio 3 de 1954.

346/954/2o. Sindicato de Trabajadores de la Concepción Excavación, etc., de la República mexicana y coags. Julio 1o. de 1954.

4828/953/2o. Fernando Rangel y coags. Julio 5 de 1954.

5883/950/2o. Guzmán René y coags. Agosto 16 de 1954.

2736/953/2o. Reynaldo Schega y coags. (acumulados). Agosto 27 de 1954.

JURISPRUDENCIA. Quinta Época. Apéndice al tomo CXVIII, Pág. 1026.

4. FACULTADES EXCLUSIVAS DE LA FEDERACIÓN

No obstante que, como hemos dicho, la Constitución Federal no hace una distribución de las fuentes tributarias entre la Federación, Estados y Municipios, su artículo 73, fracción XXIX señala algunas materias reservadas exclusivamente para la Federación; estas materias son: el comercio exterior; el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos cuarto y quinto del artículo 27 de la misma Constitución; servicios públicos concesionados o explotados

directamente por la Federación; energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo; cerillos y fósforos; aguamiel y productos de su fermentación; explotación forestal y producción y consumo de cerveza.

Este precepto ha originado dos tesis interpretativas, a saber:

a) La fracción XXIX del artículo 73 Constitucional únicamente enumera determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto fuere necesario para cubrir los gastos públicos, de acuerdo con lo establecido por la fracción VII del mismo artículo 73; por lo tanto, si las contribuciones que establece gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no fueren suficientes para satisfacer el presupuesto, la Federación puede concurrir con los Estados afectando otras fuentes hasta obtener los recursos suficientes.

b) La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y será cuestión de las cuotas o tarifas, más o menos elevadas, el que de dichas fuentes se obtenga la recaudación necesaria para satisfacer el gasto público y pretender que la Federación puede establecer obligaciones sobre fuentes distintas sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

De las dos tesis anteriores la primera es la correcta, puesto que la potestad tributaria de la Federación y de los Estados, inherentes a su soberanía, es ilimitada y sólo mediante manifestación expresa de la voluntad contenida en el Pacto Federal puede restringirse el ejercicio de esa potestad para uno de los sujetos activos en beneficio del otro. En el caso que se comenta, por manifestación expresa de la voluntad de los Estados, contenida en el mencionado artículo 73, fracción XXIX de la Ley Fundamental, se restringe la potestad tributaria de las entidades federativas señalando la exclusividad de la Federación para gravar las fuentes económicas que limitativamente se enumeran en el precepto constitucional citado.

De lo expuesto, coincidimos con Margáin en concluir que en los términos de las fracciones XXIX y VII del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo; así como que, constitucionalmente, las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y respecto de las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente la Federación, los Estados y los Municipios.

5. EL FISCO ESTATAL

Hemos visto que las entidades federativas son uno de los sujetos activos de la obligación fiscal expresamente previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución General de la República y que, salvo las limitaciones a su potestad tributaria previstas en la propia Constitución, tanto en la fracción XXIX del artículo 73, que se refiere a fuentes económicas exclusivas de la Federación, como en las fracciones IV a VII del artículo 117, que prohíben los impuestos alcabalariorios, tienen facultades concurrentes con la Federación para gravar todas las demás fuentes económicas. Sin embargo, en ocasiones la situación financiera de los Estados no es buena, lo cual se debe a algunos problemas que deben afrontar las entidades federativas al establecer su sistema tributario. Margáin señala que los problemas son los siguientes:

a) Como sólo la Federación puede gravar los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27 Constitucional, tenemos que hay entidades federativas que no obstante ser ricas en dichos bienes y recursos naturales, carecen de capacidad económica.

b) La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los estados en favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, ha constituido un impedimento para que aquéllos puedan establecer su propio impuesto sobre la renta, ya que no podrían gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

c) Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades federativas la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades.

d) Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, que establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, pues tal parece que los estados, vista la prohibición constitucional que tienen de afectar la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos.

e) La solución que la Federación ha pretendido dar al problema de que un mismo peso pueda estar gravado en forma distinta por dos enti-

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

f) También contribuye a una mala recaudación de los tributos que mantienen en vigor las entidades federativas la designación de Tesoreros o Directores de Hacienda que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aún cuando sean buenos prácticos de la legislación local.

g) Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados, es la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales. Normalmente existe más animadversión de los contribuyentes hacia los fiscos locales que respecto al fisco federal, probablemente debido a que, salvo excepciones, aquéllos son muy arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación.

h) En materia impositiva, no obstante que el sistema federal mexicano es similar al norteamericano, o sea que todo lo no delegado se entiende reservado a los Estados, es más fácil precisar cuáles son las fuentes impositivas que pueden gravar los Estados, que determinar las que corresponden a la Federación.

Sobre los anteriores problemas, podemos apuntar lo siguiente:

Respecto a la limitación establecida en función de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, cuya consecuencia ha sido que los Estados no establezcan su propio Impuesto sobre la Renta, es de hacerse notar que en las leyes de hacienda de los Estados se ha gravado la imposición de capitales, es decir, se ha establecido un impuesto sobre los productos o rendimientos del capital; además, existen entidades federativas que han establecido impuestos sobre los ingresos derivados del ejercicio de una profesión lucrativa, que no es otra cosa que gravar alguno de los ingresos de las personas físicas derivados del trabajo personal. O sea, existen establecidos algunos impuestos sobre la renta.

Respecto al problema apuntado consistente en que las entidades no pueden gravar a personas que residan fuera de su territorio, aún cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades, las entidades federativas han modificado sus legislaciones fiscales a fin de establecer como hecho imponible el que tiene lugar dentro de su circunscripción territorial, por ejemplo, gravar la producción, la distribución, el consumo, etcétera.

No obstante, a la vista de los problemas antes apuntados se han planteado dos posibles soluciones al problema de la distribución de fuentes tributarias entre Federación y Estados para precisar la competencia impositiva de cada una de ellos:

a) Que se establezca en la Constitución que sólo la Federación pueda establecer contribuciones y de su rendimiento otorgue participaciones a los Estados.

b) Que la Constitución establezca que sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participación a la Federación.

Se ha opinado que ambas soluciones son igualmente malas y destruirían el sistema federal mexicano, ya que si la potestad tributaria estuviera en alguno de los dos sujetos activos, exclusivamente, el otro sujeto activo perdería su independencia económica y quedaría totalmente a merced del facultado para establecer las contribuciones, así, se podría estar en presencia de una Federación débil por no contar con recursos económicos propios, o de unos Estados que estarían en manos de la Federación, atenidos al rendimiento que ésta les diera de la recaudación.

No obstante las críticas mencionadas, existe una clara tendencia a federalizar los tributos y hacer partícipes a los Estados de la recaudación fiscal, pero sin reformar la Constitución, sino conviniendo las entidades federativas en autolimitar su potestad tributaria, no gravando determinadas fuentes económicas, ya gravadas por la Federación, a cambio de lo cual obtienen una participación en la recaudación federal.

6. EL FISCO MUNICIPAL

De los tres sujetos activos previstos en el artículo 31, fracción IV de la Constitución, el Municipio es, sin duda, el de situación económica más precaria, no obstante que es la entidad política que en forma directa satisface las necesidades esenciales de la población, principalmente a través de la prestación de diversos servicios públicos. Una de las causas

principales para la precaria situación financiera de los Municipios consiste en la imposibilidad de establecer por sí mismos sus tributos, ya que los tributos municipales son establecidos por las legislaturas estatales y el Municipio, en los términos del artículo 115 Constitucional, únicamente tienen la libre administración de su hacienda, pudiendo solamente sugerir a las legislaturas estatales los tributos que consideren necesarios y convenientes.

Se considera que las fuentes tributarias que deben ser exclusivas de los Estados y Municipios, son las siguientes:

- a) La propiedad o posesión de bienes inmuebles, es decir, lo que se grava a través de los impuestos territoriales o prediales.
- b) Los ingresos de naturaleza mercantil, percibidos por actividades que no estén delegadas a la federación, es decir, los impuestos al comercio y a la industria.
- c) Los ingresos derivados de las actividades agrícolas y ganaderas.

De acuerdo con la reforma que en 1982 se hizo del artículo 115 de la Constitución General de la República, quedó establecido en la fracción IV de este precepto que los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y los Municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

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

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

Las leyes federales no limitarán la facultad de los Estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones

oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o de los Municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

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

Es pertinente destacar que tanto el Municipio como el Estado deben hacer una adecuada selección de sus fuentes tributarias, pues no siempre es recomendable que se establezca el pago de tributos por toda clase de obras o servicios que preste la administración. Al efecto, son aplicables los comentarios que en ocasión de los capítulos relativos a los derechos y a la contribución especial se hicieron, en relación con las obras y servicios por lo que no es aconsejable que se cobre un precio.

Recomienda Margáin, en función del tipo de contribuyentes que tiene el Municipio, que el tributo municipal reúna las siguientes características:

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

b) Que sea ágil en su determinación, es decir, que con toda facilidad y rapidez se pueda precisar la cantidad que debe pagar el contribuyente.

c) Económico en su recaudación, de modo que permita destinar el máximo de lo recaudado a la satisfacción de las necesidades de la colectividad.

d) Cómodo en su cobro, es decir, que se haga una adecuada selección de la época de pago, así como evitar molestias y trámites engorrosos para que el causante cumpla con su obligación fiscal.

7. LA COORDINACIÓN FISCAL

En México el Estado busca evitar la doble o múltiple tributación interior y, a la vez, solucionar el problema de la falta de delimitación por el texto constitucional de los campos impositivos federales, estatales y municipales y para ello creó el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal mediante ley de 22 de Diciembre de 1978, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 27 del mismo mes.

Las raíces del actual sistema de coordinación fiscal, nos dice Margáin, se encuentran en la doctrina, legislación y jurisprudencia argentinas, ya que en este país surgió la tesis de que para un solo territorio debe existir un solo impuesto y de que, para este efecto, el único ente que debe crear impuestos es la Federación, y ésta otorgar participación a los Estados y Municipios.

La finalidad del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal es la de coordinar el regimen fiscal de la Federación con los de los Estados, Municipios y Distrito Federal, establecer la participación que corresponda a estas entidades en los ingresos federales, dar las bases para la distribución entre ellos de dichas participaciones y fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales. La ley, además, establece cuáles son y como se constituyen los organismos relativos a la materia de la coordinación fiscal y da las bases para su organización y funcionamiento.

A este Sistema pueden adherirse las entidades federativas, el Distrito Federal está coordinado por disposición de la ley, mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y, en tal virtud, a cambio de no mantener en vigor tributos análogos a los previstos en el sistema, obtienen un porcentaje de participación en el rendimiento de impuestos, derechos y productos de carácter federal, siempre que el origen de tales gravámenes por entidades, sea plenamente identificable, excluyendo únicamente a los impuestos al comercio exterior.

La participación de las entidades federativas en el rendimiento de la recaudación federal se lleva a cabo a través de un fondo general de participación, formado por el 13.5% de la recaudación federal total y que se otorga en razón directa al volumen de recaudación en la entidad; y un fondo financiero complementario de participación, formado por el 0.50% de la recaudación total federal cuya distribución favorece principalmente a las entidades federativas poco desarrolladas económicamente y, por ende, con escaso volumen de recaudación de los gravámenes federales.

La coordinación de la entidad federativa debe ser integral y no sólo por algún gravamen federal aislado y se prevé la posibilidad de que la Federación y la entidad federativa celebren convenios para que ésta administre los gravámenes federales.

Finalmente, se prevé que los Estados que no deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal únicamente participarán en

los impuestos especiales a que se refiere el inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Política del país, en los términos que establezcan las leyes respectivas.



12

CAPÍTULO
12

**EL SUJETO PASIVO
DE LA
OBLIGACIÓN FISCAL**

Sumario

- 1. El sujeto pasivo**
- 2. Clasificación de los sujetos pasivos**
- 3. La capacidad del sujeto pasivo**
- 4. Criterios de vinculación del sujeto pasivo**
- 5. Los extranjeros**
- 6. El sujeto pasivo en la legislación mexicana**

1. EL SUJETO PASIVO

(El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.) Sin olvidar la existencia de los dos tipos de obligación fiscal, preferentemente vamos a comentar los principales aspectos en relación al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva, es decir, al contribuyente, por considerar que se trata de la obligación fiscal más importante.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, analizada en capítulo precedente, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, o dicho en palabras de Pugliese, "sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal". Consideramos, no obstante, que en virtud de que en la actualidad algunas leyes impositivas establecen el deber del sujeto pasivo o contribuyente de derecho de trasladar el impuesto causado a un sujeto pagador o contribuyente de hecho, este último deberá ser estudiado por la doctrina y tratado por el Derecho Fiscal con más detenimiento, puesto que se observa que, en realidad el tributo se establece para ellos, los llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, el contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación.

Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva pues el Derecho Fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la responsabilidad de pago recae sobre otra distinta. A fin de distinguir a las dos personas, Pugliese nos dice que para evitar confusiones denomina deudor a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y lla-

ma responsable a quien la ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para los fines del cumplimiento de esta obligación, es decir, para él es deudor aquél a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél a cuyo cargo está, por disposición legal, el cumplimiento de la obligación.

Consideramos que la denominación de Pugliese no evita confusiones, pues en ambos casos hay responsabilidad y en ambos casos hay deudor. En el primer caso, si por razones prácticas de cobro la ley atribuye a una persona ajena a la relación fiscal la responsabilidad del pago, en virtud de la dificultad para cobrar al titular de la deuda, esta circunstancia no exonera, ni debe hacerlo, de su responsabilidad originaria a dicho titular del adeudo, o sea al sujeto pasivo de la obligación fiscal sustantiva. En el segundo caso, es indudable que el deber de efectuar el pago que la ley impone al tercero ajeno a la relación fiscal no puede conceptuarse sino como una deuda, por lo tanto, este tercero también es deudor, sólo que su obligación fiscal es formal y no sustantiva.

En este orden de ideas, preferimos distinguir al titular del adeudo del tercero con responsabilidad del pago denominando al primero deudor o responsable directo y al segundo deudor o responsable indirecto.

El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de otra persona; o del incumplimiento de una obligación legal. Como ejemplos de separación entre la titularidad de la deuda y la responsabilidad del pago podemos citar: el deber que tiene el representante de un menor de que los tributos causados por éste sean satisfechos oportunamente; o el similar deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por sus empleados.

No debe confundirse, y menos aún identificarse, la distinción entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, respectivamente, pues la primera de las distinciones mencionadas se refiere únicamente a contribuyentes de derecho.

Se ha discutido en la doctrina si además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica.

Sobre este problema, la doctrina ha aceptado la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, puedan reunir la calidad de sujeto pasi-

vo de la obligación fiscal. Se sostiene que, aceptando que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, resulta que es estrecha la dicotomía tradicional de personas físicas y personas jurídicas, pues siempre que se esté frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, se estará frente a un sujeto de derecho, independientemente del tratamiento que les de el Derecho Privado a propósito de la personalidad, por ello, se considera lógico y posible, jurídicamente, que los ordenamientos tributarios permitan que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica según otras ramas del derecho, pero que constituyen una entidad diferente a los miembros que la forman, y que se convierten, en sí mismas, en un centro de imputación de derechos y obligaciones, reconociéndoseles, así, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal.

La doctrina sostiene que existirá una unidad económica con capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente de que otras ramas del Derecho no les reconozcan personalidad jurídica, cuando dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, aunque imperfecta, y una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de la voluntad del ente y para realizar los negocios de su comercio jurídico.

2. CLASIFICACIÓN DE LOS SUJETOS PASIVOS

Hemos visto ya que el contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la ley.) También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original. Tomando en cuenta las situaciones mencionadas, Pugliese ha elaborado la siguiente clasificación:

a) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.
Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente "mortis

causa" o "inter vivos", es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y si se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

b) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa. Es el caso de las personas que, conforme a la ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los de terceros, por lo tanto, la ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total (en algunas legislaciones el ejemplo ha sido el jefe de la familia respecto a los bienes de los integrantes de la misma).

c) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria. Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde. Desde luego, se respeta su derecho a repetir contra los demás responsables.

d) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta. Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

e) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria. Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

f) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva. Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva; por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.

3. LA CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO

La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, pues no son aplicables necesariamente a aquél los principios de la capacidad jurídica

que en esta rama del Derecho se han elaborado. Por ejemplo, en el Derecho Privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En cambio, en el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la situación prevista por la ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida.

En todo caso, la única limitación que encontramos en materia de incapaces es la de que no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tengan un representante legal y, de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por conducto de su representante legítimo. Por lo tanto, para el Derecho Tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales, ya que, siguiendo a Jarach, la capacidad de ser contribuyente consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imponibles.

Se dice que algunas circunstancias como la edad, el estado civil, el sexo, la naturaleza legal de la sociedad, la profesión, arte u oficio, etc., modifican la capacidad tributaria del sujeto pasivo. En nuestra opinión, tales circunstancias no modifican la capacidad para ser titular de derechos y obligaciones fiscales, sino que únicamente son relevantes para establecer la conveniencia de exigir el pago de tributos o la medida de la obligación fiscal, en su caso.

4. CRITERIOS DE VINCULACIÓN DEL SUJETO PASIVO

El Estado, en razón de su soberanía y en ejercicio de su potestad tributaria, tiene plena libertad para adoptar el criterio que estime más idóneo para establecer y exigir de los particulares los tributos, según su organización jurídica, su sentido de justicia y sus necesidades financieras. Llábase criterio de vinculación al señalamiento por la ley de cómo, cuándo, dónde y por qué surge el nexo entre el sujeto activo y el sujeto pasivo de la obligación.

Nos dice Flores Zavala que si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta su situación económica general, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de las rentas o de sus bienes, se le llama sujeción

personal y si el Estado grava a las personas teniendo en cuenta las rentas creadas y los bienes situados en su territorio y no las cualidades de las personas que los perciben o poseen, se llama sujeción real. En el primer caso se trata de los criterios subjetivos de vinculación, como son la nacionalidad y el domicilio y la residencia. En el segundo caso se trata de los criterios objetivos, como son la fuente de riqueza y el establecimiento permanente.

Conforme al criterio de nacionalidad, o sea, el vínculo jurídico y político que une a la persona con el Estado, los nacionales de un país están obligados a contribuir para los gastos públicos de ese país, independientemente de dónde tengan su domicilio, su residencia fiscal o cuál sea el lugar de origen de sus ingresos o dónde estén ubicados sus bienes. La Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964, vigente hasta 1980 establecía en su artículo 3º, fracción I, que eran sujetos del impuesto las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana.

Conforme al criterio del domicilio, están obligados al pago de tributos en un país las personas que en él tienen su domicilio y corresponde a la legislación interna de cada país definir este concepto. En México, el artículo 29 del Código Civil para el Distrito Federal en Materia común y para toda la República en Materia Federal establece que el domicilio de una persona física es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste, el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno y otro, el lugar en que se halle. El artículo 30 de este ordenamiento dispone que se presume el propósito de establecerse en un lugar cuando se reside por más de 6 meses en él. Para las personas morales, el artículo 33 del Código Civil mencionado dispone que éstas tienen su domicilio en el lugar en que se halle establecida su administración.

El artículo 31 del Código Civil en cita establece que el domicilio legal de una persona es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente. Este concepto es interesante en materia impositiva porque la ley tributaria prevé la existencia de un domicilio fiscal, cuya finalidad es, precisamente, fijar el lugar donde el contribuyente podrá ejercitar sus derechos y deberá cumplir sus obligaciones. El artículo 10 del Código Fiscal de la Federación prevé que se considera domicilio fiscal:

a) Tratándose de personas físicas:

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

2. Cuando no realicen las actividades señaladas en el punto anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.

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

b) En el caso de personas morales:

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

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

Conforme al criterio de residencia, las personas están obligadas al pago de tributos en un país por su sola estancia en él, por lo tanto, se prescinde aquí de consideraciones subjetivas y basta la comprobación de la situación de hecho, completamente objetiva, de la estancia para atribuir la residencia. Para efectos fiscales, el artículo 9° del Código Fiscal de la Federación dispone que se consideran residentes en territorio nacional:

a) A las siguientes personas físicas:

1. Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en ese otro país.

2. Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el punto anterior.

b) A las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio.

Concluye este precepto estableciendo que salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

Resulta interesante observar la gran similitud de conceptos que hay entre domicilio, según el Derecho Civil y residencia, según el Derecho Fiscal, sin embargo la diferencia esencial consiste en que para atribuir el domicilio debe atenderse al aspecto subjetivo del propósito de la per-

sona de establecerse en el lugar y para atribuir la residencia sólo interesa el aspecto objetivo de la estancia en el país durante el tiempo previsto por la ley fiscal y se prescinde del aspecto subjetivo.

Conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes afectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso podemos encontrar dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se producen los efectos jurídicos del acto mencionado; por ejemplo: el lugar en donde se celebra el contrato de compraventa, o el lugar en donde se paga el precio, o el lugar en donde se entrega la mercancía. El artículo 144 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que están obligados al pago del impuesto los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Conforme al criterio de establecimiento permanente, están obligadas al pago de tributos en un país las personas que sin tener domicilio o residencia en ese país, tengan en él un lugar de negocios en el que realicen actividades gravadas, respecto de los ingresos atribuibles al establecimiento. Para este criterio, a diferencia del anterior, no interesa el origen del ingreso, sino si es o no atribuible al establecimiento permanente.

En México, los artículos 1o., fracción II; 2o.; 3o. y 4o. de la Ley del Impuesto sobre la Renta se refieren a este criterio de vinculación al prever que están obligadas al pago del tributo las personas físicas y morales residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento; que se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales, entre los cuales se encuentran las sucursales, las agencias, las oficinas, las fábricas, los talleres, las instalaciones, las minas, las canteras o cualquier lugar de explotación o extracción de recursos naturales.

También se considera que existe establecimiento permanente, aun cuando no haya lugar de negocios en territorio nacional, si un residente en el extranjero actúa en el país a través de una persona física o moral que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a nombre del resi-

dente en el extranjero, tendientes a la realización de las actividades empresariales de éste en el país que no sean de las mencionadas en el artículo 3º, donde, por excepción se prevén actos que no actualizan la hipótesis de establecimiento permanente, o que tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero, respecto de todas las actividades que dicha persona realice para el residente en el extranjero.

Son ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuadas por la oficina central de la sociedad, por otro establecimiento de ésta o directamente por la persona física residente en el extranjero, según sea el caso.

5. LOS EXTRANJEROS

Existe discusión en relación a si las leyes fiscales mexicanas son aplicables a las extranjeras, es decir, si éstos están obligados a tributar en México cuando residen en el país, tienen establecimiento permanente en territorio nacional u obtienen ingresos provenientes de fuente de riqueza situada en territorio mexicano. Debemos señalar al respecto que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del país únicamente señala que es obligación de los mexicanos contribuir, para los gastos públicos... etc. Coincidimos con Flores Zavala en que aún cuando el precepto constitucional mencionado sólo se refiere a la obligación de los mexicanos, ello no significa que sea obligación exclusiva de los nacionales, pues ni esta disposición, ni ninguna otra de la misma Constitución prohíbe que los extranjeros tributen en México cuando residan en este país, en él tengan un establecimiento permanente o se encuentre en él la fuente de riqueza, por lo tanto, el legislador ordinario puede válidamente establecer la hipótesis para gravar a los extranjeros adoptando alguno o todos los criterios de vinculación que aquí hemos señalado.

Refuerza lo anterior el hecho de que conforme al tratado de La Habana sobre la Condición Jurídica del Extranjero, de 1928, está previsto que los extranjeros están obligados a tributar y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales. Este tratado internacional ha sido suscrito por México y aprobado por el Senado, por lo tanto, es ley suprema del país conforme a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución Federal.

6. EL SUJETO PASIVO EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En México sólo las personas, físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 1º dispone que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.

El actual Código Fiscal de la Federación no da una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal, como sí la daba el Código anterior en su artículo 13, que señalaba que "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes, está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

En el pasado también eran considerados sujetos pasivos las agrupaciones que constituían una unidad económica diversa de la de sus miembros, asimilándolas para su regulación a las personas morales. En la actualidad esta hipótesis ha desaparecido.

La ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago por lo tanto distingue entre deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. En relación con el deudor directo, ya hemos dicho que el actual Código Fiscal de la Federación no lo define y respecto del responsable indirecto, el ordenamiento mencionado tampoco da una definición y sólo hace, en el artículo 26, una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios. Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática de los artículos 1º y 26 del código mencionado resulta que en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario.

Consideramos que tan criticable es la falta de definición del sujeto pasivo, tanto cuando es titular de la deuda como cuando es responsable del pago, o sea cuando es deudor directo y cuando es deudor indirecto, como criticable es que el Código Fiscal de la Federación indique que toda responsabilidad del pago es solidaria, pues ello significa ignorar que el origen de la responsabilidad no es siempre el mismo, circunstancia que se puede apreciar de la sola lectura de los casos listados en el artículo 26 del Código citado.

rene

CAPÍTULO
13

LA EXENCIÓN

Sumario

- 1. Definición y justificación**
- 2. Clasificación**
- 3. Capacidad del Estado para crear o suprimir la exención**
- 4. Crítica a la exención en la legislación mexicana**

1. DEFINICIÓN Y JUSTIFICACIÓN

Hemos visto que así como el sujeto pasivo de la obligación fiscal debe satisfacer la prestación tributaria, el sujeto activo tiene como principal atribución, en el campo impositivo, exigir el cumplimiento de la obligación fiscal en los términos previstos por la ley y que no puede renunciar al cobro de la prestación tributaria a cargo de un contribuyente. Por lo tanto, en el Derecho Fiscal no puede existir la figura del perdón o remisión de deuda que existe en el Derecho Privado. Sin embargo, en materia impositiva se ha creado otra figura que no tiene por objeto perdonar a los causantes el pago de los créditos fiscales, sino que, simplemente, no los hace exigibles a ellos, conforme a las reglas generales establecidas única y exclusivamente en la ley. Esta figura jurídica tributaria es la exención.

Margáin nos dice que la exención de pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica. De equidad, por cuanto que aquéllos que ya cubren un gravamen, es justo que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo a fin de dejarlos en situación de igualdad, aquí diríamos económica, frente a los contribuyentes que no causan los dos. De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, por lo que es necesario eximir de impuestos el consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida. De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias.

Se ha discutido sobre cuál es la naturaleza de la exención; algunos, entre ellos la Suprema Corte de Justicia de la Nación, señalan que las exenciones son excepciones a las reglas generales de tributación, otros, que en ellas hay ausencia de materia gravable. Ninguna de las dos ideas anteriores la consideramos correcta porque, refiriéndonos a la primera tesis, como la excepción es lo que se aparta o no queda comprendido dentro de la regla general, entonces, si la exención fuera una excepción resultaría que lo previsto en la exención no podría estar comprendido en el objeto del tributo y si no está en el objeto del tributo, no habría necesidad de eximir de pago, pues no se causaría el tributo.

En cuanto a la ausencia de materia gravable podemos hacer comentarios análogos a los ya expresados, es decir, si no hay materia gravable no se causa el tributo, entonces, carece de sentido establecer una

exención respecto a una situación por la que no se causa el tributo.

Margáin opina que la exención consiste en un privilegio conforme al cual hay una eliminación temporal de materia gravable la cual subsiste mientras exista la disposición legal que la crea y desaparece junto con esa disposición, sin que haya necesidad de tocar el objeto del tributo. Define a la exención como una figura jurídica tributaria en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

Consideramos que a la definición de Margáin le es aplicable la crítica expuesta para la tesis de ausencia de materia gravable, ya que si hay eliminación de ciertos hechos o situaciones imponibles de la regla general de causación, el efecto de la eliminación es que la realización de esos hechos o situaciones no podrá generar el nacimiento de la obligación fiscal y si ésta no surge no hay necesidad de exención. Opinamos que en este caso la situación no es de exención, sino de desgravación.

Debemos subrayar que sólo puede haber exención ahí donde hay causación del tributo, pues la finalidad de este privilegio establecido en la ley es la de no exigir a determinada categoría de contribuyentes el cumplimiento de la obligación fiscal, pero sin que ello constituya un perdón de la deuda. Entonces, aceptando que la existencia de la exención obedece a razones de equidad, conveniencia o política económica, puede decirse que en materia impositiva la exención consiste en que por disposición de la ley queda liberado de su obligación el sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, la exención es, esencialmente, una liberación de la obligación por disposición de la ley. En consecuencia, si con la exención se libera al contribuyente de su obligación, es obvio que aunque realizó el hecho generador, no se le puede exigir legalmente el cumplimiento de la obligación fiscal.

A propósito de lo expuesto, conviene tener presente la distinción que hay entre exención y no sujeción; en el primer caso existe el privilegio a que antes nos hemos referido, en el segundo, lo que sucede es que la obligación fiscal no nace porque no existió una adecuación a la hipótesis normativa, es decir, no se realizó el hecho generador.

Sobre este particular, resulta interesante la ejecutoria de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que distingue entre causante del tributo, no causante del tributo y sujeto exento del tributo, en los siguientes términos:

IMPUESTOS, CAUSANTES DE, Y CAUSANTES EXENTOS. CONCEPTO. Causante es la persona física o moral que, de acuerdo con las leyes tributarias, se ve

obligada al pago de la prestación determinada a favor del Fisco; esta obligación deriva de que se encuentre dentro de la hipótesis o situación señalada en la ley, es decir, cuando se realiza el hecho generador del crédito. No causante, lógicamente, es la persona física o moral cuya situación no coincide con la que la ley señala como fuente de un crédito o prestación fiscal. Sujeto exento es la persona física o moral cuya situación legal normalmente tiene la calidad de causante, pero que no está obligado a enterar el crédito tributario por encontrarse en condiciones de privilegio o franquicia.

Amparo en revisión 1532/79. Agustín Corona Romero y otros (acumulados), 27 de octubre de 1980. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Raúl Molina Torres.

Precedentes:

Revisión fiscal 15/49. Beick Félix y Cía., S. C. 5 de agosto de 1949. 5 votos. Ponente: Octavio Mendoza González. Secretario: José F. Ballesteros. Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1980.

Segunda Sala. Pág. 101.

Las características fundamentales de la exención según Margáin, son las siguientes:

a) Por ser un privilegio que se otorga al sujeto pasivo de un tributo. Debe estar expresamente establecida en la ley y su interpretación debe ser categóricamente estricta, es decir, debe estarse exactamente a los términos en que fue creada la exención, sin ampliarla o restringirla, ni aplicarla por analogía o mayoría de razón.

b) La aplicación de la exención es para el futuro. Sería indebido y causa de inseguridad jurídica que el particular pretendiera darle efectos retroactivos para favorecer situaciones anteriores al establecimiento de ella.

c) La exención es temporal y personal. Es temporal porque sólo subsiste mientras no se modifique o suprima la disposición que la decreta y personal porque únicamente favorece al sujeto pasivo previsto en esa hipótesis legal.

2. CLASIFICACIÓN

Emilio Margáin, siguiendo a Andreozzi, señala que las exenciones se clasifican en:

a) *Objetivas y subjetivas*. Las primeras se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen, como es el caso de artículos de primera necesidad para la subsistencia

del hombre; las segundas son las que se establecen en función de la persona, como en el caso de los autores por las regalías que perciben o de los diplomáticos extranjeros.

b) *Permanentes y transitorias*. Las primeras subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede; las segundas son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado.

En el primer caso la exención está establecida en el ordenamiento legal y opera directamente, sin la intervención de ninguna autoridad, para todo aquél cuya situación coincide con la hipótesis normativa.

En el segundo caso la exención se encuentra establecida en el ordenamiento legal como una posibilidad y requiere de la intervención de la autoridad para que, ejercitando una facultad discrecional reglada, verifique la adecuación de la situación del contribuyente a la hipótesis normativa y determine el periodo por el cual operará la exención.

c) *Absolutas y relativas*. Las primeras liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva y de las obligaciones fiscales formales; las segundas únicamente liberan al contribuyente de la obligación fiscal sustantiva, por lo tanto, deberán cumplirse las obligaciones fiscales formales.

d) *Constitucionales*. Son las que se encuentran establecidas directamente en la Constitución Política del Estado. En México, un ejemplo es el salario mínimo, al que por disposición constitucional se le exime de todo gravamen.

e) *Económicas*. Son aquéllas que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país.

f) *Distributivas*. Son las que se crean con la finalidad de distribuir más equitativamente la carga tributaria, en observancia del principio de justicia.

g) *Con fines sociales*. Son las que se otorgan para fomentar el desarrollo cultural de la población, ya sea en el aspecto tecnológico, artístico, deportivo, etcétera.

3. CAPACIDAD DEL ESTADO PARA CREAR O SUPRIMIR LA EXENCIÓN

El Estado, como un atributo inherente a su soberanía, está dotado de la potestad tributaria y por ella está facultado no sólo para establecer los tributos que considere necesarios para satisfacer los gastos públicos, sino también para graduar la medida de la imposición, pues, como se dice, quien puede lo más, puede lo menos y aquí lo más es el poder es-

tablecer un tributo y lo menos es dar las reglas para la graduación de su medida, por ejemplo, limitar el objeto, elegir el tipo de tarifa, no exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes, etcétera. Por ello, se reconoce que así como el Estado tiene potestad para imponer cargas tributarias, tiene igualmente potestad para establecer el privilegio de la exención o para suprimirlo.

4. CRÍTICA A LA EXENCIÓN EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En México, algunas leyes tributarias establecen exenciones, no obstante que conforme al artículo 28 de la Constitución Política del país “En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni exención de impuestos...” y esto obedece a que la interpretación tradicional de este precepto constitucional ha sido en el sentido de que la exención de impuestos que prohíbe la Constitución Federal es la que se conceda a título individual, pero que no se prohíben las que se otorguen por medio de disposiciones de carácter general, es decir, para que gocen de ella todos aquellos que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista.

Aún cuando consideramos justificada la existencia de la exención, consideramos valedera y acertada la crítica que sobre ella formula Flores Zavala cuando dice: “Creemos que esta interpretación es incorrecta porque la prohibición constitucional es terminante y no permite hacer distingos. Así lo reconoció la Suprema Corte de Justicia en sus primeros fallos. Por otra parte, los preceptos constitucionales deben relacionarse, para su interpretación, unos con otros y al admitirse la posibilidad de las exenciones de impuestos, aun cuando sean de carácter general, se rompe el principio de generalidad de los impuestos que forman parte del de justicia, que exige otro de los preceptos de la propia Constitución (art. 31, frac. IV). Así pues, debemos interpretar el texto constitucional en el sentido de que está prohibida en términos absolutos, la exención de impuestos. Cuando el Estado pretenda ayudar a determinadas categorías de individuos, debe emplear la forma de subsidio que presenta la ventaja de que puede ser graduado o regulado, de acuerdo con las necesidades y criterios que norman la ayuda.”

CAPÍTULO
14

**EXTINCIÓN
DE LA
OBLIGACIÓN FISCAL**

Sumario

- 1. Formas de extinción**
- 2. El pago**
- 3. La prescripción y la caducidad**
- 4. La compensación**
- 5. La condonación**
- 6. La cancelación**

1. FORMAS DE EXTINCIÓN

La obligación fiscal se extingue cuando el contribuyente cumple con la obligación y satisface la prestación tributaria o cuando la ley extingue o autoriza a 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, la condonación y la cancelación.

2. EL PAGO

El pago es el modo por excelencia para extinguir la obligación fiscal y, en palabras de De la Garza, es "el que satisface plenamente los fines y propósitos de la relación tributaria, porque satisface la pretensión creditoria del sujeto activo". El pago es el cumplimiento del sujeto pasivo de su obligación, satisfaciendo en favor del sujeto activo la prestación tributaria.

Coincidimos con Margáin al distinguir diversas clases de pago, a saber: pago liso y llano, pago en garantía, pago bajo protesta, pago provisional, pago de anticipos, pago definitivo y pago extemporáneo.

a) *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 de la debida o, incluso, una cantidad que totalmente no se adeuda. El pago de lo indebido se origina en un error de la persona que efectúa el entero, quien, desde luego, tiene derecho a que se le devuelva lo pagado indebidamente; surge entonces una obligación de reembolso a cargo del fisco, regulada por el artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, o sea, surge una obligación en la cual el acreedor o sujeto activo es el contribuyente y el deudor o sujeto pasivo es el Estado.

b) *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 en la ley. Un ejemplo lo podemos tener en las importaciones temporales, que no causan impuestos aduaneros, pues para asegurar el pago de estos impuestos si la importación se convierte en definitiva, se puede efectuar este tipo de pago. Se ha señalado que es impropio decir pago en garantía porque si no hay obligación no puede haber pago y que lo correcto es decir depósito en garantía.

c) *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.

En México, el Código Fiscal de la Federación de 1966 preveía este tipo de pago en su artículo 25, que decía: "Podrá hacerse el pago de créditos fiscales 'bajo protesta' cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento."

El actual Código Fiscal de la Federación no prevé este tipo de pago, pero dos disposiciones del artículo 22 de este ordenamiento implican un reconocimiento parcial del pago bajo protesta. El segundo párrafo del artículo 22 mencionado prevé que si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente; el cuarto párrafo del mismo artículo establece que el contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por la autoridad interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos en los términos del artículo 21 del propio Código, sobre las cantidades pagadas indebidamente y a partir de que se efectuó el pago.

Decimos que hay reconocimiento parcial del pago bajo protesta porque las dos disposiciones del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación antes mencionadas únicamente se refieren al caso de pago de un crédito determinado por la autoridad cuando hay inconformidad con el mismo y se hacen valer los medios de defensa legalmente establecidos, pero no prevén la hipótesis de inconformidad con un crédito autodeterminable respecto del cual también se hagan valer los medios de defensa legalmente establecidos, como sí lo hacía el Código anterior.

Por otro lado y como lo reconoce el propio artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, si con motivo de la impugnación del crédito fiscal el particular obtiene resolución definitiva favorable a sus intereses se considerará que hubo un pago de lo indebido y habrá lugar a la devolución del pago, es decir, surgirá la obligación de reembolso antes mencionada. Desde luego, en este caso el pago de lo indebido no se origina en un error del contribuyente.

d) *Pago provisional*. Es el que 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 en la ley, y al final del ejercicio presentará su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Del tributo que resulte en la declaración anual, restará el ya cubierto en los pagos provisionales y únicamente enterará la diferencia o bien podrá tener un saldo a su favor el cual puede optar por compensarlo o solicitar su devolución. Entonces, en la declaración anual el fisco verifica si efectivamente surgió la obligación fiscal a cargo del contribuyente. Como ejemplo de este tipo de pago tenemos al previsto por el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

e) *Pago definitivo*. Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco, es decir, en este caso el contribuyente presenta su declaración definitiva para el pago del tributo indicando cuál es su situación con motivo de su adecuación a la hipótesis normativa y señala cuál es la cuantía de su adeudo y el fisco la acepta tal y como se le presenta, aceptando, en principio, que el pago es correcto. La aceptación es en principio en virtud de que si bien no hay verificación inmediata en el momento de la presentación, el fisco está dotado de facultades de comprobación que puede ejercitar con posterioridad, no sólo en relación con este pago, sino en general para precisar cuál es la situación fiscal real del contribuyente, de cuyo ejercicio puede resultar una corrección al pago definitivo que comentamos. Ejemplos de este tipo de pago los tenemos en los artículos 13 y 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

f) *Pago de anticipos*. Es el que se efectúa en el momento de percibirse un ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; es decir, es el caso de los contribuyentes que por percibir ingresos fijos durante el ejercicio fiscal, pueden saber con precisión cuánto les corresponderá pagar al fisco y a cuenta de ello, en cada momento de recibir su ingreso hacen un entero anticipado que se tomará en cuenta al final del ejercicio en el momento de presentar la declaración anual. No debe confundirse al pago de anticipo con el pago provisional; éste se realiza con base en estimaciones, sin que haya la certeza de que, finalmente, llegue a existir un crédito fiscal a cargo del contribuyente, en cambio, aquél se hace con la certeza de que se ha causado el tributo y que se está haciendo un pago a cuenta. Como ejemplo podemos citar al pago previsto por el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

g) *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.

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o bien en la mora. Hay prórroga cuando la autoridad fiscal conviene con el contribuyente en que éste pague su adeudo fuera del plazo legalmente establecido y hay mora cuando el contribuyente de manera unilateral decide pagar su adeudo fuera del plazo legal.

Las formas de pago que admite nuestra legislación son efectivo y especie. Conforme a la ley, efectuar el pago mediante giros postales, telegráficos o bancarios, cheque, bonos de la Tesorería de la Federación, bonos o cupones de la deuda pública; certificados de la Tesorería, certificados de devolución de impuestos (CEDIS) y certificados de promoción fiscal (CEPROFI), se considera pago en efectivo, pues todos estos documentos representan un valor monetario. Actualmente, el único impuesto que se paga en especie es el impuesto a la producción de oro, que se paga entregando oro a las oficinas recaudadoras.

Se sostiene que el pago de la obligación también puede hacerse con timbres, fajillas, marbetes y otros signos semejantes que expide la autoridad hacendaria, sin embargo, consideramos que el tributo no se paga con esos timbres, marbetes, etcétera, sino que se paga en efectivo, aun antes de que nazca la obligación fiscal, y esos objetos únicamente sirven para acreditar el pago efectuado.

El pago puede determinarse, según la persona que lo hace, mediante declaración, si es el contribuyente; mediante liquidación o estimación, si es el fisco; y mediante retención o recaudación si es un tercero ajeno a la relación fiscal.

La declaración es la autodeterminación que el causante formula con elementos propios para el pago del crédito fiscal a su cargo.

La liquidación es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en la información o elementos que le proporcionan o que ella misma se allega.

La estimación es la determinación del crédito fiscal a cargo de un contribuyente que hace la autoridad con base en presunciones legalmente establecidas.

La retención es la determinación y descuento del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco,

que por imperativo legal debe hacer quien paga una deuda, sobre el monto de la misma.

La recaudación es la determinación y cobro del importe del crédito fiscal a cargo del contribuyente, para su posterior entrega al fisco, que por imperativo legal debe hacer una persona que es ajena a la relación tributaria.

La diferencia entre retención y recaudación consiste en que en la primera entre el retenedor y el causante hay una relación de acreedor y deudor y en la segunda no existe esa relación. Por ello es que en la retención hay un descuento en el pago y en la recaudación hay un cobro.

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

Como regla general, el contribuyente debe realizar el pago de su obligación fiscal en la oficina recaudadora que corresponda a su domicilio; sin embargo, el fisco, a fin de dar al contribuyente mayores facilidades para la satisfacción de las prestaciones tributarias, puede autorizar el pago en lugar diferente de la oficina recaudadora que corresponda. En México se ha autorizado a las oficinas bancarias a recibir los pagos por concepto de tributos, cuyo importe es entregado por la institución de crédito a la autoridad hacendaria y en algunos casos se permite enviar el pago por correo.

3. LA PRESCRIPCIÓN Y LA CADUCIDAD

La prescripción es la extinción del derecho de crédito por el transcurso de un tiempo determinado. El Derecho Fiscal admite a 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 éste y en contra de aquéllos.

Como dice Margáin, si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en periodos anteriores y correlativamente debe sancionarse la negligencia de los particulares al no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente, por lo tanto, en bien del orden público y de la seguridad y

certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de la autoridad fiscal para determinar o exigir prestaciones tributarias y la obligación de las mismas autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

Existen criterios contradictorios en relación con el momento en que debe empezar a correr el término prescriptorio. Una corriente considera que el término debe empezar a correr a partir del momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y tratándose de sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción. La otra corriente considera que la prescripción debe empezar a correr a partir del momento en que el crédito fiscal es exigible y tratándose de sanciones, a partir de que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

Se considera que la primera corriente no es de aceptarse ya que ofrece el inconveniente de que desnaturaliza el fundamento de la prescripción, es decir, difícilmente habría seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, ya que no contaría el tiempo transcurrido en tanto la autoridad no tuviera conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones a la ley y no debe perderse de vista que la autoridad tiene a su alcance un buen número de medios para llegar al conocimiento de la realización de los hechos generadores o de las violaciones legales. Por lo tanto, se considera que la segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica.

En términos generales, la legislación fiscal mexicana ha adoptado la segunda corriente. El segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación dispone que "El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido". Las leyes fiscales de las entidades federativas tienen disposiciones análogas.

No hay regla general para establecer cuál debe ser el plazo para la prescripción, por lo que varía de un Estado a otro según las políticas de cada uno. En México el plazo legal para que opere la prescripción es de cinco años, como se desprende del primer párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que "El crédito fiscal se extingue por prescripción en término de cinco años".

El plazo prescriptorio puede ser interrumpido, lo cual produce el efecto de inutilizar el tiempo transcurrido, de tal forma que se tenga que volver a empezar el cómputo del plazo. Se interrumpe cuando la autoridad realiza algún acto tendiente a la percepción del crédito fiscal, siempre y cuando lo notifique legalmente al deudor, o bien por actos de éste en los cuales reconozca expresa o tácitamente la existencia de la presta-

ción. La hipótesis de la interrupción del plazo prescriptorio está prevista en el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Consideramos que el plazo prescriptorio también podría suspenderse. La suspensión ocurriría si se produjera una situación que impidiera jurídicamente al acreedor hacer efectivo su crédito, pero no tendría como efecto la inutilización del tiempo transcurrido, sino solamente la detención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciere la causa que la suspendió.

Por lo que se refiere a la prescripción que corre en favor del fisco, el sexto párrafo del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación dispone que "La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

En ocasiones, puede darse el caso de la renuncia a la prescripción ganada. En el Derecho Privado Mexicano, que se aplica supletoriamente al Derecho Fiscal, el artículo 1142 del Código Civil para el Distrito Federal nos dice que la renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo esta última la que resulte de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido. La última parte es la que nos interesa, pues en ocasiones, la autoridad hacendaria, no obstante que ha transcurrido el término de cinco años para que opere la prescripción, requiere al contribuyente la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones anteriores a esos cinco años, a efecto de determinar la situación fiscal respectiva, o bien, notifica al contribuyente un crédito fiscal generado más de cinco años atrás. En el primer caso, es frecuente que el contribuyente cumpla con el requerimiento, para no hacerse acreedor a una sanción por no darle cumplimiento, pero sin oponer la salvedad de que el cumplimiento es únicamente para no incurrir en desobediencia, es decir, que no está renunciando a la prescripción ganada. En el segundo caso, muchas veces el contribuyente no se inconforma oportunamente en contra del crédito fiscal que se le pretenda exigir no obstante que han transcurrido más de cinco años. En ambos casos, ocurre que tácitamente está renunciando a la prescripción que ha operado en su favor, de modo que, volviendo al primer caso, la autoridad una vez revisada la documentación o información solicitada está en aptitud de determinar diferencias de impuesto y exigir su pago y en el segundo caso, estará en posibilidad de exigir correlativamente el cumplimiento de la obligación.

Sobre este tema, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación emitió la siguiente jurisprudencia:

PRESCRIPCIÓN. LA PRESENTACIÓN DE DOCUMENTOS PARA EL ESTUDIO DE DECLARACIONES DEFINITIVAS CORRESPONDIENTES A PERIODOS PRESCRITOS IMPLICA RENUNCIA TÁCITA A DICHO BENEFICIO. "Teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son los artículos 1141 y 1142 del Código Civil, aplicado supletoriamente de acuerdo con el 11 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala en el expediente 1345/54, porque la presentación de la documentación necesaria para el estudio de las declaraciones definitivas correspondientes a periodos prescritos es un hecho que implica una renuncia tácita al beneficio ganado, ya que dicha presentación tiene por objeto que la autoridad calificadora determine el impuesto que deben pagar los causantes y, por lo tanto, no es válida la tesis sustentada por la H. Sexta Sala en el expediente No. 1916/54, de que la presentación de documentos para calificar las declaraciones correspondientes a periodos prescritos, obedece a cumplir con la prevención de las autoridades respectivas para no incurrir en sanción y que ese hecho no entraña renuncia tácita de la prescripción definitiva consumada. Este argumento sólo sería válido, en caso de que los causantes, al cumplir con la prevención de la autoridad requirente, hicieran la salvedad de que cumplieran con lo ordenado sin perjuicio de la prescripción consumada, lo que no se hizo en los casos a que se refieren los juicios antes citados."

Resolución del Pleno de 23 de octubre de 1957.

Resoluciones contradictorias de los juicios 1345/54 y 1916/54.

Sentencias del Pleno 1949 al primer semestre de 1959. Tomo I. P. 562.

Acerca de la caducidad, Margáin nos dice que, en los últimos años, la doctrina y la legislación mexicana, así como nuestros tribunales, han introducido la figura procesal de la caducidad en relación con problemas de prescripción y que sobre esto, la doctrina extranjera es casi unánime en aceptar que este problema ha sido ya superado, pues el pretendido distingo entre prescripción y caducidad no existe, porque es totalmente extraño frente a la teoría de la obligación tributaria. Nos sigue diciendo el autor que dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería hablarse de caducidad y, en el segundo, de prescripción. Sin embargo, continúa, hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al nacimiento del crédito fiscal.

No estamos de acuerdo con la anterior tesis por considerar que se incurre en confusión. En efecto, desde luego la obligación fiscal no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización

de los actos que hacen al sujeto coincidir con el hecho imponible, sin embargo, esto no es obstáculo para que se puedan distinguir perfectamente la obligación fiscal misma de la facultad de la autoridad fiscal para determinarla en cantidad líquida o exigirla al sujeto pasivo. En el primer caso, nos encontramos frente al fondo del asunto, la obligación en sí, en el segundo, estamos frente a circunstancias de carácter procedimental, es decir, frente a la facultad de actuar de la autoridad fiscal.

En el Código Fiscal de la Federación, la prescripción está prevista como una norma de derecho sustantivo susceptible de extinguir la obligación fiscal por el solo transcurso del tiempo. En cambio, la caducidad, o extinción de facultades, como la llama el propio Código en el artículo 67, que la regula, está prevista como una norma de Derecho Procedimental, cuyo efecto no es el de extinguir la obligación fiscal, sino únicamente señalar que la autoridad hacendaria ha perdido, por el transcurso de tiempo y su inactividad, la facultad para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones. Puede darse el caso de observar obligaciones fiscales que ya no pueden hacerse efectivas en virtud de haber operado la caducidad y que, sin embargo, no se han extinguido porque no ha operado la prescripción.

En síntesis, podemos decir que la caducidad consiste en la extinción de las facultades de la autoridad hacendaria para determinar la existencia de obligaciones fiscales, liquidarlas, exigir su pago, o bien para verificar el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales y sancionar las infracciones cometidas.

Por regla general, el plazo para que opere la caducidad es de cinco años y no es susceptible de interrupción o suspensión, pero el propio artículo 67 del Código Fiscal de la Federación prevé casos en que el plazo de la caducidad es de tres o de diez años, así como casos en que el plazo puede suspenderse.

El plazo de la caducidad será de diez años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla. En este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquél en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. Si posterior y espontáneamente el contribuyente presenta la declaración omitida, o sea, que ésta no sea requerida, el plazo volverá a ser de cinco años, pero sin que en ningún caso este plazo de cinco años, sumado al

tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presente espontáneamente, exceda de diez años. No están comprendidas en esta hipótesis las declaraciones de pagos provisionales.

El plazo de caducidad será de tres años en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26, fracción III, del mismo Código Fiscal de la Federación, es decir, la responsabilidad de los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión; igualmente, la responsabilidad de la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general o la administración única de las sociedades mercantiles por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen, si la sociedad incurre en alguno de los siguientes supuestos:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

Por lo que se refiere a la suspensión del plazo de la caducidad, sólo puede ocurrir cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.

4. LA COMPENSACIÓN

Rafael de Pina define a la compensación como el modo de extinción de obligaciones recíprocas que produce su efecto en la medida en que el importe de una se encuentra comprendido en el de la otra. De acuerdo con la anterior definición, podemos decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando fisco y contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, situación que puede provenir de la aplicación de una misma ley fiscal o de dos diferentes.

Es requisito indispensable para que sea operante la compensación que las deudas recíprocas sean líquidas y exigibles, o sea, que estén precisadas en su cuantía y que su pago no pueda rehusarse conforme a Derecho.

En México se admite a la compensación como una forma de extinción de las obligaciones fiscales. Al efecto, dispone el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios y bastará que efectúen la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar pagos, sólo se podrán compensar previa autorización expresa de las autoridades fiscales.

El artículo 23 citado prohíbe compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o bien cuando haya prescrito la obligación de devolverlas.

Según el precepto legal en comentario, las autoridades fiscales también pueden efectuar la compensación de las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos, los adeudos, sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales estén obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos del artículo 22 del mismo Código, aun cuando la devolución ya hubiera sido solicitada, caso en el cual se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación.

5. LA CONDONACIÓN

Al hablar del sujeto activo señalamos que la principal atribución del Estado en el campo impositivo es la de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal y que esta atribución es irrenunciable, salvo en casos excepcionales en que se presenten situaciones extraordinarias. La figura jurídico-tributaria que permite al Estado, dado el caso, renunciar legalmente a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es la condonación, que consiste en la facultad que la ley concede a la autoridad hacendaria para declarar extinguido un crédito fiscal y, en su caso las obligaciones fiscales formales con él relacionadas.)

En materia de contribuciones, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, que en su parte conducente establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá condonar, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

En virtud de que la facultad que comentamos permite a la autoridad hacendaria declarar extinguidos créditos fiscales, la condonación opera no sólo respecto de las obligaciones fiscales derivadas de la causación de los tributos, sino también en el campo de las multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones impositivas. En este caso la condonación no es la solución legal al problema de la irrenunciabilidad del Estado a su atribución de exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, cuando esa exigencia no es conveniente por razones de equidad, en virtud de una situación excepcional en la vida económica del Estado; sino que aquí la finalidad es, también por razones de equidad, atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en la aplicación de las sanciones, habida cuenta de la situación especial del infractor.

En materia de multas, la hipótesis de condonación está prevista en el artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, el que dispone que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción. Dispone también este precepto que sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

La condonación puede ser parcial o total. En el caso de condonación de obligaciones fiscales sólo debe hacerse a título general y nunca particular, ya que esto implicaría un tratamiento desigual para los contribuyentes, con violación del principio de justicia y podría considerarse como un ejercicio caprichoso del poder por parte de la autoridad hacendaria. En cambio la condonación de multas puede hacerse tanto en forma general como en forma individual; esto último en virtud de que, como ya hemos dicho, la condonación de multas tiene como finalidad atemperar en lo posible el rigor de la ley para adecuar la sanción a la situación concreta del infractor. Por todo lo anterior podemos decir que la condonación es una facultad discrecional de la autoridad y procede sólo en caso especial.

6. LA CANCELACIÓN

La cancelación de una obligación fiscal consiste en el castigo de un crédito por insolvencia del deudor o incosteabilidad en el 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 sólo hay dos formas de que se extinga la obligación: a) el pago; o b) la prescripción.

La ley fiscal mexicana tiene esta orientación como se observa en el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación que establece que la cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago.

CAPÍTULO
15

DERECHO PENAL FISCAL

Sumario

- 1. Derecho Penal Fiscal y Derecho Penal Común**
- 2. Las infracciones. Clasificación**
- 3. Las sanciones. Clasificación**
- 4. Legislación mexicana**

1. DERECHO PENAL FISCAL Y DERECHO PENAL COMÚN

En todo orden jurídico las normas que lo conforman imponen al Estado y a los particulares obligaciones de diversa índole, ya sean de dar, de hacer, de no hacer o de tolerar, cuyo cumplimiento es indispensable para satisfacer la necesidad jurídica que determinó la creación y contenido de esas normas. Por lo tanto, el incumplimiento de los deberes que imponen las normas jurídicas debe tener como consecuencia la aplicación de una sanción que discipline al incumplido y estimule a la observancia de la norma y al cumplimiento pleno y oportuno del deber que impone para la eficacia de la norma.

↳ En este orden de ideas, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, sustantivas o formales, que las normas jurídicas tributarias imponen a los contribuyentes debe traer consigo, y en efecto lo trae, como consecuencia la aplicación de una sanción, lo cual da origen al llamado Derecho Penal Fiscal que, según Pugliese, establece normas y principios sustanciales y procesales de carácter general, aplicables para sancionar violaciones específicas de la legislación tributaria general. \

Al hablar de Derecho Penal Fiscal, se ha discutido si éste es autónomo del Derecho Penal común o si sólo es parte de él. Sobre este problema, definitivamente no consideramos que el Derecho Penal Fiscal sea autónomo; sino que estimamos que el Derecho Penal es uno solo, cuya finalidad es la de satisfacer una necesidad jurídica consistente en sancionar toda violación del orden jurídico. Desde luego, cuando el Derecho Penal se aplica en materias que originalmente corresponden a otras ramas del Derecho, éstas imprimen a esa aplicación las características que más convienen a la finalidad que persiguen, pero ello de ninguna manera es suficiente para hablar de autonomía, es decir, para hablar de diversos derechos penales autónomos, pues en general el Derecho Penal común tutela los bienes fundamentales del individuo, de la colectividad y del Estado y en esos tres aspectos encuadra toda la regulación penal.

Como ejemplo de las características que el Derecho Fiscal imprime a la aplicación del Derecho Penal en el campo impositivo podemos citar, siguiendo a Margáin, que en un mismo campo legal está regulada la sanción y la reparación del daño; se sancionan tanto los delitos como las faltas; se sanciona a las personas morales y no sólo a las físicas; el incapaz es susceptible de ser sancionado; se sanciona a personas ajenas a la relación tributaria; es de mayor importancia la reparación del daño.

2. LAS INFRACCIONES. CLASIFICACIÓN

En general, infracción es toda transgresión o incumplimiento de una ley que, como hemos dicho, debe ser sancionado. Sin embargo, por un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, es necesario que la conducta cuya realización tiene como consecuencia la infracción esté previamente descrita en la ley y declarada ilegal, y tenga prevista una sanción para el caso de su realización. Entonces, precisando mejor el concepto podemos decir que infracción es todo hecho u omisión descrito, declarado ilegal y sancionado por una ley.

No todas las infracciones tienen las mismas características, de ahí que, en función de esas características se hayan elaborado diversas clasificaciones que es pertinente conocer, ya que, por lo regular, del tipo de infracción depende el tipo de sanción. En materia fiscal podemos clasificar a las infracciones como sigue:

a) Delitos y faltas. Los primeros son los que califica y sanciona la autoridad judicial; las segundas son las que califica y sanciona la autoridad administrativa.

b) Instantáneas y continuas. Las primeras son aquellas en que la conducta se da en un solo momento, es decir, se consuman y agotan en el momento mismo de cometerse; las segundas son aquellas en que la conducta se prolonga en el tiempo, es decir, no se agotan en el momento de cometerse sino hasta que cesa la conducta.

c) Simples y complejas. Las primeras son aquellas en que con una conducta se transgrede una sola disposición legal; las segundas son aquellas en que con una conducta se transgreden dos o más disposiciones legales.

d) Leves y graves. Las primeras son aquellas en que por negligencia o descuido del contribuyente se transgrede la ley, pero no traen ni pueden traer consigo la evasión de un crédito fiscal; las segundas son aquellas que se cometen conscientemente, con pleno conocimiento y con la intención de evadir el cumplimiento de la obligación fiscal, o bien son producto de la negligencia o descuido, pero traen consigo la evasión de un crédito fiscal.

3. LAS SANCIONES. CLASIFICACIÓN

En el Derecho Fiscal, la violación o incumplimiento de las normas tributarias determina que el Estado aplique al infractor una sanción.

La sanción ha sido definida por Eduardo García Máynes como la "consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado". Abundando en este concepto el autor citado nos dice que la sanción se encuentra condicionada a la realización de un supuesto que consiste en la inobservancia de un deber establecido por una norma a cargo del sujeto sancionado. Por lo tanto, el incumplimiento del deber jurídico engendra, a cargo del incumplido, un nuevo deber, constitutivo de la sanción.

El propio Eduardo García Máynes opina que las sanciones jurídicas deben ser clasificadas atendiendo a la finalidad que persiguen y a la relación entre la conducta ordenada por la norma infringida y la que constituye el contenido de la sanción. En este orden de ideas, del examen de las relaciones que median entre el contenido de la sanción y el deber jurídico cuya inobservancia le da origen, encuentra que son dos las posibilidades para una división general de las sanciones; las de coincidencia y las de no coincidencia.

En el primer caso, el contenido de la sanción coincide con el de la obligación condicionante, es el caso del cumplimiento forzoso, que es el más frecuente en el Derecho Privado.

En el segundo caso, a veces no es posible lograr de manera coactiva la observancia de una obligación, pero existe la posibilidad de exigir oficialmente al incumplido que realice una prestación equivalente, desde el punto de vista económico, a la que se dejó de realizar. Aquí la sanción tiene como fin asegurar al sujeto que ha sido víctima del acto violatorio, es decir, del incumplimiento de la norma, una indemnización por los daños y perjuicios sufridos, pero, como se puede observar, ya no hay coincidencia de la conducta obligatoria con el contenido de la sanción, sin embargo, entre ellas media una relación de equivalencia.

El autor en cita comenta que las sanciones no se agotan en los dos tipos ya examinados, o sea, el cumplimiento forzoso y la indemnización, pues no siempre es posible exigir coactivamente el cumplimiento, ni encontrar un equivalente económico adecuado, o bien la violación tiene tanta gravedad, o amenaza a la sociedad de tal modo, que la indemnización resulta insuficiente. En tales casos, dice, no se trata de corregir un daño, acaso irreparable, sino de imponer al violador una pena. Surge así, al lado de las sanciones mencionadas, la figura jurídica del castigo, tercera forma sancionadora.

Las ideas anteriores se resumen en el siguiente cuadro sinóptico:

RELACIONES ENTRE EL DEBER PRIMARIO Y EL CONSTITUTIVO DE LA SANCIÓN	COINCIDENCIA	Cumplimiento forzoso (su fin consiste en obtener coactivamente la observancia de la norma infringida).
	NO COINCIDENCIA	<ul style="list-style-type: none"> I. Indemnización. (Tiene como fin obtener del sancionado una prestación económicamente equivalente al deber jurídico primario.) II. Castigo. (Su finalidad inmediata es aflictiva. No persigue el cumplimiento de deber jurídico primario ni la obtención de prestaciones equivalentes.)

Las sanciones a que se refiere el cuadro anterior constituyen, en opinión de Eduardo García Máynes, las formas simples de las sanciones jurídicas, pero al lado de ellas existen las mixtas o complejas, que resultan de la combinación o suma de las simples. Conviene aclarar que no debe confundirse entre sanción mixta y acumulación de sanciones, pues la primera es consecuencia de una sola violación y la segunda de varias violaciones por una misma persona.

Las combinaciones posibles son:

1. Cumplimiento más indemnización.
2. Cumplimiento más castigo.
3. Indemnización más castigo.
4. Cumplimiento más indemnización más castigo.

Podemos observar, del estudio de la clasificación de las sanciones que elabora Eduardo García Máynes, que hay sanciones satisficentes (en relación a la víctima del acto violatorio), constituidas por el cumplimiento forzoso y la indemnización, y aflictivas (en relación al violador de la norma), constituidas por los castigos.

En México, en materia fiscal sólo las aflictivas son consideradas como sanciones, pues a las satisficentes, aunque se exige al violador de la norma la conducta, no se les considera sanciones.

En este orden de ideas, en el Derecho Tributario Mexicano las sanciones se reducen única y exclusivamente a los castigos o penas, o sea, a medidas disciplinarias que se imponen independientemente de que existan

daños o perjuicios para el fisco, por lo tanto, se gradúan en relación a la gravedad de la infracción.

La pena se divide en personal y patrimonial. La pena personal afecta a la persona en sí misma, como es el caso de la privación de la libertad, y la pena patrimonial afecta a la persona en su patrimonio, como es el caso de la imposición de una multa.

4. LEGISLACIÓN MEXICANA

Del examen del Título IV del Código Fiscal de la Federación se observa que, como hemos dicho en el apartado anterior, en materia fiscal las únicas sanciones consideradas como tales son los castigos, es decir, las penas, ya sean personales o patrimoniales.

Al definir a la infracción señalamos que de acuerdo con un principio de seguridad jurídica, que es una de las bases fundamentales del Derecho Penal, para que las infracciones a las normas tributarias puedan ser sancionadas por el Estado se requiere que previamente una ley describa la conducta respectiva, declarándola ilegal y señale la sanción correspondiente. Partiendo de este principio el artículo 73, fracción XXI, de la Constitución Política del país establece que es facultad del Congreso de la Unión definir los delitos y faltas contra la Federación y fijar los castigos que por ellos deban imponerse. Con apoyo en esta facultad, en el referido Título IV del Código Fiscal de la Federación se describen las conductas ilegales que constituyen los delitos y las faltas, a estas últimas en la legislación mexicana se les denomina infracciones, así como las penas aplicables a cada caso.

Adicionalmente a la descripción de las infracciones y delitos y al señalamiento de la pena aplicable, el Código Fiscal de la Federación establece ciertas reglas para el ejercicio del poder sancionador del Estado, entre las que se encuentran las siguientes:

a) Dispone el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación que 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.

El examen de esta disposición nos confirma que la exigencia del cumplimiento forzoso de la obligación fiscal no se considera como sanción en la legislación tributaria mexicana. Si el precepto que comentamos señala por un lado que se aplicarán las multas por infracciones a las disposicio-

nes fiscales y que las autoridades judiciales impondrán las penas cuando se incurra en responsabilidad penal y por otro lado señala que independientemente de esas sanciones se exigirá el pago de las contribuciones y sus accesorios, implícitamente se indica que esto último no es una sanción.

También se confirma que no se considera a la indemnización como sanción y a esta conclusión llegamos por consideraciones análogas a las expresadas en el párrafo anterior, partiendo de que los recargos, según lo dispuesto por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, son una indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno de las contribuciones; que conforme a lo establecido en el último párrafo del artículo 2º del propio Código, son accesorios de las contribuciones; y que el artículo 70 del mismo Código los separa de las sanciones, tanto así que el citado artículo 21 no se encuentra en la parte del ordenamiento relativa a las infracciones y delitos, sino en la referente a los derechos y obligaciones de los contribuyentes, por lo tanto, contrariamente a la doctrina, la legislación fiscal mexicana no reconoce a la indemnización su carácter de sanción y la considera sólo un accesorio de la contribución, a pesar de la severidad de los recargos, puesto que se causan a razón de 8.25% de la contribución omitida por cada mes o fracción hasta que se realice el pago, sin que excedan del 500%.

b) En el caso de infracciones, destaca la contenida en el artículo 73, conforme a la cual no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito; indica el propio precepto que el cumplimiento no será espontáneo en caso de que la omisión sea descubierta por las autoridades fiscales, o bien que la omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

c) En cuanto a los delitos, el artículo 92 del Código señala que para proceder penalmente se requiere en algunos casos la querrela del fisco; en otros, declaratoria de perjuicio o una declaración especial en ciertos casos de contrabando; y en otros, que basta la simple denuncia. En este artículo destaca la regla que establece que los procesos por delitos fiscales en donde hubo querrela o declaratoria del fisco se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos; o bien estos créditos fiscales queden garantizados a

satisfacción de la propia Secretaría y que la petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiere.

El incumplimiento de las obligaciones tributarias, ya sean sustantivas o formales, ha sido tipificado como violación punible tanto en el campo de las infracciones como en el de los delitos y, desde luego, la graduación de la pena varía en función de la gravedad de la violación y circunstancias en que se produjo.

Conforme al artículo 77 del Código Fiscal de la Federación, las infracciones por incumplimiento de la obligación fiscal sustantiva se sancionan con multa que puede ser del 50%, del 100% o del 150% de la contribución omitida, según se pague ésta antes del cierre del acta final de la visita o de que se notifique el oficio de observaciones; después del cierre del acta final de la visita o de que se haya notificado el oficio de observaciones, pero antes de que las autoridades notifiquen la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas y en los demás casos, respectivamente.

Podrán aumentarse en un 20%, 50% o 60% si hay reincidencia o alguna de las agravantes previstas en el artículo 75 del Código Fiscal de la Federación, o bien podrán disminuirse en un 20% o 25% si se da alguna de las atenuantes señaladas en el propio artículo 77 antes mencionado.

Las infracciones por incumplimiento de obligaciones fiscales formales se sancionan con multa que varía de \$100.00 a \$200,000.00, según el tipo de obligación incumplida.

Los delitos fiscales se sancionan con prisión, es decir, privación de la libertad, que varía de 3 meses a 9 años, según sea el caso; la tentativa inacabada con las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado; y en el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Por lo que se refiere a la disposición del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, nos parece indebido que nuestra legislación fiscal positiva no reconozca al cumplimiento forzoso de la obligación y a la indemnización su carácter de sanciones, pues si bien es cierto que existe el principio de Derecho Penal que dice "non bis in idem", es igualmente cierto que, como se destacó en la clasificación de las sanciones, éstas no necesariamente deben ser simples, sino que pueden ser complejas, lo que resultará de la gravedad de la infracción y de la severidad con que se quiera sancionar. En este orden de ideas, si hemos visto que la sanción puede consistir en cumplimiento más indemnización más castigo, no observamos incon-

veniente jurídico para que los tres tipos de sanciones sean reconocidos como tales por nuestra legislación fiscal y sean aplicados a los contribuyentes infractores.

En cambio, donde si creemos que existe problema de constitucionalidad en el ejercicio del poder represivo del Estado es en el caso de la aplicación de las sanciones administrativas y de las sanciones judiciales, pues en este caso dos autoridades distintas y en expedientes totalmente distintos aplicarán sanciones a un particular infractor; por lo tanto, ya no se tratará de que una autoridad al sancionar aplique una sanción compleja, sino que habrá dos autoridades y cada una de ellas aplicará una sanción, o sea, habrá dos sanciones y no una compleja.

Esta circunstancia sí nos parece indebida, pues con cualquiera de las dos sanciones, ya sea la administrativa o la judicial, se cumple la finalidad de disciplinar al infractor, por ello, aplicada una carece de justificación la otra. En todo caso, si una conducta está prevista como infracción y como delito y es realizada por una persona, el fisco debe decidir de acuerdo con la gravedad de la infracción, si conviene que se sancione como falta o como delito y actuar en consecuencia, pero no que se sancione de las dos maneras.

A este respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas y que en cada caso existen inculpados por responsabilidades de distinto género, una de carácter penal y otra de orden meramente administrativo, pretendiéndose con este criterio justificar el doble procedimiento sancionatorio.

La tesis de la Corte nos parece ineficaz para el fin que se persigue, pues precisamente ese doble procedimiento que señala que existe y cuya consecuencia es la doble sanción, es lo que constituye la violación al principio de Derecho Penal "non bis in idem". Además, como señala Servando J. Garza, si el artículo 23 de la Constitución establece que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, precepto que recoge el principio "non bis in idem", en la dualidad prohibida del juicio implícitamente se proscribiera la dualidad de acciones idénticas. Es claro que si la conducta es una sola y son dos los procedimientos para sancionarla, uno administrativo y otro judicial, las autoridades respectivas estarán ejercitando acciones idénticas al imponer cada una de ellas una sanción.

Sobre la aplicación en el Derecho Penal Fiscal de los principios del Derecho Penal común, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido lo siguiente:

PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO PENAL. SON APLICABLES AL CAMPO DE LAS INFRACCIONES ADMINISTRATIVAS. Si bien es cierto que de la interpretación armónica de los preceptos contenidos en el Capítulo Cuarto, Título Segundo del Código Fiscal de la Federación, se puede concluir que el artículo 45 de este ordenamiento establece la supletoriedad del Código Federal Penal en todo lo no previsto en ese Título en relación con los delitos fiscales, no es menos cierto que los principios generales del Derecho Penal si tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas dado que no existe una diferencia substancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios, que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente, y las controversias o infracciones administrativas, sancionadas por las autoridades administrativas, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otras consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambas, elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa, únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica. Consecuentemente, si la Regla XIV, inciso 6) de las Complementarias de la Tarifa General de Importación dejó de tener vigencia al ser derogada dicha regla y la autoridad impone una sanción con fundamento en la misma, ésta no procede en aplicación del Artículo 57 del Código Penal Federal, del cual se desprende el principio de que la autoridad debe abstenerse de sancionar cuando la infracción haya dejado de ser considerada como tal.

Revisión 666/78. 15 de Enero de 1981, por unanimidad de 7 votos. Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. Secretaria: Lic. Luz Cueto Martínez.

Hoja Informativa del Tribunal Fiscal de la Federación, Sala Superior, Enero de 1981. Pág. 20.

CAPÍTULO
16

EL PROCEDIMIENTO FISCAL

Sumario

- 1. Aspectos generales**
- 2. Fases del procedimiento fiscal**
- 3. Autoridades administrativas y jurisdiccionales**
- 4. El tiempo en el procedimiento fiscal**

1. ASPECTOS GENERALES

En el Derecho Formal se manejan dos conceptos, procedimiento y proceso, que es necesario distinguir con claridad, pues son diferentes. Procedimiento es el conjunto de actos jurídicos que se ordenan a una finalidad determinada, y puede o no ser jurisdiccional. Proceso es la resolución jurisdiccional de un litigio. Como se ve, si bien todo proceso implica un procedimiento, no todo procedimiento implica un proceso.

Nava Negrete nos dice que la separación entre procedimiento y proceso se hace “connotando al proceso teleológicamente y al procedimiento formalmente. De éste se dice que es la serie o sucesión de actos regulados por el Derecho; una coordinación de actos en marcha relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico final, que puede ser el de un proceso y el de una base o fragmento suyo; expresa la forma exterior del proceso y la manera como la ley regula las actividades procesales, la forma, el ritmo a que éstas deban sujetarse. De aquél se afirma ser un concepto teleológico, el complejo de actividades de aquellos sujetos-órgano jurisdiccional y partes encaminados al examen y actuación, en su caso, de las pretensiones que una parte esgrime frente a otra; que se caracteriza por su finalidad jurisdiccional compositiva del litigio”.

Todo procedimiento, y por ende el fiscal, se integra por actos de trámite y actos definitivos o resoluciones definitivas, cuya diferencia consiste en que el primero es un acto de impulso en el procedimiento y el segundo es el acto que pone fin al procedimiento y resuelve el asunto correspondiente. Igualmente, en todo procedimiento, el fiscal incluido, debe haber tres momentos:

- a) Expositivo. Es el momento de iniciación en el que se informa a la parte o partes involucradas sobre la materia del propio procedimiento, o bien, en el que se plantea la pretensión y, en su caso, se fija la litis cuando se trata de una controversia.
- b) Probatorio. Es el momento en el que se deben aportar los elementos de convicción y, en su caso, los alegatos.
- c) Decisorio. Es el momento en el que se pone fin al procedimiento al resolver el asunto correspondiente.

Sobre este punto, que se relaciona con el derecho fundamental de audiencia de los individuos, en México la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido el siguiente criterio:

AUDIENCIA, GARANTÍA DE, REQUISITOS QUE DEBEN CONTENER LAS LEYES PROCESALES EN RESPETO A LA. De acuerdo con el espíritu que anima el artículo 14 constitucional, a fin de que la ley que establece un procedimiento administrativo, satisfaga la garantía de audiencia, debe darse oportunidad a los afectados para que sean oídos en defensa, antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos, con la única condición de que se respeten las formalidades esenciales de todo procedimiento. Este debe contener "etapas procesales", las que pueden reducirse a cuatro: una etapa primaria en la cual se entere al afectado sobre la materia que versara el propio procedimiento que se traduce siempre en un acto de notificación, que tiene por finalidad que conozca de la existencia del procedimiento mismo y dejarlo en aptitud de preparar su defensa, una segunda, que es la relativa a la dilación probatoria, en que se pueda aportar los medios convictivos que estime pertinentes; la subsecuente es la relativa a los alegatos en que se dé oportunidad de exponer las razones y consideraciones legales correspondientes y, por último, debe dictarse resolución que decida sobre el asunto.

Amparo en revisión 849/78. Oscar Fernández Garza. 14 de Noviembre de 1978. Unanimidad de 18 votos de los señores Ministros López Aparicio, Franco Rodríguez, Castellanos Tena, Rivera Silva, Langle Martínez, Abitia Arzapalo, Lozano Ramírez, Rocha Cordero, Rebolledo, Iñárritu, Palacios Vargas, Serrano Robles, Salmorán de Tamayo, Sánchez Vargas, Calleja García, Mondragón Guerra, Aguilar Álvarez y Presidente Téllez Cruces. Ponente: Mario G. Rebolledo. Secretario: Juan Manuel Arredondo Elías.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1978. Pleno. Pág. 316.

2. FASES DEL PROCEDIMIENTO FISCAL

El procedimiento fiscal tiene dos fases: la oficiosa y la contenciosa. La fase oficiosa del procedimiento se caracteriza por estar regida por el principio de oficiosidad, que consiste en que corresponde a la autoridad la carga del impulso del procedimiento a través de todos sus pasos, sin que tenga que esperar a que el particular tome la iniciativa, salvo el caso en que se plantea a la autoridad una consulta sobre la aplicación de la ley a un caso concreto, en que por excepción el procedimiento se inicia a petición del particular, pero sin que se desvirtúe la oficiosidad del procedimiento porque una vez planteada la consulta corresponde a la autoridad practicar todas las diligencias necesarias para llegar al acto decisorio en el cual aplica o marca cuál debe ser la aplicación de la ley al caso concreto.

Esta fase del procedimiento tributario es esencialmente oficiosa porque el interés que procura es fundamentalmente el interés público, por la necesidad de obtener los ingresos necesarios para satisfacer los gastos públicos. O sea, porque es responsabilidad de la administración el lograr el objetivo que se propone que no es sino ingresar recursos al erario para la satisfacción del presupuesto.

A esta fase del procedimiento asimilamos todos los actos que realiza el contribuyente para dar cumplimiento voluntario y espontáneo a sus obligaciones fiscales, tanto las sustantivas como las formales, no porque la autoridad fiscal tome iniciativa alguna para impulsar el procedimiento, pues ocurre precisamente lo contrario, o sea, que es el particular el que obra por iniciativa propia, sino solamente para distinguir estos actos procedimentales de los que integran la fase contenciosa y porque en última instancia la finalidad de estos actos es la de dotar al Estado de los recursos económicos necesarios para satisfacer el gasto público, que, como hemos dicho es el interés que se persigue en esta fase del procedimiento. Por lo tanto, hay aquí una excepción como la señalada en el caso de la presentación de una consulta, pues una vez cumplida la obligación y para el control del contribuyente, corresponde a la autoridad realizar por propia iniciativa los actos que considere convenientes.

Para tener una noción de lo que es la fase oficiosa del procedimiento fiscal, podemos adoptar los conceptos elaborados en el Derecho Administrativo para definir al procedimiento administrativo, pues como dice De la Garza, "aquí nos encontramos frente a una materia que es administrativa por naturaleza y tributaria por calificación".

Serra Rojas señala que el "procedimiento administrativo está constituido por las formas legales o técnicas necesarias para formar la voluntad de la Administración pública". Pedro Guillermo Altamira define al procedimiento administrativo como la serie de trámites y formalidades a que deben someterse los actos de la administración, con el efecto de que se produzcan con la debida legalidad y eficacia, tanto en beneficio de la administración como de los particulares; es la forma, dice, por la cual se desarrolla la actividad de una autoridad. Ya en el campo del Derecho Fiscal, Luis Martínez López ha definido a la fase oficiosa del procedimiento tributario como "el conjunto de diligencias que practica la autoridad encargada de aplicar las leyes fiscales y que le sirven de antecedentes para la resolución que dicte, en el sentido de que existe un crédito fiscal a cargo de un particular, así como de los actos que ejecuta para hacer efectiva su determinación."

Entendemos por fase oficiosa del procedimiento fiscal la serie de actos jurídicos que realiza el fisco por propia iniciativa y que determinan su voluntad al decidir sobre la aplicación de la ley tributaria a un caso concreto, así como los actos jurídicos que realiza el contribuyente por propia iniciativa para cumplir con sus obligaciones fiscales. El procedimiento fiscal oficioso por su contenido o finalidad puede ser de simple tramitación, cuando desemboca en la decisión administrativa sobre la existencia o inexistencia de una obligación fiscal sustantiva o formal o cuando se trata del cumplimiento del contribuyente con sus obligaciones fiscales; de ejecución, cuando desemboca en el cumplimiento forzoso del sujeto pasivo con su obligación; y de sanción, cuando desemboca en el castigo de los ilícitos fiscales.

En cuanto a la fase contenciosa del procedimiento, ésta se caracteriza por estar regida por el principio dispositivo que consiste, básicamente, en que corresponde al afectado iniciar e impulsar el procedimiento, estando impedida la autoridad para actuar de oficio, salvo casos excepcionales señalados en la ley.

Este principio, nos dice Couture, se basa en la suposición absolutamente natural, de que en aquéllos asuntos en los cuales sólo se dilucida un interés privado, los órganos del poder público no deben ir más allá de lo que desean los propios particulares. Adaptando la idea de Couture al campo fiscal, tenemos que esta fase del procedimiento es esencialmente dispositiva porque el interés que procura es fundamentalmente un interés particular.

Entendemos por fase contenciosa del procedimiento fiscal la serie de actos jurídicos conforme a los cuales se impugna un acto del fisco cuando hay oposición legítima entre el interés público y el privado y que finaliza con la resolución de la controversia. Esta fase abarca el recurso administrativo, el juicio de nulidad y el juicio de amparo y su finalidad es el control de la legalidad de los actos del Estado en la materia fiscal.

3. AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS Y JURISDICCIONALES

La tramitación del procedimiento fiscal se lleva a cabo ante autoridades administrativas o jurisdiccionales, según se trate de la fase oficiosa o contenciosa del procedimiento. Para los efectos de esta distinción son autoridades administrativas aquellas que forman parte del órgano del Estado encargado de la ejecución en la esfera administrativa de las le-

yes impositivas, en el caso de México, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los órganos correspondientes de las entidades federativas y Municipios.

Las autoridades administrativas se clasifican en administradoras y exactoras. Las primeras son las que tienen a su cargo la administración de los tributos y, por lo tanto, para la ejecución de las leyes impositivas son las que efectúan las interpretaciones legales, las determinaciones de tributos, la resolución de consultas, etcétera. Las segundas son las que únicamente recaudan los tributos y ejecutan en la esfera administrativa las órdenes o resoluciones de las autoridades administradoras.

Las autoridades jurisdiccionales son aquellas que en los términos de la ley ejercen jurisdicción, es decir, tienen a su cargo dirimir las controversias entre el gobernado y el fisco, cuando existe una oposición legítima de intereses con motivo de la aplicación de la ley tributaria. Estas autoridades se clasifican en administrativas y judiciales, según formen parte del Poder Ejecutivo o del Poder Judicial, es decir, la clasificación atiende exclusivamente al aspecto forma u orgánico de la autoridad, ya que desde el punto de vista material ambas ejercen una función jurisdiccional, como ha quedado dicho y se corrobora con los siguientes conceptos que tomamos del Diccionario de Derecho Usual de Cabanellas:

“**JURISDICCIÓN** . . . La potestad de conocer y fallar en asuntos civiles, criminales o de otra naturaleza, según las disposiciones legales o el arbitrio concebido. . .

“Por otra parte, puede distinguirse la jurisdicción en perteneciente al orden judicial y al orden administrativo. También en común u ordinaria, y especial o privilegiada y por último, en acumulativa y privativa, según que se limite más o menos al conocimiento de un solo negocio.

“**JURISDICCIÓN ADMINISTRATIVA**. Es la potestad que reside en la Administración, o en los funcionarios o cuerpos que representan esta parte del Poder Ejecutivo, para decidir sobre las reclamaciones a que dan ocasión los propios actos administrativos. La jurisdicción administrativa se divide en contenciosa y voluntaria. La primera es el derecho o potestad que se tiene en el orden administrativo para conocer y sentenciar con las formalidades de un juicio en los asuntos contenciosos administrativos; esto es, aquellos en que hay oposición legítima entre el interés público y el privado, o bien, las reclamaciones u oposiciones de los que se creen perjudicados en sus derechos por los actos de la Administración. La jurisdicción administrativa voluntaria es la que se ejerce por reclamación de uno o va-

rios particulares, sin controversia ni figura de juicio, para atacar los actos emanantes del poder discrecional de la Administración, y que hieren, no los derechos, sino los intereses de los reclamantes”.

Las autoridades jurisdiccionales administrativas pueden ser una dependencia del órgano del Estado que tiene a su cargo la ejecución en la esfera administrativa de las leyes tributarias, o un tribunal administrativo dotado de plena autonomía. La primera conoce y resuelve los recursos administrativos en tanto que la segunda los juicios administrativos.

En la doctrina se discute si la autoridad administrativa, al resolver un recurso administrativo, ejecuta un acto jurisdiccional o administrativo. Sobre este particular existen fundados argumentos en favor de una y otra solución (Gabino Fraga en su obra *Derecho Administrativo* hace relación de ellos), sin que se haya llegado a un criterio unánime. Nuestra opinión es en el sentido de que en lo extrínseco o formal, indudablemente que se trata de un acto administrativo; pero en lo intrínseco o material, igualmente es indudable que se trata de un acto jurisdiccional. Esto último es así porque la autoridad administrativa, para resolver el recurso administrativo, ineludiblemente debe analizar la legalidad del acto impugnado a la luz de las alegaciones y pruebas aportados por el recurrente, para así decidir en su pronunciamiento si es legal la pretensión del fisco contenida en el acto materia del recurso y, por tanto, debe prevalecer; o si es procedente la pretensión del particular contenida en su recurso y debe quedar sin efecto el acto de la autoridad por ilegal.

4. EL TIEMPO EN EL PROCEDIMIENTO FISCAL

La influencia del tiempo en el procedimiento fiscal es de importancia decisiva, pues la eficacia y efectos de los actos de la autoridad y del particular dependerán de la oportunidad con que se efectúen. En el caso de la autoridad, por ejemplo, si no ejercita en tiempo sus facultades de comprobación, éstas se extinguen por caducidad, no siéndole ya posible verificar la situación fiscal del contribuyente o no pudiendo ya determinar diferencias de impuesto; incluso pueden prescribir los créditos en su favor. En el caso del particular puede resultar extemporánea su gestión o trámite, ya sea la presentación de un aviso; de una declaración; de un recurso; etcétera.

Es regla general que las diligencias en todo tipo de procedimiento se practiquen en días y horas hábiles y así lo reconoce el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación al disponer que la práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles. Sin embargo, prevé que una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez y que tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte se consideran hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Por otro lado, establece el propio artículo 13 del Código Fiscal de la Federación que las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles y que también se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia iniciada en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

A su vez, el último párrafo del artículo 12 del mismo Código Fiscal de la Federación prevé como regla general que las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles, y que esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de los plazos.

Son días hábiles todos los del año menos aquellos que la ley señala inhábiles, aquéllos en que las oficinas de la autoridad permanecen cerradas al público y, por lo tanto, no es posible realizar actuación alguna, o aquéllos en que las autoridades tengan vacaciones generales, es decir, que todo el personal esté de vacaciones.

De acuerdo con lo establecido por el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación son inhábiles los sábados, los domingos, el 1° de enero, el 5 de febrero, el 21 de marzo, el 1° de mayo, el 5 de mayo, el 1° de septiembre, el 16 de septiembre, el 12 de octubre, el 20 de noviembre, el 1° de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre, así como los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos los días de vacaciones se considerarán hábiles. Dispone el precepto, además, que no son vacaciones generales las que se otorgan en forma escalonada.

Por horas hábiles tradicionalmente se han considerado las que median entre la salida y la puesta del sol. Sin embargo ante la imprecisión

de esos hechos y su variación durante el año, ya que el sol no sale ni se pone a la misma hora en verano que en invierno, la tendencia moderna es la de señalar los límites mediante reloj en las leyes que rigen los procedimientos. En materia tributaria, el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación dispone que son horas hábiles las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas.

De lo anterior se concluye que son días y horas hábiles aquellos en que labora normalmente la autoridad y es posible realizar alguna actuación en el procedimiento.

Enlazados con los conceptos de días y horas hábiles vienen los de plazo y término. En el lenguaje corriente, incluso jurídico, se toman como sinónimos, aunque, en estricto rigor, esa sinonimia no existe. Plazo es el lapso fijado para la realización de un acto y término es el límite o momento de vencimiento del plazo. No obstante, como la confusión de los vocablos existe en las mismas leyes, se ha aceptado su equivalencia.

La función de los plazos o términos es la de regular el desarrollo de la serie en actos jurídicos que integran el procedimiento, para que tales actos se sucedan en cierto orden, realizándose en el momento fijado por la ley. Los plazos pueden fijarse en días o por periodos (tres días, cinco días, diez días, etcétera, o una semana, una quincena, un mes, etcétera, respectivamente); o bien señalarse como término una fecha precisa (el día primero, el día quince o el día veinte del mes). Si el plazo se fija en días deben computarse sólo los hábiles, pues se supone que para fijarlo se toman en cuenta los días en que las oficinas de la autoridad están abiertas al público y éste puede acudir a realizar el trámite que corresponda. Si el plazo está fijado en periodo o hay una fecha precisa como término, deben computarse los días hábiles y los inhábiles, es decir, los días naturales, pues se supone que el lapso que se concede es suficiente para efectuar el acto que corresponde.

La legislación fiscal mexicana sigue el criterio antes señalado, como se desprende del artículo 12 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que en los plazos fijados en días no se contarán los días a que antes nos hemos referido como inhábiles (sábados, domingos, etcétera) y que en los plazos establecidos por periodos y aquéllos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Prevé este mismo artículo 12 mencionado que cuando los plazos se fijan por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició, y en el segundo, el plazo vencerá

el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició. También, en los plazos que se fijan por mes o por año cuando no exista el mismo día, en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

Establece el propio artículo 12 que comentamos que, no obstante lo preceptuado en las disposiciones antes referidas, si el último día del plazo o en la fecha determinada las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trata de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Idénticas disposiciones contiene el artículo 258 del Código Fiscal de la Federación para la fase contenciosa.

El cómputo de los plazos no puede ser arbitrario, pues se desvirtuaría la finalidad del mismo, por ello debe haber una fecha cierta a partir de la cual se haga el conteo. Desde luego, la ley debe señalar el momento a partir del cual se cuenta el plazo para la actuación que corresponda y si para ello debe mediar un acto de autoridad ese momento debe ser a partir de la notificación de dicho acto, pues sólo a partir de entonces el particular está en aptitud de conocer su contenido y obrar en consecuencia.

La notificación es un acto formal, solemne podríamos decir, a través del cual la autoridad hace del conocimiento del interesado alguna providencia o resolución. En el procedimiento fiscal, se utilizan los siguientes tipos de notificación:

a) Personal. En este caso la diligencia se lleva a cabo en las oficinas de la autoridad o en el domicilio fiscal del particular o el domicilio que éste haya señalado ante la autoridad para oír y recibir notificaciones en el procedimiento de que se trate; la diligencia debe entenderse precisamente con la persona que deba ser notificada, o su representante legal o la persona autorizada para ello. Se admite que si el notificador no encuentra en el domicilio al interesado o a su representante, deje citatorio con cualquier persona que se encuentre en el lugar para que en fecha y hora fija, más adelante, lo espere el destinatario o su representante y sólo si no se atiende el citatorio, se efectúe la notificación por conducto de cualquier persona que se encuentre en el domicilio. Si el notificador no encontrare persona alguna en el domicilio, así lo debe hacer constar al devolver la resolución que debe notificarse para que la autoridad respectiva provea lo conveniente.

b) Por oficio enviado por correo certificado con acuse de recibo. En este caso la formalidad es similar a la prevista en el caso anterior y la diferencia consiste en que la persona que realiza la notificación no es un

notificador dependiente de la autoridad, sino que la función recae en un empleado postal, pero debe seguir los mismos pasos ya mencionados.

Sobre las formalidades de la notificación por correo certificado con acuse de recibo, el Poder Judicial Federal, de acuerdo con las leyes mexicanas, ha sostenido el siguiente criterio:

NOTIFICACIÓN POR CORREO. De acuerdo con lo dispuesto por los artículos 457, 463 y 483 de la Ley de Vías Generales de Comunicación las piezas registradas deben entregarse al destinatario o a la persona que autorice por escrito; y en el caso de una sociedad, a su representante legal, de quien deberá recabarse el recibo en tarjeta especial que será entregada al remitente. Por tanto, sino aparece que el acuse de recibo de una notificación por correo, dirigida a una Sociedad Anónima, se encuentra firmado por el representante legal de la empresa o por la persona autorizada para el efecto, sino por persona diversa, no puede estimarse legalmente válida tal notificación.

Amparo en revisión 535/79. Kimberly Clark de México, S. A. 19 de julio de 1979. Unanimidad de votos. Ponente: Carlos de Silva Nova. Secretaria: Leonor Fuentes Gutiérrez.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1979. Segundo Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. Pág. 84

c) Por correo ordinario. Este tipo de notificación es análogo al anterior pero difiere en que el empleado postal no está sujeto a los formalismos rigurosos del servicio registrado, sino que basta con que entregue la pieza postal en el domicilio señalado para que se tenga por hecha la notificación.

d) Por telegrama. En este caso, en lugar de enviar al destinatario por la vía postal el documento que contiene la providencia o resolución emitida por la autoridad para que la conozca, sólo se le comunica su texto por la vía telegráfica.

e) Por estrados. En este tipo de notificación la providencia o resolución a notificar se fija en un lugar visible de la oficina de la autoridad que la emitió y la manda notificar.

f) Por edictos. Este tipo de notificación sólo debe usarse cuando la persona a quien deba notificarse haya desaparecido, no es necesaria la declaración de ausencia conforme al Derecho Civil, sino bastará con que, habiendo certeza del domicilio, no se encuentre en él el interesado o su representante legal, ni haya persona alguna en el lugar, o bien si habiendo dejado citatorio, éste no es atendido y no se encuentra en la se-

gunda fecha a persona alguna en el lugar. También procede este tipo de notificación cuando se ignore el domicilio de la persona a quien deba notificarse o se encuentre en el extranjero sin haber dejado representante legal acreditado ante la autoridad fiscal.

g) Por lista. En este caso la autoridad comunica a las partes en el procedimiento la providencia o resolución a través de las listas que se elaboran para tal efecto y que se ponen a disposición del público para su consulta.

La ley fiscal mexicana prevé los tipos de notificaciones que hemos comentado, pero no existen todos en ambas fases del procedimiento, como veremos en su oportunidad.

Para concluir este tema, hemos de mencionar que la notificación no es perfecta, o sea, no puede considerarse legalmente como realizada, sino hasta que ha surtido efectos, pues es hasta este momento que se produce el resultado jurídico que se desea y así lo ha reconocido en México el Poder Judicial Federal, como se ve en la siguiente tesis.

NOTIFICACIÓN, SURTIMIENTO DE EFECTOS DE LA. El surtir efectos una notificación forma parte de ésta en su perfeccionamiento, así que mientras una notificación no haya surtido efectos, en los términos de la ley respectiva, no se pueden legalmente computar los términos que la ley conceda para la interposición de los recursos. Es decir, una notificación se tiene por legalmente hecha cuando ha surtido efectos, y es a partir de entonces que el notificado está en aptitud de intentar contra la resolución mandada notificar, los recursos o medios de defensa que la ley autorice.

Amparo en revisión 569/73. Jesús Estrada Camacho y coags. 5 de octubre de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Angel Suárez Torres.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1973. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. Pág. 19.

En el procedimiento fiscal, tanto en la fase oficiosa como en la contenciosa, las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas, como se desprende de lo preceptuado por los artículos 135 y 255 del Código Fiscal de la Federación.

En los próximos capítulos haremos breves comentarios a los principales aspectos del procedimiento fiscal, tanto en su fase oficiosa como contenciosa, de acuerdo con la legislación fiscal positiva mexicana.

CAPÍTULO
17

**FASE OFICIOSA
DEL
PROCEDIMIENTO FISCAL**
PRIMERA PARTE

Sumario

- 1. Iniciación del procedimiento**
- 2. Facultades de comprobación. Revisión de declaraciones y de estados financieros**
- 3. Facultades de comprobación. Visitas domiciliarias**
- 4. Inconformidad contra las actas de visita domiciliaria**
- 5. Determinación de tributos omitidos**
- 6. Notificaciones**

1. INICIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO

El procedimiento puede iniciarse por el cumplimiento de las obligaciones fiscales formales, como la presentación de manifestaciones, avisos, etc., a que obligan las diversas leyes fiscales; o por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, con la determinación y pago del tributo, ya sea que la determinación sea a cargo del contribuyente o de la autoridad; o por la formulación de alguna instancia del particular; o bien por el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

Es común que las diversas leyes tributarias, a fin de poder controlar debidamente la recaudación, establezcan obligaciones fiscales formales a cargo de los particulares, consistentes en la realización de ciertos trámites administrativos, obligaciones que deben cumplirse dentro de los plazos que al efecto se señalan y cuya omisión constituye una infracción sancionada por dichos ordenamientos.

Como ejemplo de estas obligaciones fiscales formales tenemos la obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, prevista por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación, así como la obligación de presentar al propio Registro los avisos que se precisan en los artículos 14 y siguientes del Reglamento del Código mencionado.

En este caso, el procedimiento quedará agotado con el cumplimiento de la obligación fiscal formal, es decir, se inicia y termina el procedimiento con el cumplimiento de la obligación.

Tocante al procedimiento por el cumplimiento de la obligación fiscal sustantiva, podemos distinguir dos momentos: el de la determinación y el del pago. En materia de determinación, la regla general que actualmente impera es la de que sea el propio contribuyente quien determine el tributo que debe pagar, es decir, la autodeterminación, a que nos hemos referido con anterioridad, y así lo establece el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación al decir que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario, por lo tanto, se requiere que la ley tributaria establezca expresamente que corresponde a la autoridad la determinación y liquidación del crédito fiscal para que se haga en esta forma y constituirá la excepción a la regla. Para el caso de que la determinación sea a cargo de la autoridad, el mencionado artículo 6° del Código Fiscal de la Federación establece que los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

En el caso de autodeterminación del tributo (en este concepto quedan comprendidos los casos de retención y de recaudación por un tercero ajeno a la relación tributaria), el contribuyente debe presentar su declaración en la época de pago, es decir, durante el plazo o en el momento establecido por la ley para ese efecto, el cual varía según el tributo de que se trate, de modo que hay que atender a las leyes que regulan a cada uno de los tributos y si ellas son omisas a lo dispuesto por el mismo artículo 6° del Código Fiscal de la Federación. Si la determinación es a cargo de la autoridad fiscal, ya sea porque de origen así lo prevea la ley o porque sea el resultado del ejercicio de facultades de comprobación por revisión de declaraciones o de dictámenes sobre estados financieros, o bien por visitas domiciliarias, a que más adelante nos referimos, o porque se lleve a cabo la determinación presuntiva de la utilidad de los contribuyentes, según lo dispuesto por los artículos 55, 56, 57, 59, 60, 61 y 62 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para el pago debe computarse sólo a partir de la fecha en que surta sus efectos la notificación correspondiente.

Por lo que se refiere a las instancias del particular, éstas pueden ser de muy diversa índole: solicitud de devolución de impuesto pagado indebidamente; solicitud para que se declare que ha operado la prescripción o la caducidad; solicitud de condonación; formulación de consultas; etcétera. Cualquiera que sea la instancia que formule el particular, dará origen a que la autoridad fiscal ponga en movimiento la maquinaria administrativa a fin de dar una resolución a dicha instancia. Debe ponerse especial cuidado en la formulación del escrito respectivo, pues el planteamiento del asunto, las pruebas que se ofrezcan, etcétera, serán de capital importancia no sólo en la resolución que se dicte en la instancia misma sino también para el caso de que haya necesidad de acudir ante las autoridades jurisdiccionales impugnando la resolución de la instancia.

Es evidente que la ley no puede contemplar todos y cada uno de los casos que pueden darse en la vida real, y si a ello aunamos el hecho de que las disposiciones fiscales suelen ser complejas y de difícil manejo, pues hay que enlazar las leyes con sus reglamentos y las demás disposiciones administrativas generales, veremos la necesidad de que frecuentemente se acuda ante la autoridad administrativa a fin de que despeje las dudas sobre la interpretación y aplicación correctas de la ley a través de una resolución personal y concreta. En esta materia, establece el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación que las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que sobre situacio-

nes reales y concretas les hagan los interesados individualmente y de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.

Como se observa, el referido artículo 34 del Código Fiscal de la Federación implícitamente consagra el derecho de los particulares a formular consultas a la autoridad fiscal y la correlativa obligación de éstas de darles contestación, lo que no es sino el reconocimiento en el ordenamiento fiscal del derecho de petición que consagra el artículo 8° de la Constitución Federal Mexicana.

Estas consultas, así como todas las instancias o peticiones que formule el particular ante la autoridad fiscal, deben ser resueltas en breve plazo, pues el artículo 8° del Código Político mexicano, que consigna el derecho fundamental de petición que tiene todo individuo, dispone que a toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario. Esta disposición constitucional es recogida por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, el cual indica no sólo lo que para el Derecho Fiscal significa la expresión "breve plazo" utilizada en el texto constitucional, sino que, además, precisa que el acuerdo escrito a que también se refiere en el precepto constitucional debe ser la resolución de la instancia de que se trate, es decir, el acto definitivo que ponga fin al procedimiento y resuelva el asunto planteado. La disposición del Código Tributario establece que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de 4 meses y si se requiere al promovente para que cumpla requisitos omitidos al formular su instancia o petición o para que proporcione los elementos necesarios para resolver, el plazo comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido, pues de no haber tal requerimiento el plazo corre a partir de la fecha de presentación de la instancia o petición.

Sin embargo, a pesar de lo dispuesto por los preceptos constitucional y ordinario mencionados, no siempre la autoridad fiscal resuelve la consulta o instancia de que se trate dentro del plazo legal y se produce entonces lo que la doctrina llama silencio administrativo. El silencio administrativo consiste, entonces, en la abstención de la autoridad administrativa de emitir la providencia que por ley debe recaer a toda instancia o petición que se le formule.

En la legislación mexicana existen casos en que, como dice Fraga, el silencio de la autoridad se presume como una manifestación de voluntad y surte los efectos de acto declarado. En este caso, por tanto, la ley, de una manera abstracta y general, da un significado concreto al silencio de la autoridad. Por ello el mismo Fraga, citando a Fernández de Velazco, nos dice que "en derecho administrativo el silencio significa sustitución de la expresión concreta del órgano, por la abstracta prevenida por la ley".

En el Derecho Fiscal el silencio de la autoridad se presume como resolución negativa a la instancia; es decir, el significado presunto del silencio es una negativa y así está previsto por el propio artículo 37 del Código Fiscal de la Federación al establecer que transcurrido el plazo de 4 meses a que antes nos hemos referido, sin que se notifique la resolución de la instancia o petición, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte. A esta resolución presunta comúnmente se le llama negativa ficta.

2. FACULTADES DE COMPROBACIÓN. REVISIÓN DE DECLARACIONES Y DE ESTADOS FINANCIEROS

En los términos del artículo 31, fracción II de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cobrar los impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes. A su vez, el artículo 18 de este mismo ordenamiento establece que en el reglamento de cada una de las Secretarías de Estado, que será expedido por el Presidente de la República, se determinarán las atribuciones de sus unidades administrativas.

Con fundamento en las anteriores disposiciones, se señala en el artículo 60, fracciones VIII, IX y X del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que compete a la Dirección General de Fiscalización de esa Secretaría, en términos generales, la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes y de los terceros ajenos a la relación tributaria en materia de impuestos y derechos (salvo los aduanales, que son de la competencia de la Dirección General de Aduanas), sus accesorios y de aprovechamientos de carácter federal (probablemente en un futuro próximo se incluya

a la contribución de mejoras de carácter federal, vigente a partir del 1° de enero de 1986). Este poder o atribución que ejerce la Secretaría de Hacienda por conducto de la Dirección General de Fiscalización o la Dirección General de Aduanas, en su caso, es lo que se llama facultades de comprobación.

En opinión de Roberto Álvarez ("La Función de Fiscalización". Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Marzo. 1980), las facultades de comprobación en forma inmediata persiguen la creación de sensación de riesgo en el contribuyente incumplido, a fin de inducirlo a cumplir cabalmente con sus obligaciones para no tener que afrontar situaciones gravosas derivadas del incumplimiento; y en forma mediata buscan alentar el cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.

Para el eficaz desempeño de estas atribuciones, el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación otorga a la autoridad fiscal diversas facultades de comprobación, entre ellas, las de revisar las declaraciones presentadas y los dictámenes formulados por contador público sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, así como las de practicar visitas a los contribuyentes, a los responsables solidarios o a terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

La revisión de declaraciones consiste en el estudio y análisis de los datos contenidos en la autodeterminación del contribuyente del crédito fiscal que le correspondió pagar, o sea, verificar la veracidad y exactitud de los ingresos declarados, las deducciones efectuadas, la aplicación de la tarifa, etcétera.

La revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de obligaciones fiscales se refiere a la posibilidad que los particulares tienen, según se desprende del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes.

El dictamen que emite el contador público goza de una presunción relativa (*juris tantum*) de certeza, es decir, los hechos afirmados en el dictamen se presumen ciertos, salvo prueba en contrario, siempre y cuando el contador público esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos; el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesio-

nales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo; y que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el mencionado Reglamento del Código.

La revisión del dictamen del contador público consiste en su estudio y análisis por la autoridad fiscal, incluso requiriendo información y documentación complementaria del propio contador o del contribuyente, para cerciorarse de que fué formulado cumpliendo con los requisitos antes mencionados.

Cabe señalar que el Código Fiscal de la Federación no prevé expresamente el derecho de los contribuyentes de someter sus estados financieros a la revisión de un contador público particular, pero autorizado por la autoridad fiscal, para que éste formule un dictamen sobre ellos y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes, sino que la existencia de este derecho se encuentra implícita en las disposiciones contenidas en los artículos 42, fracción IV (que establece la facultad de comprobación que tiene el fisco respecto del dictamen) y 52 (que prevé cuál es la eficacia jurídica del dictamen).

Tampoco prevé el Código Fiscal de la Federación el procedimiento para la presentación del dictamen y para el ejercicio de las facultades de comprobación respecto de él. Sin embargo, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación en sus artículos 45 a 58 se refiere a este dictamen y dispone cómo y cuándo debe presentarse; cuáles son los requisitos personales que debe satisfacer el contador público; cuándo la solicitud o requerimiento de informes se considera el estudio ordinario del dictamen y cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación, etc. Sobre este particular consideramos que las disposiciones relativas a la manera de ejercer este derecho, es decir, cómo y cuándo debe manifestarse a la autoridad fiscal el ejercicio del derecho; a las características y contenido del dictamen; y al ejercicio de las facultades de comprobación por el fisco debieran estar en ley, o sea, en el Código Fiscal de la Federación, y no en un reglamento, pues se trata de los elementos esenciales de esta institución jurídica fiscal.

Es pertinente apuntar, además, que aunque el artículo 56 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación prevé cuándo se considera que se ha iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, ni este ordenamiento, aunque fuera indebido, ni el Código que reglamenta, como ya hemos dicho, prevé el procedimiento para el desarrollo o ejercicio de las facultades de com-

probación, ni si se le dará al contribuyente la oportunidad de intervenir dándole a conocer el resultado de la comprobación y concediéndole la oportunidad de formular aclaraciones, etc. Todo ello en observancia de la garantía de audiencia que consagra la Ley Fundamental mexicana.

En la práctica, hemos observado que cuando la autoridad fiscal ejerce sus facultades de comprobación en relación con el dictamen del contador público, sigue un procedimiento similar al de la visita domiciliaria y concluida su revisión, si considera que hay alguna irregularidad; comunica al contribuyente sus observaciones y le concede plazo para que formule su inconformidad y aclaraciones (45 días) y rinda las pruebas que estime pertinentes.

Pero hemos de subrayar que ante la ausencia de disposición legal o reglamentaria al respecto, resulta que este procedimiento constituye una actuación graciosa de la autoridad fiscal.

3. FACULTADES DE COMPROBACIÓN. VISITAS DOMICILIARIAS

Una de las facultades de la autoridad fiscal, conforme al artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, para comprobar el cumplimiento que se le haya dado a las disposiciones tributarias, es la de practicar visitas en el domicilio o dependencias de los sujetos pasivos, de los responsables solidarios o de los terceros para revisar ahí sus libros, documentos y correspondencia que tengan relación con las obligaciones fiscales. Este tipo de visitas encuentran su fundamento constitucional en el párrafo segundo del artículo 16 de la Constitución Política del país, que establece que la autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos; a su vez, en relación con los cateos, señala que en toda orden de cateo que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluir un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La visita domiciliaria de auditoría es la revisión de la contabilidad del contribuyente, en el domicilio fiscal del mismo, que realiza la autoridad fiscal para verificar el cumplimiento pleno y oportuno de las obligaciones fiscales sustantivas y formales.

En la legislación fiscal ordinaria, los artículos 43 al 47 del Código Fiscal de la Federación establecen, con estricto apego a lo dispuesto por el artículo 16 constitucional, las formalidades a que debe sujetarse la práctica de visitas domiciliarias para la comprobación de la situación fiscal del contribuyente, en los siguientes términos:

La orden de visita debe constar por escrito; señalar la autoridad que la emite; estar fundada, motivada y expresar el objeto o propósito (esta expresión que exige el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación constituye en sí misma la motivación del acto en este caso concreto); ostentar la firma del funcionario competente y el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigida y si se ignoran, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación, indicar el lugar o lugares donde debe efectuarse la visita y el nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente, pero la sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se deberá notificar al visitado y las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente. Aunque el Código Fiscal de la Federación no lo dice expresamente, pero como forma parte de la motivación y expresión del objeto o propósito del acto, la orden debe indicar cuáles obligaciones fiscales van a verificarse, así como el período o aspectos que abarque la visita.

Si al presentarse los visitadores al lugar donde deba practicarse la diligencia, y la visita sólo se puede realizar en el lugar o lugares señalados en la orden respectiva, no estuviere el visitado o su representante, deberán dejar citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a la hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita y si el citatorio no es atendido la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

Dispone el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que los visitadores, al citar al visitado o su representante, en su caso, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentación que integren la contabilidad. Esta disposición resulta de difícil comprensión, pues la elaboración de la relación a que se refiere supone tener a la vista la contabilidad del visitado, lo cual resulta jurídicamente, y pro-

bablemente físicamente también, imposible, puesto que la visita no se ha iniciado, ya que ni siquiera se ha entregado la orden respectiva y no es razonable pensar que la persona que se encuentre en el lugar visitado, y que no es la persona que debe recibir la visita o su representante, vaya a poner a disposición de los visitantes la contabilidad, pues tal vez no tenga acceso a ella, y aunque la tuviera, no habrá razón legal alguna para hacerlo, ya que, se insiste, la visita no se ha iniciado.

En el mismo artículo 44 del Código Fiscal de la Federación se prevé que si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio para recibir la orden de visita, ésta podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Esta disposición es incongruente con la prevista por el propio artículo 44 que comentamos que exige que la visita se realice en el lugar o lugares señalados en la orden de visita; y es violatoria del artículo 16 de la Constitución Política del país, pues este precepto ordena que la visita para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales se sujete a las formalidades prescritas para los cateos y entre ellas ese mismo precepto constitucional establece que debe señalarse en la orden el lugar que ha de inspeccionarse y a él debe limitarse la diligencia. Consideramos que la disposición que comentamos resulta injustificada, pues no observamos obstáculo alguno para que, dado el caso, se amplíe la orden de visita para abarcar al nuevo domicilio y con ello queden satisfechos los requisitos legales y constitucionales para la validez de la visita.

Señala también el artículo 44 del Código Fiscal de la Federación que cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inciso o desarrollo de la diligencia, los visitantes podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad y que en los casos en que al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitantes procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

A estas disposiciones podemos hacerles la misma crítica que expusimos a propósito de la posibilidad de hacer una relación de la contabilidad del contribuyente visitado si al presentarse los visitantes no lo encuentran y le dejan citatorio; esto es, si la visita no se ha iniciado es

jurídicamente imposible (y nuevamente tal vez físicamente también) llevar a cabo actos que suponen tener a la vista la contabilidad, o sea, haber iniciado la visita.

Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitantes que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia. Antes de continuar con la exposición de las formalidades a que debe sujetarse la práctica de las visitas domiciliarias, es pertinente hacer el siguiente comentario a propósito de los visitantes. Estimamos que las personas que se designen para la práctica de la visita domiciliaria deben necesariamente ser contadores públicos en el legal ejercicio de la profesión y así acreditarlo al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, puesto que es indudable que la práctica de una visita de comprobación mediante la revisión de todos los libros principales, auxiliares, registros, documentos, correspondencia y demás efectos contables, para así verificar los datos consignados en declaraciones y manifestaciones y, en general para cerciorarse del pago correcto de los tributos, constituye una cuestión de carácter técnico propia de la profesión de contador público, ya que es esta la profesión que se ocupa del conocimiento, manejo y revisión de la contabilidad de las personas, por lo tanto, este tipo de visita implica ineludiblemente el ejercicio de la profesión mencionada, conforme a lo previsto en las leyes que reglamentan esa materia.

Sólo si las personas designadas para la práctica de la visita domiciliaria son contadores públicos en el legal ejercicio de la profesión y así lo acreditan al identificarse ante el sujeto pasivo visitado, habrá la seguridad de que tales personas satisfacen los requisitos legales para el debido desempeño de la comisión que se les ha encomendado y que son personas debidamente calificadas para opinar fundadamente sobre la situación contable del contribuyente en relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de éste.

De otra forma, consideramos que, además de la violación legal que entraña el ejercer una profesión sin estar legalmente autorizado para ello, que puede llegar a constituir un delito, de ninguna manera puede tener credibilidad la opinión de una persona que no ha acreditado ser experta en la materia de que se trata.

Sigamos ahora comentando las formalidades a que debe sujetarse la visita domiciliaria. Una vez identificados los visitantes, requerirán a la persona con quien se entienda la diligencia para que designe dos testigos y si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitantes los designarán, haciendo constar esta situa-

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

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

Se prevé también que las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores; así como solicitar a esas autoridades que practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando. La hipótesis de esta disposición se podrá actualizar en el caso de impuestos coordinados cuya revisión estuviera llevando a cabo el fisco federal y pidiera la colaboración del fisco local o viceversa.

Conforme al artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, los visitados, sus representantes o la persona con quien se entiende la visita en el domicilio fiscal están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o a los lugares objeto de la misma así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales, de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas finales o parciales que levanten con motivo de la visita. Igualmente deben permitir la verificación de bienes y mercancías.

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

Dispone el mismo artículo 45 del Código Fiscal de la Federación que los visitadores podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

a) Que el visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden. En este caso, no se indica la manera como ha de proceder el visitador, pues la negativa implica resisten-

cia, por lo tanto, no se pondrá la contabilidad a disposición de los visitadores, entonces ¿tendrán que recurrir al auxilio de la fuerza pública?

b) Que existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.

c) Que existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.

d) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.

e) Que no se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el período al que se refiere la visita.

f) Que los datos anotados en la contabilidad no coincidan o no se puedan conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparan los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalan las disposiciones fiscales o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.

g) Que se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitadores o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.

h) Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las 48 horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.

i) Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitadores el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de cajas de valores. En este caso tampoco se indica la manera como ha de proceder el visitador ante la resistencia del visitado, ¿se tendrá también que recurrir al auxilio de la fuerza pública? Otro aspecto no previsto por esta disposición legal es la manera como ha de acreditarse la resistencia del visitado, tanto en este caso, como en el previsto en el inciso a), habida cuenta de que los visitadores no tienen fe pública. Lo que nos parece natural es que se levante un acta en presencia de dos testigos designados por el visitado o, en su negativa, por los visitadores.

En el caso de que los visitantes recojan la contabilidad, deben levantar un acta parcial al respecto, con la que se terminará la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, continuándose el ejercicio de las facultades de comprobación en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final. Lo anterior no se aplica si los visitantes sólo recogen parte de la contabilidad, en cuyo caso se levantará el acta parcial respectiva que señale los documentos que se recogen y podrá continuarse la visita en el domicilio o establecimiento del visitado.

Consideramos que la recogida de la contabilidad no sólo es injustificable, sino que es inconstitucional. No es justificable porque ninguna de las causales previstas lo amerita, toda vez que el propio Código Fiscal de la Federación prevé medidas para el aseguramiento de la contabilidad durante el desarrollo de una visita domiciliaria a fin de preservar la materia de la revisión, mismas que más adelante comentaremos. Es inconstitucional porque el artículo 16 de la Ley Fundamental mexicana, que es el fundamento constitucional de las visitas domiciliarias, no prevé la hipótesis de que la autoridad pueda recoger la contabilidad, sino sólo que exija su exhibición.

El segundo párrafo del precepto constitucional mencionado dice: "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 fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos."

Respecto a las medidas para asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, según el artículo 46, fracción III del Código Fiscal de la Federación los visitantes podrán, indistintamente, durante el desarrollo de la visita, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia previo inventario que al efecto formulen. Con el fin de no entorpecer la actividad del contribuyente, prevé este mismo dispositivo legal que en el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitantes, quienes podrán sacar copia del mismo.

Hemos visto que es una exigencia constitucional el que de toda visita domiciliaria se levante acta circunstanciada en presencia de testigos. A esta exigencia se refiere el artículo 46 en sus diferentes fracciones salvo la III que hemos comentado en el párrafo anterior, donde se señala que de toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieren conocido por los visitadores; tales hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de su existencia para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado aunque dichos efectos no se consignen en forma expresa; pero las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares; desde luego, en estos casos se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial.

Con las formalidades antes señaladas se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de la visita o después de concluida.

Por otro lado, si resulta imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales, pero esta circunstancia deberá notificarse previamente a la persona con quien se entiende la diligencia.

Si al momento del cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente y si no se presentase, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado. El acta deberá ser firmada por cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, por el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos y de dicha acta se dejará copia al visitado. Consideramos que la exigencia legal de las firmas en el acta implica necesariamente que todos y cada uno de los folios que integren el acta y los anexos de la misma, en su caso, estén firmados por las personas a que hemos hecho referencia, pues sólo así se puede tener la se-

guridad de la autenticidad de los documentos. Por lo tanto, opinamos que la falta de firma en alguno de los folios invalida el acta por no cumplirse el requisito previsto por la ley.

Es conveniente destacar que conforme a la ley y por su naturaleza, las actas levantadas en una visita domiciliaria sólo deben contener la relación de hechos u omisiones observados, por lo tanto, los visitadores deben abstenerse de hacer apreciaciones sobre la situación fiscal y financiera del visitado o valoraciones sobre la eficacia jurídica y fiscal de la documentación revisada. Por esta razón se justifica que la parte final de la fracción I del artículo 46 disponga, para el caso de que los visitadores hagan la apreciación o la valoración antes dichas, que las opiniones de los visitadores sobre el cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales o sobre la situación financiera del visitado, no constituyen resolución fiscal.

Para ejemplificar lo anterior, podemos decir que, entre otros, son hechos la presentación e identificación de los visitadores; la identificación del visitado; la exhibición a los visitadores de declaraciones, avisos, libros y demás documentación contable; la fecha de los asientos contables; las cantidades anotadas en los libros de contabilidad y en las declaraciones; las características y contenido de la documentación que respalda a los asientos contables, etc.; pero dejan de ser hechos y entran al terreno de la opinión la calificación del contenido de las declaraciones, de los libros de contabilidad y de la demás documentación contable y su relación con el cumplimiento de las obligaciones fiscales, pues esto necesariamente supone la valoración por el visitador de los documentos mencionados y la apreciación de la situación del contribuyente.

En materia de visitas domiciliarias se prevé, como hemos dicho antes, la posibilidad de levantar actas complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto de los que se haya tenido conocimiento después de concluída una visita. Sobre este punto, consideramos que las actas complementarias son inconstitucionales, puesto que suponen el ejercicio de facultades de comprobación en visita domiciliaria sin que exista orden para ello. Ciertamente, una vez concluída una visita domiciliaria y levantada el acta final la orden expedida para la práctica de esa visita ha sido cumplida y se ha agotado definitivamente, por lo tanto, si se desea hacer alguna ampliación a lo actuado y asentado en el acta final, es necesaria una nueva orden que permita a los visitadores actuar válidamente, con apego a lo ordenado por el artículo 16 de la Constitución General de la República, pues de otra forma, actuar con apoyo en la orden anterior es tanto como

pretender dar nueva vida jurídica a un acto que por cumplido y agotado ya no existe.

La visita domiciliaria puede concluir anticipadamente, según el artículo 47 del Código Fiscal de la Federación, por dos motivos:

a) Porque el visitado antes del inicio de la visita haya presentado aviso ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público manifestando su deseo de presentar sus estados financieros dictaminados por contador público autorizado, siempre que dicho aviso se haya presentado en el plazo y cumpliendo los requisitos previstos para tal efecto. En este caso, se deberá levantar acta en la que se señale esta situación.

b) Porque durante el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal las autoridades fiscales se den cuenta de que el visitado se encuentra en alguna de las causales de determinación presuntiva señalada en el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación, siempre que tengan elementos suficientes para apreciar en lo fundamental la situación fiscal del visitado.

En este último caso, el artículo 58 del propio Código Tributario mencionado faculta a las autoridades fiscales para proceder de la siguiente forma:

1. En un plazo que no excederá de tres meses después de iniciada una visita en el domicilio fiscal se le notificará al visitado, mediante acta parcial, que se encuentra en posibilidad de que se le aplique la determinación presuntiva antes referida.

2. Dentro de los 15 días siguientes a la fecha de notificación del acta parcial, el visitado podrá corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones que se causen por ejercicio a que haya estado afecto en el período sujeto a revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a los visitadores. El plazo señalado podrá prorrogarse por una sola vez por 15 días más.

3. Las autoridades fiscales podrán concluir la visita o continuarla. Si deciden concluir la visita deberán levantar el acta final haciendo constar sólo el hecho de que el contribuyente corrigió su situación fiscal. Si deciden continuar la visita, deberán hacer constar en el acta final todas las irregularidades que hubieran encontrado y señalarán aquellas que hubiera corregido el visitado. En caso de que se haya concluido la visita en el domicilio fiscal, para iniciar otra a la misma persona se requerirá nueva orden, inclusive cuando las facultades de comprobación sean para el mismo ejercicio y por las mismas contribuciones.

La posibilidad de corrección a que se refiere el artículo 58 en comentario no operará si el contribuyente se encuentra en alguno de los supuestos de agravante de las infracciones previstas por el artículo 75, fracción II del Código Fiscal de la Federación, que en términos generales prevén ciertas conductas dolosas para evadir el pago de contribuciones.

Adicionalmente, podemos señalar que en los artículos 48, 51 y 53 del Código Fiscal de la Federación se establecen, y se regula su desarrollo, otras facultades de las autoridades fiscales, relacionadas con la comprobación del cumplimiento del contribuyente y los terceros con él relacionados de sus obligaciones fiscales. Estas facultades se refieren a la solicitud de informes o documentos; el plazo para exhibirlos y cómo ha de procederse en el caso de compulsas.

4. INCONFORMIDAD CONTRA LAS ACTAS DE VISITA DOMICILIARIA

El artículo 54 del Código Fiscal de la Federación establece una instancia de inconformidad a través de la cual el contribuyente a quien se le haya practicado una visita domiciliaria y no esté conforme con el resultado de la misma puede inconformarse contra los hechos contenidos en el acta final mediante escrito que debe presentar ante las autoridades fiscales dentro de los 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró. En caso de inconformidad contra los hechos contenidos en actas complementarias, el plazo corre a partir del día siguiente al inmediato posterior al en que se cierren.

Al escrito de inconformidad se deben acompañar las pruebas documentales pertinentes y vinculadas a los hechos que pretenden desvirtuarse, siempre que no se hubiese solicitado su presentación durante el desarrollo de la visita y los hechos contra los cuales el contribuyente no se inconforme dentro del plazo legal o haciéndolo no los hubiera desvirtuado con las pruebas a que se refiere esta disposición, se tendrán por consentidos.

Del precepto antes transcrito observamos lo siguiente:

a) La inconformidad debe presentarse ante la autoridad fiscal, que debe ser la competente para determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes como consecuencia del ejercicio de las facultades de comprobación.

b) El plazo para presentar la inconformidad es de 45 días siguientes al inmediato posterior a aquél en que se cerró el acta, días que, desde luego, deben ser hábiles, como ya hemos visto anteriormente.

c) Sólo se admiten pruebas documentales, que deben ofrecerse vinculadas a los hechos que pretenden desvirtuarse y que deben presentarse junto con el escrito de inconformidad.

d) Sólo se admitirán como prueba los documentos cuya presentación no se hubiese solicitado durante el desarrollo de la visita.

e) Los hechos contra los que no haya inconformidad o habiéndola no se hayan desvirtuado con las pruebas rendidas se tendrán por consentidos.

Ya hemos señalado que el contenido de las actas debe ser únicamente una relación de hechos y que cualquier apreciación o valoración que en ellas se contenga constituirá una mera opinión de los visitadores, de modo que las actas no tienen el carácter de resolución fiscal; por lo tanto, la inconformidad que prevé el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación no constituye un recurso, pues este medio de defensa sólo procede en contra de resoluciones dictadas por la autoridad fiscal.

Por lo anterior, consideramos que el sistema de la inconformidad establecido en el Código Fiscal de la Federación obedece al imperativo de que las autoridades fiscales se alleguen todas las pruebas y elementos de juicio necesarios para emitir su resolución sobre el cumplimiento o incumplimiento que haya dado el contribuyente a las disposiciones fiscales y, en su caso, para la determinación de un crédito fiscal. Igualmente consideramos que a través del sistema de inconformidad se le da oportunidad al sujeto pasivo visitado de controvertir o aclarar los hechos y, en su caso, las opiniones asentadas en el acta por los visitadores para el efecto de que la autoridad, de la confrontación del contenido del acta y de la inconformidad y pruebas aportadas por el contribuyente, tenga mejores o al menos mayores elementos de juicio, necesarios para la emisión de su resolución. De lo anterior se deduce que la justificación de esta inconformidad consiste en el respeto del derecho fundamental de audiencia que tiene todo individuo y su función es la de prevenir, en lo posible, los conflictos ante las autoridades jurisdiccionales.

Por las razones apuntadas, la limitación sobre pruebas y la presunción de consentimiento que establece el último párrafo del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, a que nos referimos en líneas anteriores en el inciso e), carece absolutamente de justificación legal y de apoyo constitucional. Debemos tener presente que en este momento todavía no hay resolución de autoridad competente sobre la situación fiscal del

contribuyente, pues la práctica de la visita y, por ende, el acta que con tal motivo se levanta son actos de trámite en el procedimiento fiscal en su fase oficiosa, mismos que por su naturaleza no deparan por sí mismos perjuicio al contribuyente, y que sólo el acto definitivo, es decir, la resolución, sí puede deparar perjuicio al contribuyente y puede impugnarse a través de los medios de defensa legalmente establecidos. En estas condiciones, como la instancia de inconformidad obedece únicamente al respeto de la garantía de audiencia y no de la de justicia y aunque ambas pertenecen al género de seguridad jurídica, lo que se haga o no se haga durante la fase oficiosa y mucho menos la calificación o valoración que haga la autoridad fiscal en esa fase del procedimiento sobre las pruebas aportadas en esa oportunidad, no debe afectar el ejercicio del derecho a interponer los medios de defensa legalmente establecidos para alegar y probar ante la autoridad jurisdiccional. Toda presunción legal que impida alegar y probar ante una autoridad, máxime si es jurisdiccional, debe reputarse inconstitucional por ser violatoria de la garantía de audiencia y, en su caso, de la de justicia, pues qué sentido tiene acudir ante los tribunales en demanda de justicia si se está impedido de probar.

Independientemente de lo expuesto, consideramos que en atención a la función de la instancia de inconformidad de prevenir en lo posible los conflictos ante las autoridades jurisdiccionales, es por todos conceptos conveniente aprovechar la oportunidad que brinda la ley de intervenir en esta fase del procedimiento y presentar la inconformidad y ofrecer y rendir las pruebas pertinentes. En otras palabras, aunque es discutible que la instancia de inconformidad sea a la vez un derecho y una carga para el particular, como pretende presentársenos en virtud de la naturaleza, finalidad y efectos previstos por la ley, es conveniente hacer uso de ella.

Como nos encontramos todavía en la fase oficiosa del procedimiento, la tramitación de la inconformidad corre a cargo, exclusivamente, de la autoridad y el contribuyente no tiene ya ninguna otra intervención. El procedimiento termina con la resolución que dicte la autoridad sin que exista plazo específico establecido para este efecto, sin embargo, debe dictarse dentro del plazo de 5 años a fin de que no opere la caducidad de las facultades del fisco federal para hacerlo.

Por el solo hecho de presentar en tiempo la inconformidad a que se refiere el artículo 54 del Código Fiscal de la Federación, consideramos que se producen los siguientes efectos legales:

a) Queda establecida jurídicamente la inconformidad del sujeto pasivo visitado en contra de los hechos consignados en el acta de visita.

b) Se establece la obligación de la autoridad de analizar las pruebas ofrecidas y rendidas por el inconforme; esto no obstante que dicha inconformidad no constituye recurso. Este criterio se corrobora de la lectura de las siguientes tesis del Tribunal Fiscal de la Federación y del Poder Judicial Federal:

PRUEBAS OFRECIDAS EN LA INSTANCIA DE INCONFORMIDAD PREVISTA POR EL ARTÍCULO 84, FRACCIÓN VIII DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. Resulta ilegal que la autoridad hacendaria al emitir una resolución liquidatoria de impuesto en relación a las pruebas ofrecidas y exhibidas por el particular, únicamente mencione que las mismas son improcedentes e insuficientes, sin expresar las razones, motivos o causas que tomó en cuenta para llegar a esa conclusión, debiéndose declarar, por consiguiente, su nulidad, para el efecto de que se emita otra, en las que se estudien y valoren debidamente las pruebas presentadas y resuelva conforme proceda en derecho. Revisión No. 1329/79. 18 de marzo de 1981. Unanimidad de 6 votos. Ponente: Margarita Lomelí Cerezo. Secretario: Raúl A. Pallares Valdés. Tribunal Fiscal de la Federación. Hoja Informativa. Marzo de 1981. Pág. 31 (el precepto legal a que alude esta tesis corresponde al artículo 54 del Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor).

GARANTÍA DE AUDIENCIA, ALCANCE DE LA. La garantía de audiencia que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal, no sólo consiste en otorgar al interesado un plazo para rendir pruebas, sino que estriba también en que las pruebas ofrecidas sean desahogadas en los términos de ley y tomadas en consideración, pues de no ser así, se viola la citada garantía individual.

Amparo en revisión 326/73. Alejandro Aburto y coagraviado. 16 de noviembre de 1973. Unanimidad de votos. Ponente: Gilberto Liévana Palma.

Suprema Corte de Justicia de la Nación. Informe 1973. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. Pág. 15.

PRUEBAS, SU VALORACIÓN EN EL PROCEDIMIENTO FISCAL. Las pruebas ofrecidas por las partes dentro del procedimiento fiscal deben examinarse pormenorizadamente y valorarse jurídicamente en lo individual para arribar a la conclusión de su eficacia o ineficacia con objeto de demostrar los hechos o finalidades que persiguen. Cuando las autoridades fiscales no proceden de esa manera, se incurre en violación a las normas que regulan la prueba.

Revisión fiscal 27/79. Fincas y Urbanizaciones, S.A. 8 de noviembre de 1979. 5 votos. Ponente: Carlos del Río Rodríguez. Secretario: Raúl Molina Tórres.

Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1980. Segunda Sala. Pág. 115.

c) La resolución que dicte la autoridad deberá hacer el estudio y análisis del escrito de inconformidad del contribuyente y las pruebas ofrecidas y rendidas por éste.

5. DETERMINACIÓN DE TRIBUTOS OMITIDOS

Ejercidas las facultades de comprobación debe expedirse una resolución o acto definitivo que ponga fin al procedimiento e indique cuál es la situación fiscal del contribuyente, o sea, que decida si su situación fiscal es regular o irregular. En este último caso, cualquiera que haya sido el camino de la autoridad para verificar el cumplimiento o incumplimiento que se haya dado a las disposiciones fiscales, si descubre la omisión de pago de tributos deberá formular la determinación del tributo correspondiente dentro del plazo de cinco años para que no opere la caducidad de sus facultades.

El acto por el cual se determine el tributo omitido y en general los actos definitivos y decisorios de la autoridad fiscal que den fin al procedimiento fiscal en su fase oficiosa deben satisfacer una formalidad determinada, es decir, deben cumplir ciertos requisitos legales para que el acto se manifieste, de tal manera que la forma viene a ser una solemnidad para la existencia del acto. La forma constituye una garantía de seguridad jurídica para el particular y debe estar prevista en la ley.

El artículo 16 de la Constitución General de la República señala cuál es la forma como se debe manifestar el acto definitivo y decisorio de la autoridad en general y, por tanto, de la fiscal, al establecer que 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. De este precepto se desprende, en primer lugar, la competencia de la autoridad como un presupuesto del acto. Si la competencia deriva de un ordenamiento publicado en el Diario Oficial de la Federación, jurisprudencialmente se ha sostenido que no es necesario precisarla y acreditarla en el documento en que conste el acto, como sí se debe hacer si la competen-

cia deriva de un acuerdo interno de delegación de facultades que no se publica en el Diario Oficial de la Federación.

Luego, el precepto constitucional señala los siguientes elementos formales del acto definitivo y decisorio del procedimiento fiscal, todos ellos justificados por el principio de seguridad jurídica.

a) Constar por escrito. Sólo si el acto de la autoridad consta por escrito puede precisarse en cualquier tiempo sus términos exactos, es decir, el contenido de la providencia y así fijar su correcto alcance.

b) Estar fundado. La fundamentación consiste en que el acto debe apoyarse en una norma jurídica general y abstracta que sea exactamente aplicable al caso, la cual debe ser claramente expresada en el texto del documento en que conste el acto.

c) Estar motivado. La motivación consiste en la expresión en el texto del documento en que consta el acto del razonamiento que se formuló la autoridad, según el cual llegó a la conclusión de que la situación concreta a la cual se dirige se ajusta exactamente a la hipótesis normativa en que se apoya el acto.

d) Estar firmado. La firma autógrafa de la autoridad en el documento en que conste el acto es indispensable tanto para darle autenticidad al documento como para establecer que el acto efectivamente procede de la autoridad competente y que ésta es responsable de su contenido.

En relación a los elementos de fundamentación, motivación y firma, el Poder Judicial Federal ha sostenido los siguientes criterios:

FUNDAMENTACIÓN Y MOTIVACIÓN. De acuerdo con el artículo 16 de la Constitución Federal todo acto de autoridad debe estar adecuada y suficientemente fundado y motivado, entendiéndose por lo primero que ha de expresarse con precisión el precepto legal aplicable al caso, y, por lo segundo, que deben expresarse, con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto; siendo necesario, además, que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.

Amparo en revisión 8280/67. Augusto Vallejo Olivo. 24 de junio de 1968. 5 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.

Amparo en revisión 9598/67. Oscar Leonel Velasco Casas. 1o. de julio de 1968. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Alberto Orozco Romero.

Amparo en revisión 7258/67. Comisariado Ejidal del Poblado de San Lorenzo Tezonco, Iztapalapa, D.F. y otros. 24 de julio de 1968. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 3713/69. Elías Chahin. 20 de febrero de 1970. 5 votos. Ponente: Pedro Guerrero Martínez.

Amparo en revisión 4115/68. Emeterio Rodríguez Romero y coags. 26 de abril de 1971. 5 votos. Ponente: Jorge Saracho Álvarez.

Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1973. Segunda Sala. Pág. 18.

FIRMA AUTÓGRAFA. SI LA RESOLUCIÓN RECLAMADA EN AMPARO CARECE DE ELLA, RESULTA INCONSTITUCIONAL. Si bien es cierto que el artículo 16 constitucional no establece expresamente que las autoridades firmen sus mandamientos autógrafamente, si se desprende del citado artículo, al exigir que exista un mandamiento escrito que funde y motive la causa legal del procedimiento, que los mandamientos de autoridad ostenten la firma original. En efecto, por "firma", según el Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española, se entiende: Nombre y apellido, o título de una persona que ésta pone con rúbrica al pie de un documento escrito de mano propia o ajena, para darle autenticidad o para obligarse a lo que en él se dice. El vocablo "firma" deriva del verbo "firmar" y éste del latín "firmare", cuyo significado es afirmar o dar fuerza. A su vez, la palabra "firmar" se define como "Afirmar, dar firmeza y seguridad a una cosa" (Diccionario citado). En este orden de ideas y trasladándose los mencionados conceptos al campo del Derecho Constitucional, debe decirse que la firma consiste en asentar al pie de una resolución o acto estricto de autoridad, el nombre y apellido de la persona que los expide, en la forma (legible o no), en que acostumbre hacerlo, con el propósito de dar autenticidad y firmeza a la resolución, y así como aceptar la responsabilidad que deriva de la emisión del mandamiento. Es por ello, que la firma de una resolución para que tenga validez a la luz de la Constitución General de la República, debe ser autógrafa, pues ésta es la única forma en que la persona que la asienta, adquiere una relación directa entre lo expresado en el escrito y la firma que debe calzarlo; es decir, es la única forma en que la autoridad emitente acepta el contenido de la resolución con las consecuencias inherentes a ella y además es la única forma en que se proporciona seguridad al gobernado de que el firmante ha aceptado expresamente el contenido de la resolución y es responsable de la misma. Desde luego es irrelevante para que exista esa seguridad jurídica en beneficio del gobernante (quien firma) y del gobernado (quien recibe o se notifica de la resolución firmada), que la resolución o acto de autoridad se encuentren o no impresos, pues al firmar la autoridad emitente se responsabiliza del contenido, sea cual fuere la forma en que se escribió la resolución. Pero en cambio, no puede aceptarse que la firma se encuentre impresa, pues en estos casos no existe seguridad jurídica ni para el gobernante, ni para el gobernado, de que la autoridad de manera expresa se ha responsabilizado de las consecuencias de la resolución.

Amparo en revisión 527/79. Andrés de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Sostienen la misma tesis:

Amparo en revisión 7/80. Jorge de Alba. 21 de febrero de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Amparo en revisión 452/79. Radio Potosina, S.A. 6 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Alfonso Núñez Salas.

Amparo en revisión 11/80. Cinemas Gemelos de San Luis Potosí, S.A. 13 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Arizpe Narro.

Amparo en revisión 52/80. Miguel Fernández Arámbula. 19 de marzo de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Enrique Chan Vargas.

Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1980. Tribunal Colegiado del Noveno Circuito. Pág. 255.

6. NOTIFICACIONES

En la fase oficiosa, según el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación, se prevén los siguientes tipos de notificación:

a) Personal o por correo certificado con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos. El artículo 136 del Código Fiscal de la Federación señala que las notificaciones personales se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas, o bien, podrán efectuarse en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del registro federal de contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos..

Prevé también el propio artículo 136 citado que toda notificación personal realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas de las autoridades fiscales.

A su vez, el artículo 135 del Código Fiscal de la Federación establece que al practicar las notificaciones deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique y que cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia y si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación. También se prevé

en este precepto que la manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquélla en que debiera surtir efectos la notificación.

El artículo 137 del Código Fiscal de la Federación dispone que en el caso de notificaciones personales si el notificador no encuentra a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de 6 días, a las oficinas de las autoridades fiscales, pero si se trata de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino.

b) Por correo ordinario o por telegrama, cuando se trata de actos distintos de los señalados en el inciso anterior. En este caso el Código Fiscal de la Federación no prevé regla alguna, como tampoco en tratándose del uso del servicio registrado para notificar por correo certificado con acuse de recibo, pues no es de su competencia, por lo tanto, la práctica de la notificación se hará de acuerdo con lo que establece la Ley de Vías Generales de Comunicación.

c) Por estrados, cuando así lo señalen las leyes fiscales. El artículo 139 establece que las notificaciones por estrados se harán fijando durante 5 días el documento que se pretende notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación; que de ello la autoridad dejará constancia en el expediente respectivo; y que se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquél en que se hubiera fijado el documento.

d) Por edictos, únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional. Según el artículo 140 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante 3 días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican y se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

CAPÍTULO
18

**FASE OFICIOSA
DEL
PROCEDIMIENTO FISCAL**
SEGUNDA PARTE

Sumario

- 1. El procedimiento económico-coactivo. Definición**
- 2. Constitucionalidad del procedimiento**
- 3. Naturaleza jurídica**
- 4. Desarrollo del procedimiento**
- 5. Suspensión del procedimiento económico-coactivo**

1. EL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO. DEFINICIÓN

Hemos señalado que uno de los particularismos del Derecho Fiscal es el procedimiento económico-coactivo, también llamado procedimiento administrativo de ejecución. El procedimiento económico-coactivo es aquél a través del cual el Estado ejerce su facultad económico-coactiva, es decir, su facultad de exigir al contribuyente el cumplimiento forzado de sus obligaciones fiscales y, en su caso, para hacer efectivos los créditos fiscales exigibles sin necesidad de que intervenga el Poder Judicial u otra autoridad jurisdiccional para hacer valer el derecho.

Las resoluciones de la autoridad fiscal sobre la situación de los contribuyentes y que determinan a su cargo algún crédito fiscal o exigen el cumplimiento de alguna obligación fiscal omitida, como todo acto administrativo perfecto, produce sus efectos a partir del momento en que ha sido legalmente comunicado al destinatario, debiendo éste cumplir lo resuelto y pagar el crédito fiscal o satisfacer la obligación fiscal, sin embargo puede suceder que el particular no cumpla voluntariamente porque considere que en alguna forma se afecta su esfera jurídica, o bien, simplemente por morosidad. Ante esta situación, ¿cómo debe proceder el fisco para la ejecución de sus resoluciones?

En el Derecho Privado, ante el incumplimiento voluntario de una obligación, prevalece el principio de que el acreedor sólo puede obtener el cumplimiento forzado con la intervención del Estado, por cuya autoridad el deudor moroso será compelido a cumplir con su obligación aun en contra de su voluntad. Este principio ha quedado consagrado en la Constitución Política del país como uno de los derechos fundamentales del individuo o garantía individual en el artículo 17. Por lo tanto, los organismos jurisdiccionales son los intermediarios indispensables para que el particular ejercite sus derechos.

En el campo del Derecho Administrativo, y, por ende, en el Derecho Fiscal, la doctrina da una solución contraria al problema del incumplimiento voluntario del particular con sus obligaciones y admite que la Administración proceda en forma directa, es decir, sin la intervención de los organismos jurisdiccionales, para la ejecución de sus propias resoluciones. Fraga nos dice que "Esta posibilidad de acción directa constituye lo que en la doctrina se conoce con el nombre de carácter ejecutorio de las resoluciones administrativas", y que, sigue diciendo, "Esta solución está fundada en la necesidad de que las atribuciones del Estado que la legislación positiva ordena se realicen en forma administrativa no estén sujetas a las trabas y dilaciones que

significarían la intervención de los tribunales y el procedimiento judicial”.

En las consideraciones anteriores encontramos, pues, la justificación de la Facultad económico-coactiva del Estado en materia tributaria.

2. CONSTITUCIONALIDAD DEL PROCEDIMIENTO

Desde el siglo pasado se ha cuestionado la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva del Estado, argumentando que es violatoria de diversos preceptos constitucionales que consagran los derechos fundamentales del individuo o garantías individuales. Sobre ello, la Suprema Corte de Justicia siempre se ha pronunciado por considerar que esta facultad no es violatoria de ninguna de las garantías constitucionales basándose, principalmente, en la opinión vertida por Ignacio L. Vallarta en su Estudio sobre la Constitucionalidad de la Facultad Económico-Coactiva. Así pues, este problema ha sido largamente estudiado tanto en la doctrina administrativa como en la jurisprudencia. Gabino Fraga nos dice que está convencido de la absoluta necesidad de que el Poder Administrativo sea el que tenga en sus manos la posibilidad de hacer efectivos los impuestos, pues de otra manera el Estado se vería en apuros para poder realizar las atribuciones que le están encomendadas. En apoyo de la anterior afirmación este tratadista hace un examen de los diversos momentos del procedimiento administrativo de ejecución, para poder determinar si ellos constituyen actos que por su naturaleza deban ser conocidos por la autoridad administrativa o por la autoridad judicial, examen que se precisa en los siguientes puntos:

a) La liquidación (determinación) del adeudo no puede considerarse como un acto que sea de naturaleza judicial, sino que, por los efectos que produce, debe reputarse como un acto administrativo.

b) El requerimiento de pago también constituye un acto netamente administrativo, pues aun en el dominio de la relaciones civiles no exige la intervención judicial, sino que puede llevarse a cabo por medio de un notario o de un corredor o simplemente ante dos testigos.

c) El embargo de los bienes del contribuyente, si bien es cierto que en las leyes civiles no puede hacerse sin la intervención de la autoridad judicial, no por eso adquiere el carácter de un acto que sea, por su naturaleza intrínseca, jurisdiccional, pues los precedimientos de ejecución, aún de resoluciones judiciales, no son, de ninguna manera, actos judi-

ciales, sino actos materiales para los que la autoridad judicial ocurre al ejecutivo, en los casos en que hay oposición a la acción expedita de los miembros del poder judicial y por ello, considera que si en los casos judiciales la ejecución puede hacerse por el Poder Administrativo, no ve motivo para que, tratándose de una resolución administrativa, no pueda hacerse el embargo también por la misma autoridad administrativa.

d) El remate no implica, tampoco, ninguna operación que pueda ser de carácter esencialmente judicial.

e) Sólo queda, en su opinión, la aplicación de bienes, en donde ocurre verdaderamente la privación de la propiedad del contribuyente, y sobre ello conviene en que, aunque la privación no constituye un acto que por la naturaleza intrínseca del mismo tenga los caracteres del acto jurisdiccional, de acuerdo con el sistema adoptado por nuestra Constitución, se ha puesto bajo la salvaguardia de los tribunales el derecho de propiedad, de tal manera que de él no puede ser privado ninguna persona sin que aquéllos intervengan.

Por lo anterior, considera que el único conflicto que realmente existe está en función del artículo 14 de la Constitución Federal en la parte que prohíbe la privación de la propiedad si no ha mediado juicio seguido ante los tribunales ya establecidos; sin embargo, considera que "este conflicto ha sido resuelto en el sentido más conforme con la necesidad de que el Estado pueda realizar eficazmente sus atribuciones".

Coincidimos plenamente con las ideas de Vallarta y Fraga que justifican, sin lugar a dudas, la existencia de la facultad económico-coactiva del Estado y, en su momento, su ejercicio a través del procedimiento respectivo. Sin embargo, tales ideas únicamente nos muestran la conveniencia de esta facultad del Estado, pero no nos dan su fundamento constitucional y es que la Ley Fundamental mexicana no prevé la hipótesis lo que ha llevado a la doctrina y la jurisprudencia a elaborar forzadas interpretaciones del texto constitucional para darle apoyo jurídico a la facultad económico-coactiva del Estado.

Sobre este problema, Ignacio Burgoa opina que "también están permitidas la aplicación o la adjudicación de los bienes de una persona en favor del Estado cuando dichos actos tengan como objetivo el pago de créditos fiscales resultantes de impuestos o multas, y para cuya realización las autoridades están provistas de la llamada facultad económica-coactiva, cuyo fundamento constitucional, a nuestro entender, se encuentra en el propio artículo 22 de la Ley Suprema, el cual también delimita su procedencia (cobro de impuestos o multas)".

No estamos de acuerdo con la anterior opinión porque consideramos que el tratadista incurre en una incorrecta interpretación del artículo 22 de la Constitución Federal mexicana. Dispone el segundo párrafo de este precepto constitucional: "No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas, ni el decomiso de bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109".

Del lenguaje y puntuación de la disposición transcrita (hemos tomado el texto legal de la edición elaborada por la Secretaría de Gobernación en febrero de 1985) se advierte sin dificultad que sólo no se considera confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona cuando la aplicación la haga exclusivamente la autoridad judicial, pues el texto constitucional no da margen para considerar a ninguna otra autoridad, y únicamente en los tres supuestos señalados, esto es, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, para el pago de impuestos o multas, o por el decomiso de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito de funcionarios públicos.

En las razones anteriores apoyamos tanto nuestro desacuerdo con Burgoa como nuestro parecer de que debiera modificarse la Constitución Federal a fin de que se provea la facultad económico-coactiva del Estado y así esta facultad tenga una auténtica base jurídica y constitucional.

3. NATURALEZA JURÍDICA

El procedimiento económico-coactivo es un procedimiento administrativo tanto subjetiva como objetivamente considerado. Desde el primer punto de vista porque quien lo ejecuta es la Administración; desde el segundo punto de vista porque su finalidad no es la resolución de una controversia, sino la recaudación del importe de lo debido en virtud de un crédito fiscal no satisfecho voluntaria y oportunamente por el deudor de ese crédito, aunque dicho deudor no esté conforme, pues en este caso, para discutir la legalidad del crédito en cuestión el particular debe promover un procedimiento distinto y autónomo para dirimir esa controversia.

4. DESARROLLO DEL PROCEDIMIENTO

A continuación expondremos brevemente y de manera esquemática la forma en que se lleva a cabo el procedimiento económico-coactivo, cuyo desarrollo está regulado por los artículos 145 al 196 del Código Fiscal de la Federación.

a) Dispone el artículo 145 del Código Tributario mencionado que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución. Para ello, a partir de la fecha de exigibilidad del crédito fiscal el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora podrá constituirse en el domicilio del deudor para practicar la diligencia de requerimiento de pago y en caso de no hacerlo en el acto se procederá al embargo de bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco; o bien al embargo de 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. El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que sean necesarios, los que serán nombrados y removidos libremente, pero bajo su responsabilidad, por los jefes de las oficinas ejecutoras. En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja.

Además de lo anterior, se establecen las formalidades a que debe sujetarse la diligencia de embargo, indicando cuáles son las facultades del ejecutor, los derechos del ejecutado, los bienes exceptuados de embargo, etc., así como que al finalizar la diligencia se levante acta pormenorizada y se entregue una copia a la persona con la que se entendió la diligencia.

Se prevé también cómo ha de procederse si surge la oposición de un tercero que se funde en el dominio de los bienes embargados o si se presenta una reclamación de preferencia. Igualmente se establecen las obligaciones y las facultades de los depositarios interventores o depositarios administradores de las negociaciones embargadas, tales como recaudar y entregar en la caja de la oficina ejecutora diariamente el 10% de los

ingresos, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes, para dar sólo un ejemplo.

b) Una vez trabado el embargo se procederá a la enajenación de los bienes, para lo cual se debe fijar la base para la enajenación que en el caso de bienes inmuebles y de negociaciones será el valor de avalúo y en los demás casos el valor que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado en un plazo de 6 días y a falta de acuerdo el valor del avalúo.

Se establece lo conducente para la convocatoria para el remate, la postura legal, las formalidades que deben observarse para realizar el remate, la procedencia de segunda almoneda, la venta fuera de subasta, la adjudicación al fisco, etcétera.

c) Fincado el remate y pagado el precio, se lleva a cabo la adjudicación y entrega de los bienes rematados al adquirente y la aplicación del producto de los bienes rematados para cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales.

En primer lugar se cubrirán los créditos más antiguos, siempre que se trate de la misma contribución, y antes de al adeudo principal a los accesorios en el siguiente orden: los gastos de ejecución; los recargos; las multas; y las indemnizaciones por cheque no pagado a su presentación al banco.

Si queda algún excedente después de la aplicación, se le entrega al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

5. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ECONÓMICO-COACTIVO

El autor español Miguel Fenech define la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución como la detención que presenta su avance merced a causas exteriores a él, y que transcurrido el tiempo, o bien desaparecen volviendo a reanudarse dicho avance o son substituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.

En México, la suspensión del procedimiento económico-coactivo se rige por lo dispuesto en los artículos 65 y 144 del Código Fiscal de la Federación los que prevén tanto una suspensión provisional como la suspensión definitiva.

Señala el artículo 65 del Código Tributario Federal que las contribuciones omitidas que las autoridades fiscales determinen como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los

demás créditos fiscales, deberán pagarse o garantizarse, junto con sus accesorios, dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación. Haremos caso omiso de la hipótesis de pago, pues con él se extinguirá el crédito fiscal y ya no habría lugar a suspender el procedimiento administrativo de ejecución, puesto que al estar satisfecha la obligación no sería posible poner en práctica ese procedimiento, y sólo atenderemos a la hipótesis de garantía, pues ella es la que permite la suspensión del procedimiento económico-coactivo.

A su vez, señala el artículo 144 del Código Fiscal de la Federación que no se ejecutarán los actos administrativos cuando se solicite la suspensión ante la autoridad ejecutora y se acompañen los documentos que acrediten que se ha garantizado el interés fiscal; que dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del acto cuya ejecución se suspende, se deberá presentar copia sellada del escrito con el que se hubiera intentado recurso administrativo o juicio y que en caso contrario, la autoridad estará facultada para hacer efectiva la garantía, aun cuando se trate de fianza otorgada por compañía autorizada.

Tenemos entonces que dentro del mes siguiente a la fecha en que surta sus efectos la notificación de un crédito fiscal, esto es, en un plazo de 30 días naturales a partir de la fecha indicada, el interesado debe solicitar ante la autoridad ejecutora la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución y otorgar una garantía respecto del crédito fiscal que pretende hacerse efectivo y por ese solo hecho la autoridad fiscal suspenderá provisionalmente la puesta en práctica del procedimiento económico-coactivo, en espera de que dentro del plazo de 45 días, en este caso hábiles, siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del crédito fiscal se le exhiba la copia sellada del escrito a través del cual se ejercitó el medio de defensa, hecho lo cual suspenderá definitivamente el procedimiento mencionado, es decir, el procedimiento quedará suspendido hasta que se haga saber la resolución definitiva que haya recaído en el medio de defensa, o bien, si no se le presenta dicha copia sellada, continuar su actuación y practicar las diligencias de ejecución respectivas.

El artículo 141 del Código Tributario Federal señala como formas para garantizar los créditos fiscales las siguientes:

- a) Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- b) Prenda o hipoteca.

- c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- e) Embargo en la vía administrativa.

Este mismo precepto legal establece que la garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se causen en los 12 meses siguientes a su otorgamiento y al terminar este período y en tanto no se cubra el crédito, deberá ampliarse la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los 12 meses siguientes, desde luego hasta llegar al máximo de 500% previsto por el artículo 21 del propio Código Fiscal de la Federación. Corresponde a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilar la suficiencia de la garantía, tanto en el momento de su otorgamiento como con posterioridad, y si no lo fuere exigir su ampliación o proceder al secuestro de otros bienes. De acuerdo con el último párrafo del artículo 142 del mismo Código antes mencionado no se podrá otorgar garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos; o sea, que salvo la excepción prevista, siempre tendrán que pagarse los gastos de ejecución.

Prevé el último párrafo del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación que se podrá dispensar el otorgamiento de la garantía en los casos y con los requisitos que señale el Reglamento del Código, pero la solicitud de dispensa no exime al contribuyente de la obligación de garantizar el interés fiscal en tanto se dicte resolución definitiva expresa respecto a la dispensa. Los artículos 67 y 68 del Reglamento mencionado prevén los casos, requisitos y demás formalidades para solicitar, tramitar y resolver la dispensa de la garantía.

La anterior disposición presenta dos motivos de crítica. El primero es que resulta indebido que los casos y requisitos para la procedencia de la dispensa estén en el Reglamento y no en el Código mismo, pues los elementos esenciales de toda institución jurídica son materia reservada a la ley, es decir, deben estar en ley y no en reglamento. El segundo es que el beneficio que aparentemente pretende concederse a los particulares con la institución de la dispensa desaparece por completo con la exigencia de otorgar la garantía durante la tramitación de la dispensa; en otras palabras, ¿qué sentido tiene solicitar la dispensa de la garantía si aunque se conceda dicha dispensa la garantía ya se tuvo que otorgar? No nos cabe la menor duda de que esto es un absurdo.

En los términos del artículo 144 del Código Fiscal de la Federación, si la impugnación del crédito fiscal no es total, sólo se garantizará y suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución respecto de la parte impugnada y la otra parte deberá ser pagada. También prevé este precepto legal que no se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal.

Si la autoridad niega o viola la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, el interesado podrá ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso o ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y la garantía del interés fiscal. En este caso, el superior o la sala ordenará a la autoridad ejecutora que suspenda provisionalmente el procedimiento económico-coactivo y rinda un informe en un plazo de 3 días, debiendo resolver la cuestión dentro de los 5 días siguientes a su recepción.

Es pertinente hacer notar que esta suspensión del procedimiento administrativo de ejecución sólo opera durante la tramitación de los recursos administrativos y del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, medios de defensa que regula el Código Fiscal de la Federación; por lo tanto, si la impugnación del crédito fiscal se hace directamente en juicio de amparo o después de agotados el recurso administrativo y el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación la impugnación continúa en juicio de amparo, la suspensión de la ejecución debe solicitarse y obtenerse conforme a lo dispuesto por la Ley de Amparo.

CAPÍTULO
19

**FASE CONTENCIOSA
DEL
PROCEDIMIENTO FISCAL**
PRIMERA PARTE

Sumario

- 1. El recurso administrativo. Concepto**
- 2. Importancia del recurso administrativo**
- 3. Principio de firmeza de la resolución administrativa**
- 4. Diferencia entre recurso y proceso**
- 5. Naturaleza técnica y jurídica del recurso administrativo**
- 6. Elementos del recurso administrativo**
- 7. Formalidades en el recurso administrativo**
- 8. Clasificación del recurso administrativo**
- 9. Los recursos en el Código Fiscal de la Federación**

1. EL RECURSO ADMINISTRATIVO. CONCEPTO

En un Estado de derecho, es imperativo que exista un control de legalidad sobre los actos de la autoridad administrativa, a fin de que se encuentren en consonancia con las leyes que los rigen y permita a los particulares, cuyos intereses puedan resultar lesionados por las violaciones que a las mismas se cometan, tener una adecuada protección.

El derecho de los particulares a la legalidad de los actos de la Administración, señala la doctrina, consiste en el poder que el administrado tiene de exigir a la Administración que se sujete en su funcionamiento a las normas legales establecidas al efecto, lo que significa que los actos que realice se verifiquen por los órganos competentes, de acuerdo con las formalidades legales, por los motivos que fijen las leyes, con el contenido que éstas señalen y persiguiendo el fin que las mismas indiquen. Por lo tanto, el derecho a la legalidad se descompone en una serie de derechos: el derecho a la competencia; el derecho a la forma; el derecho al motivo; el derecho al objeto; y el derecho al fin prescrito por la ley. Señala igualmente la doctrina que cualquier alteración indebida de alguno de estos derechos debe encontrar en la legislación medios eficaces para su restablecimiento.

Una manera de ejercer un control de legalidad sobre los actos de la Administración que permite, a la vez, el restablecimiento de esa legalidad si ha sufrido alguna alteración indebida, es a través de los medios de defensa legalmente establecidos y al alcance de los particulares, que proporcionan a éstos la oportunidad de obtener la anulación de los actos dictados con violación de la ley aplicada o sin la aplicación de la debida. De estos medios de defensa, los que se hacen valer ante la propia autoridad administrativa genéricamente se denominan recursos administrativos.

Emilio Margáin define al recurso administrativo como "todo medio de defensa al alcance de los particulares, para impugnar ante la Administración Pública los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida".

2. IMPORTANCIA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

La importancia del recurso administrativo radica en que normalmente la ley establece que es improcedente acudir ante los organismos jurisdiccionales si en el orden administrativo existe algún medio de defensa

que permita al gobernado obtener la anulación del acto administrativo y legal. Por ejemplo, específicamente en el campo tributario, el Código Fiscal de la Federación, en el artículo 202, fracción VI, señala la improcedencia del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación contra actos que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquéllos cuya interposición sea optativa. Disposición similar existe en la Ley de Amparo, que establece en el artículo 73, fracción XV, que es improcedente el juicio de garantías contra actos de autoridades distintas de las judiciales, cuando deban ser revisadas de oficio, conforme a la ley que los rija, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a la misma ley se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la propia ley consigna para conceder la suspensión definitiva.

Desde otro punto de vista, el recurso administrativo es importante porque permite a la Administración revisar sus actos a instancia del particular, cuando éste se considera agraviado por una resolución que estima ilegal, y si resulta fundada la inconformidad puede modificarlo o nulificarlo a fin de restablecer sin mayores dilaciones la legalidad en el ejercicio de la función administrativa.

3. PRINCIPIO DE FIRMEZA DE LA RESOLUCIÓN ADMINISTRATIVA

Con motivo del derecho de petición consagrado por el artículo 8, de la Constitución Federal, considerado por Briseño Sierra como el más elemental derecho de instancia, se ha desarrollado un vicio entre los particulares para pretender crear recursos administrativos donde legalmente no existen, es decir, no obstante que en ocasiones las leyes no prevén recursos para impugnar los actos o resoluciones definitivos de la Administración, es frecuente que los particulares, animados por el contenido del señalado precepto constitucional, formulen instancias de inconformidad. Ante este problema se ha reconocido la improcedencia de cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa si no está legalmente establecida y, consecuentemente, que no producirá efecto jurídico alguno la interposición, tramitación y resolución de esa instancia.

El Código Fiscal de la Federación actualmente en vigor, a diferencia del anterior, no contiene disposición alguna que recoja expresa y claramente el principio de firmeza de la resolución administrativa, pues aunque el artículo 116 establece cuáles son los recursos que se pueden interponer en contra de los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, no prevé la ineficacia jurídica de las instancias de inconformidad o de reconsideración ni de las resoluciones que se dicten en ellas. El Código de 1966 disponía en el artículo 158 que contra las resoluciones dictadas en materia fiscal federal, sólo procederían los recursos administrativos que establecía ese Código o los demás ordenamientos fiscales y que las resoluciones que se dictaran como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serían nulas y que dicha nulidad sería declarada, aún de oficio, por la autoridad superior a la que hubiera dictado la resolución si ésta no modificaba, en favor del particular, la primera resolución, porque si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podría ser declarada por el Tribunal Fiscal de la Federación.

El principio de firmeza es claro, sin embargo su aplicación no siempre lo es. En ocasiones resulta dudosa la procedencia del recurso intentado por el particular, es decir, no es fácil dilucidar si en contra de un acto determinado procede o no el recurso intentado. Si el recurso es procedente no habrá problema para el particular; pero si no lo es, habrá formulado una instancia de inconformidad no establecida legalmente para impugnar el acto de que se trate y es posible que con ello pierda su oportunidad de defensa al transcurrir el plazo para acudir a la vía adecuada. Tanto en materia de recurso administrativo, como de juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación y de juicio de amparo, se prevé como causa de improcedencia del medio de defensa el consentimiento tácito, entendiendo por tal que en contra del acto no se hubiera promovido el medio de defensa dentro del plazo señalado legalmente.

Ante una situación dudosa estimamos que debe declararse procedente el recurso y darle el trámite respectivo hasta resolverlo, pues por encima de cualquier consideración formal debe estar la salvaguardia del principio de legalidad, para cuyo fin han sido creados los medios de defensa al alcance de los particulares, entre ellos precisamente los recursos administrativos. Sobre este aspecto, el Poder Judicial Federal ha sustentado la siguiente tesis:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. PROCEDENCIA DE LOS. No siendo manifiesta la improcedencia de los recursos administrativos, aun siendo opinable la

cuestión, las autoridades deben entrar al fondo de los asuntos que se les plantean pues los recursos, juicios y medio de defensa en general, han sido creados para otorgar a los ciudadanos medios legales de facilitar la defensa de sus derechos, por lo que al examinar su procedencia no deben ser tratados con un rigorismo que los convierta en trampas procesales que, en vez de facilitar, obstaculizan la defensa de tales derechos. La intención del legislador no debe estimarse como la de crear un laberinto en el que se extravíen los afectados por resoluciones administrativas, sino como medios de lograr en un estado de derecho, la solución legal de los conflictos y controversias.

Amparo directo 585/70. Productos Etna, S.A. 19 de julio de 1972. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 277/73. Alberto J. Tarji, S.A. 10 de julio de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 491/73. Guillermo Barroso Chávez y Valezzi, S.A. 4 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo en revisión 344/73. Sindicato de Empleados de la Empresa del Frontón, Conexos y Similares. CROC. 10 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Amparo directo 411/73. Afianzadora Insurgentes, S.A. 24 de septiembre de 1973. Unanimidad de votos.

Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1973. Primer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa.

4. DIFERENCIA ENTRE RECURSO Y PROCESO

Tanto en el recurso administrativo como en el proceso encontramos como característica común la existencia de un litigio, es decir, en ambos hay un conflicto cualificado de intereses que se caracteriza por la pretensión de una de las partes y la resistencia a esa pretensión de parte de la otra, además, encontramos que en ambos se está ejerciendo una función materialmente jurisdiccional, independientemente de quien la ejerza. Sin embargo, recurso y proceso no son idénticos y consideramos que la diferencia esencial consiste en que en el recurso administrativo la relación procedimental es lineal, en tanto que en el proceso es triangular, o sea en el recurso administrativo la administración es juez y parte y está en uno de los extremos y el particular se encuentra en el otro extremo como la otra parte; en cambio, en el proceso encontramos a la autoridad en un punto y en igualdad de circunstancias que el particular, que se encuentra en otro punto y como vínculo común, en un ter-

cer punto, está la autoridad jurisdiccional, ante quien se somete, para su decisión, la controversia que existe entre la administración y el administrado.

5. NATURALEZA TÉCNICA Y JURÍDICA DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

Se ha querido dar al recurso administrativo el carácter de un medio de defensa que dirime controversias que versan más sobre situaciones o cuestiones de hecho que de Derecho, libre de todo tecnicismo, sin embargo, no consideramos acertada esa tesis, pues en el recurso administrativo, como en cualquier otro medio de defensa deben exponerse no sólo los hechos del caso, sino también los agravios que causa el acto impugnado, esto es, la lesión jurídica que causa el acto de la autoridad. Además, ya hemos visto que los juicios ante el Tribunal Fiscal de la Federación y de amparo pueden ser improcedentes si existe recurso administrativo para impugnar el acto administrativo y en materia de amparo, específicamente, el artículo 78 de la Ley de Amparo establece que en la sentencia que se dicte en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal y como aparezca probado ante la autoridad responsable y no se admitirán ni tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada.

De lo expuesto, se observa que cuando se agota un recurso administrativo el interesado debe formular las alegaciones jurídicas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, así como ofrecer las pruebas pertinentes, ya que el recurso administrativo es una auténtica oportunidad de pedir justicia y de lograr el restablecimiento de la legalidad en los actos de la Administración y porque en ocasiones, concretamente si se desea acudir directamente al juicio de amparo después del recurso administrativo, no podrá corregirse ninguno de los defectos que haya habido en el ofrecimiento y rendición de pruebas o en sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución impugnada con los mismos elementos que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para emitir dicha resolución. Es decir, el organismo jurisdiccional únicamente limitará su función a determinar si la resolución recaída al recurso se ajusta o no a las disposiciones de la ley, de acuerdo con los elementos de juicio que tuvo a su alcance la autoridad administrativa para formar su convicción y no aceptará ningún elemento nuevo o distinto que no pudo ser

tomado en consideración en la resolución del recurso, que por negligencia del recurrente no se haya aportado, aun cuando a través de él se demuestre la justicia de su pretensión.

Finalmente, la naturaleza jurídica del recurso administrativo queda de manifiesto por el mandato contenido en el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, que dispone que la resolución del recurso se fundará en Derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; que cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado, bastará con el examen de dicho punto; que la autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso; y que la autoridad podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

6. ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

Los elementos o principios necesarios para agotar un recurso administrativo son los siguientes:

a) El recurso debe estar legalmente establecido. Al comentar el principio de firmeza de la resolución administrativa ya hemos dicho que sólo a través de los medios de defensa que establezcan las leyes, entre ellos el recurso administrativo, puede privarse de eficacia jurídica a un acto de la Administración. Además, sólo si el recurso está previsto por la ley, puede considerarse formalmente impugnado el acto administrativo y no se dará lugar a que se configure el consentimiento tácito del acto.

b) Existencia de la autoridad competente para conocer y resolver el recurso. De nada serviría que la ley estableciera el recurso si no existe una autoridad competente para su conocimiento y resolución. Por lo tanto, en los ordenamientos que regulan la organización y funcionamiento de la Administración Pública debe preverse la existencia de este tipo de autoridades, o bien, la propia ley que establece el recurso debe prever cuál será la autoridad que lo conocerá y resolverá y debe dotarla de competencia y señalar sus atribuciones.

c) Existencia de una resolución administrativa. El recurso administrativo sólo es procedente para impugnar las decisiones de la autoridad administrativa, o sea, que es absolutamente ineficaz para impugnar las decisiones de autoridades de otro tipo. Sin embargo, señala Margán que no todas las resoluciones administrativas son recurribles, sólo aquellas que reúnan las siguientes características:

1. Que sea definitiva, es decir, que no sea una resolución de trámite o sea susceptible de ser revisada de oficio; debe ser la decisión que resuelva y ponga fin al expediente en la fase oficiosa del procedimiento.

2. Que sea personal y concreta, es decir, que esté dirigida a una persona determinada afectando su esfera jurídica y verse sobre una situación específica. La doctrina señala que si una resolución es general y abstracta no puede deparar perjuicio a una persona sino hasta que se produce un acto de aplicación, que es personal y concreto. En todo caso, la vía adecuada para impugnar resoluciones generales y abstractas que con su sola expedición causan perjuicio es el juicio de amparo.

3. Que cause agravio, es decir, que lesione un interés legítimo directo o indirecto. Es interés directo cuando afecta a quien va dirigida la resolución y es interés indirecto cuando el afectado es persona distinta del titular de la resolución, pero que por su relación con éste la ley le imputa responsabilidad en el cumplimiento de una obligación.

4. Que conste por escrito, salvo la resolución negativa ficta. Ya hemos dicho con anterioridad que en observancia del principio de seguridad jurídica todas las resoluciones de la autoridad administrativa deben constar por escrito y que este requisito es consagrado por el artículo 16 de la Constitución General de la República. En cuanto a la resolución negativa ficta, obviamente ésta no puede constar por escrito pues es una presunción legal ante el silencio de la autoridad, presunción que se justifica también por el principio de seguridad jurídica, ya que si la autoridad no cumple con el mandato constitucional, primero, y legal ordinario, después, de resolver las instancias de los particulares en un plazo determinado, la ley substituye la voluntad de la autoridad y, dando un significado a su silencio, presume que la resolución es negativa, con lo cual los particulares quedan en aptitud de obrar como a su derecho convenga.

5. Que sea nueva, es decir, que su contenido no haya sido del conocimiento del particular con anterioridad, a través de otra resolución definitiva de la autoridad administrativa, y haya sido consentido expresa o tácitamente, o bien sea materia de algún medio de defensa.

7. FORMALIDADES EN EL RECURSO ADMINISTRATIVO

La ley debe establecer, necesariamente, las formalidades a que debe sujetarse la tramitación del recurso administrativo. Del estudio de los artículos 121, 122, 123, 130, 131 y 133 del Código Fiscal de la Federación se observa que en los recursos administrativos en materia tributaria, las formalidades a que se sujeta el trámite son:

a) Interposición por escrito. Sólo mediante escrito se puede hacer valer un recurso administrativo, por disposición expresa de la ley lo cual, nos parece, va de acuerdo con el principio de seguridad jurídica, pues en todo momento habrá certeza absoluta de los términos en que fue planteada la inconformidad.

El escrito respectivo debe señalar el nombre o denominación del recurrente; cuál es su domicilio fiscal y, en su caso, el domicilio para oír notificaciones; el nombre de la persona autorizada para oír notificaciones; el nombre de la persona autorizada para oír notificaciones; la autoridad a la que se dirige; el propósito de la promoción; cuál es el acto que se impugna; la relación de hechos; la expresión de agravios; el ofrecimiento de pruebas; y los puntos petitorios, es decir, concretamente cuál es la pretensión. Si no se hace alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de 5 días los indique y en caso de incumplimiento se tendrá por no presentado el recurso.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público ha aprobado una forma oficial (formulario) para promover el recurso administrativo y aunque al publicarla señala en la disposición administrativa que es de uso opcional, su empleo es legalmente obligatorio porque así lo dispone el segundo párrafo del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación al ordenar que las promociones deberán presentarse en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. El penúltimo párrafo de ese mismo artículo dispone que si se omite el uso de la forma oficial, la autoridad requerirá al promovente para que la use y acompañará al requerimiento la forma respectiva en el número de ejemplares que sea necesario.

Al escrito en que se interponga el recurso se deben acompañar los siguientes documentos:

1. El documento que acredite la representación legal cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales.

El último párrafo del artículo 122 del Código Fiscal de la Federación indica que cuando no se gestione en nombre propio, la representación de

los interesados deberá recaer en licenciado en Derecho, pero esto no será aplicable si la gestión se realiza en nombre de una persona moral en los términos de la ley que la regula y conforme a sus estatutos, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones.

Con esta disposición el Código Fiscal de la Federación, indebida e injustificadamente, invade un campo que le es totalmente ajeno y que es propio del Derecho Privado y establece una limitación a la libertad de contratación que pugna con los principios establecidos por los Derechos Civil y Mercantil, que también carece de justificación jurídica, pues salvo el mandato judicial, que por su naturaleza y características ya la legislación de profesiones exige que sólo se confiera a licenciados en Derecho, no se observa cuál pueda ser la razón jurídica para que el otorgamiento de un poder general deba recaer únicamente en un licenciado en Derecho si conforme al Derecho Privado, teniendo los contratantes capacidad jurídica para ello, el poderdante puede celebrar el contrato de mandato con la persona de su confianza y conferirle poder general para que lo represente en todo tipo de asuntos, incluidos, desde luego, los fiscales.

2. El documento en que conste el acto impugnado.

3. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto si el promovente declara bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos se deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.

4. Las pruebas documentales que se ofrezcan y el dictamen pericial en su caso. Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentran para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible y para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos. A petición del recurrente, la autoridad fiscal recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Si no se acompaña al escrito del recurso alguno de los documentos indicados, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de 5 días los presente y en caso de que no lo haga, se tendrán por no ofrecidas las pruebas o, si se trata de los otros documentos, se tendrá por no interpuesto el recurso.

b) **Presentación oportuna.** El recurso debe interponerse dentro del plazo legalmente establecido, que es de 45 días siguientes a la fecha en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado, el cual es improrrogable. La presentación del recurso debe ser ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, independientemente de que sea o no ella la que estudie y resuelva el asunto.

Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, el escrito de interposición del recurso podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente, casos en los cuales se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Si el interesado fallece durante el plazo para interponer el recurso, dicho plazo se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión.

En caso de que un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, el último párrafo del artículo 120 del Código Fiscal de la Federación dispone que esa autoridad lo turnará a la que sea competente.

c) **Período probatorio.** Conforme al Código Fiscal de la Federación, en materia de recursos administrativos no hay un período probatorio, pues como ya hemos señalado, al presentar el recurso deben acompañarse al escrito respectivo las pruebas documentales y el dictamen pericial, en su caso, bajo pena, si no se hace, de tener por no ofrecidas las pruebas. Nos parece criticable esta circunstancia, pues se obliga a rendir pruebas sin que el recurso haya sido admitido a trámite y, por lo tanto, sin que se hayan admitido las pruebas ofrecidas. Una correcta técnica procedimental indica que primero, previa la admisión del recurso, deben calificarse las pruebas para admitir sólo aquellas que tengan relación con los hechos controvertidos, y después proveer lo conducente para su desahogo, concediendo un plazo razonable para tal efecto, de manera que el recurrente tenga la debida oportunidad de rendir las pruebas ofrecidas; en otras palabras, en el escrito del recurso se deberían ofrecer las

pruebas y luego la autoridad que conociera del asunto debería proveer a su admisión y desahogo.

También nos parece criticable que en el recurso administrativo la prueba pericial quede desahogada con la presentación del dictamen a cargo del perito designado por el recurrente, pues esto también es contrario a la técnica procedimental que, sobre esta prueba, señala la necesaria intervención de cuando menos dos peritos, los de las partes en contienda, y en ocasiones de tres, si no coinciden los dos primeros.

d) Resolución del recurso. Una vez integrado el expediente del recurso con todos los elementos de juicio necesarios, la autoridad encargada de resolverlo debe dictar su resolución. Según el artículo 131 del Código Fiscal de la Federación, el plazo para dictar la resolución y notificarla no excederá de 4 meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso y el silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado, pero el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

En la última parte de la disposición antes mencionada observamos que aunque estamos en la fase contenciosa del procedimiento fiscal, como es la propia autoridad administrativa, formal u orgánicamente hablando, la que conoce y resuelve el recurso administrativo, se está aplicando el criterio general en materia tributaria de atribuir un significado al silencio de la autoridad administrativa, sólo que a diferencia de la fase oficiosa del procedimiento, donde el silencio se presume resolución negativa, en el recurso administrativo el silencio se presume confirmación del acto impugnado, o sea, una confirmación ficta o presunta.

Por lo que se refiere al contenido de la resolución, ya al comentar la naturaleza técnica y jurídica del recurso administrativo, señalamos como, de acuerdo con el artículo 132 del Código Fiscal de la Federación, la resolución debe fundarse en derecho y ocuparse del estudio de la situación planteada y sólo hemos de agregar que se deben estudiar, analizar y valorar todas las pruebas rendidas, de lo que debe hacerse referencia en la resolución, expresando las razones por las que les considera eficaces o ineficaces, según sea el caso. Al tratar el tema de la inconformidad contra el acta de auditoría citamos algunas tesis de los tribunales sobre el deber de la autoridad de analizar las pruebas que se aporten y el principio en ellas sostenido es perfectamente aplicable para el caso de las pruebas en el recurso administrativo, como también lo es la siguiente tesis del Tribunal Fiscal de la Federación:

RECURSOS ADMINISTRATIVOS. ESTUDIO DE LAS PRUEBAS. No basta con la simple expresión genérica de que con las pruebas presentadas no se acreditan los hechos de la inconformidad, para tenerlas por estudiadas, sino que es necesario evaluarlas específicamente, expresando en la resolución las razones que se tuvieron para desestimarlas.

Revisión 627/79. 26 de junio de 1980. Unanimidad de 6 votos. Ponente: Alfonso Cortina Gutiérrez. Secretario: Carlos Alcázar.
Tribunal Fiscal de la Federación. Hoja informativa.
junio de 1980. Pág. 31.

En cuanto al sentido de la resolución, según lo dispuesto por el artículo 133 del Código Fiscal de la Federación, ésta podrá desechar el recurso por improcedente; confirmar el acto impugnado; mandar reponer el procedimiento administrativo; dejar sin efectos el acto impugnado; o modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente. Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, debe cumplirse en un plazo de 4 meses aún cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del propio Código Tributario Federal para que se extingan las facultades de actuar de la autoridad fiscal.

8. CLASIFICACIÓN DEL RECURSO ADMINISTRATIVO

En la legislación fiscal mexicana los recursos administrativos se clasifican en optativos y obligatorios. Es optativo cuando se puede elegir entre agotarlo primero y después, llegado el caso, acudir a juicio ante los tribunales, o bien acudir directamente al juicio. Es obligatorio cuando necesariamente debe agotarse esa instancia antes de acudir a juicio. Ejemplo de uno y otro son el recurso de revocación previsto en el artículo 116, fracción I, del Código Fiscal de la Federación, en el primer caso; y los otros recursos previstos en el propio artículo 116, fracciones II y III, del mismo Código Tributario, en el segundo caso, según se desprende del artículo 120 del ordenamiento citado.

9. LOS RECURSOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Establece el artículo 116 del Código Fiscal de la Federación que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal se podrán

interponer los recursos de revocación, de oposición al procedimiento administrativo de ejecución o de nulidad de notificaciones.

a) Recurso de revocación. De acuerdo con los artículos 117 y 125 del Código Fiscal de la Federación este recurso procede contra las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios; que nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley; y que, siendo diversas de las anteriores, dicten las autoridades aduaneras. Por otro lado, el interesado puede optar por impugnar un acto a través del recurso de revocación o promover directamente contra dicho acto juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación; pero debe intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

No obstante lo anterior, si la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación del acto conexo debe hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal que esté conociendo del juicio respectivo.

b) Recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución. Según los artículos 118 y 126 al 128 del Código Fiscal de la Federación este recurso procede contra los actos que exijan el pago de créditos fiscales, cuando se alegue que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del propio Código, o sea, la indemnización del 20% por cheque no pagado a su presentación en tiempo en el banco. También procede contra los actos que se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley y contra actos que afecten el interés jurídico de terceros que afirmen ser propietarios de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, o bien que reclamen tener créditos preferentes a los del fisco.

Este recurso se hace valer ante la oficina ejecutora y no puede discutirse en el mismo la validez del acto administrativo en el que se haya determinado el crédito fiscal. Si el recurso se interpone porque el procedimiento no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes de la etapa del remate sólo pueden hacerse valer hasta el momento de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables o de actos de imposible reparación material, en cuyo caso el recurso puede interponerse contra el acta en que conste la diligencia de embargo. Si las violaciones tienen lu-

gar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se trata de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hace valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

En el caso de que un tercero afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, puede hacer valer el recurso en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

c) Recurso de nulidad de notificaciones. En los términos de los artículos 119 y 129 del Código Fiscal de la Federación este recurso procede en contra de las notificaciones que se hagan en contravención de las disposiciones legales. La interposición del recurso suspende los plazos para el ejercicio tanto de las facultades de las autoridades fiscales, como de los derechos de los particulares, hasta en tanto no se resuelva el recurso. La declaratoria de la nulidad de la notificación trae como consecuencia la nulidad de las actuaciones hechas con base en la notificación anulada y que tengan relación con ella. Por otro lado, mientras se resuelve el recurso, queda en suspenso el plazo legal para impugnar la resolución de fondo y si ya se ha iniciado juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación es improcedente el recurso y la nulidad de la notificación se hace valer mediante la ampliación de la demanda respectiva.

CAPÍTULO
20

**FASE CONTENCIOSA
DEL
PROCEDIMIENTO FISCAL**
SEGUNDA PARTE

Sumario

- 1. Origen y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación**
- 2. Procedencia del juicio de nulidad**
- 3. Partes en el juicio**
- 4. Sustanciación del procedimiento y sentencia**
- 5. Recursos procesales**
- 6. Notificaciones**

1. ORIGEN Y COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Ninguna de las constituciones anteriores a la actual y ni siquiera ésta en su contenido original contemplaron de una manera franca la posibilidad de la existencia de un órgano jurisdiccional que dirimiera controversias entre particulares y autoridades administrativas que estuviera colocado fuera del Poder Judicial, debido al rígido principio de la división de poderes; sin embargo, existía la inquietud de lo contencioso administrativo, toda vez que se advertía la existencia de controversias que no encuadraban ni en las civiles ni en las penales previstas por la ley y que, en consecuencia, requerían de una jurisdicción propia. Muestras de tal inquietud las tenemos, entre otras, en los Tribunales de Hacienda, creados por una de las Siete Leyes Constitucionales de 1836 como órgano del Poder Judicial de la República, o bien, en el Consejo de Estado, cuya creación tuvo lugar en 1824, pero que no fue sino hasta 1853, año en que fue restablecido, cuando tuvo, además de sus facultades originales de consulta, asesoría y dictamen facultades jurisdiccionales, igualmente, podemos observar tal inquietud en la Ley para el Arreglo de lo Contencioso Administrativo de 25 de Mayo de 1853, más conocida como Ley Lares.

Con la promulgación de la Constitución de 1857, que consagró categóricamente la división de poderes, desapareció cualquier vestigio de jurisdicción especial para lo contencioso administrativo, quedando dicha jurisdicción en la esfera de la competencia de los tribunales por medio del juicio de amparo. Sobre éste problema, Ignacio L. Vallarta, siendo Ministro de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostenía que era anticonstitucional la existencia de tribunales administrativos, porque se violaba la división de poderes que recogía la Constitución de 1857, ya que al haber tribunales administrativos, se reunían dos poderes, el ejecutivo y el judicial, en materia administrativa, en una sola persona, el Presidente de la República. En igual sentido que la de 1857, se pronunció la Constitución de 1917 en su forma primitiva, ya que el artículo 104 sólo contemplaba controversias de orden civil y criminal.

No obstante lo anterior, existían diversas instancias de inconformidad en contra de los actos de la hacienda pública e, incluso, en 1929 la Suprema Corte de Justicia de la Nación modificó su jurisprudencia y sentó una nueva en el sentido de que el juicio de amparo era improcedente si antes no se agotaban los recursos ordinarios de defensa. En es-

te ambiente, se expidió, el 27 de agosto de 1936, la Ley de Justicia Fiscal, cuya inmediata consecuencia fue la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, el que se constituyó como un tribunal administrativo de justicia delegada y no de justicia retenida, con plena autonomía y con competencia para reconocer la legalidad o declarar la nulidad de actos o procedimientos administrativos, pero sin poder pronunciar mandamientos dirigidos a obtener la ejecución de esos fallos, pues en caso de resistencia, debía acudir al juicio de amparo.

Estas características han subsistido a través del Código Fiscal de la Federación de 30 de diciembre de 1938, en vigor del 1.º de enero de 1939 al 31 de marzo de 1967; del de 29 de diciembre de 1966, en vigor del 1.º de abril de 1967 al 31 de diciembre de 1982, salvo el Título IV, que estuvo en vigor hasta el 31 de marzo de 1983; y en el actual, de 30 de diciembre de 1981, en vigor desde el 1.º de enero de 1983, salvo el Título VI que entró en vigor hasta el 1.º de abril de 1983.

Con la creación del Tribunal Fiscal de la Federación resurgieron las tesis que sostenían que los tribunales administrativos como éste eran anticonstitucionales, toda vez que no estaban previstos por el artículo 104 de la Ley Fundamental mexicana. Sin embargo, como por decreto del 16 de Diciembre de 1946 la fracción I del mencionado artículo 104 constitucional fue adicionada con un segundo párrafo en el cual se dispuso que en los juicios en que la Federación esté interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de segunda instancia o contra las de tribunales administrativos que estén dotadas de plena autonomía para dictar sus fallos, a partir de entonces el problema ha quedado definitivamente resuelto.

Inicialmente, el Tribunal Fiscal de la Federación se estableció con competencia exclusiva sobre materia fiscal, pero mediante diversas reformas se le ha ido ampliando a fin de que esté en posibilidad de conocer de algunos otros asuntos de naturaleza estrictamente administrativa.

En efecto, de juzgador de controversias en las que el particular es deudor del fisco federal como era originalmente, la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación fue aumentada por la Ley de Depuración de Créditos a cargo del Gobierno Federal, donde el particular es acreedor y no deudor; posteriormente la Ley del Seguro Social le dio competencia para conocer de asuntos relacionados con los créditos a favor del Seguro Social; algo similar hizo la Ley de Instituciones de Fianzas; se le ha dado competencia para conocer de controversias en materia de pen-

siones y prestaciones sociales a los miembros del ejército, de la fuerza aérea y de la armada, pensiones civiles ya sea a cargo del erario federal o del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales para los Trabajadores del Estado; sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la Administración Pública Federal Centralizada y sobre resoluciones que constituyan créditos por responsabilidades contra funcionarios o empleados de la Federación, del Departamento del Distrito Federal o de los organismos públicos descentralizados federales o del propio Departamento del Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades, sobre resoluciones que impongan multas por infracciones a las normas administrativas federales, así como para conocer de asuntos relacionados con los créditos a favor del Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).

El Tribunal Fiscal está organizado en una Sala Superior, compuesta de 9 magistrados, y Salas Regionales, compuestas de 3 magistrados. El territorio nacional ha sido dividido en 11 regiones y en cada una de ellas hay una Sala Regional salvo en la región metropolitana, donde hay 6. Las regiones son las siguientes:

a) Del Noroeste, con jurisdicción en los Estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora. La Sala Regional tiene su sede en Ciudad Obregón, Sonora.

b) Del Norte-Centro, con jurisdicción en los Estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas. La Sala Regional tiene su sede en Torreón, Coahuila.

c) Del Noreste, con jurisdicción en los Estados de Nuevo León y Tamaulipas. La Sala Regional tiene su sede en Monterrey, Nuevo León.

d) De Occidente, con jurisdicción en los Estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit. La Sala Regional tiene su sede en Guadalajara, Jalisco.

e) Del Centro, con jurisdicción en los Estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí. La Sala Regional tiene su sede en Celaya, Guanajuato.

f) De Hidalgo-México, con jurisdicción en los Estados de Hidalgo y de México. La Sala Regional tiene su sede en Tlalneantla, México.

g) Del Golfo-Centro, con jurisdicción en los Estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz. La Sala Regional tiene su sede en Puebla, Puebla.

h) Del Pacífico-Centro, con jurisdicción en los Estados de Guerrero y Morelos. La Sala Regional tiene su sede en Cuernavaca, Morelos.

i) Del Sureste, con jurisdicción en los Estados de Chiapas y Oaxaca. La Sala Regional tiene su sede en Oaxaca, Oaxaca.

j) Peninsular, con jurisdicción en los Estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán. La Sala Regional tiene su sede en Mérida, Yucatán.

k) Metropolitana, con jurisdicción en el Distrito, sitio donde tienen su sede las 6 Salas Regionales.

La Sala Superior también tiene su sede en el Distrito Federal.

Las Salas Regionales tienen competencia por razón de territorio y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 24 de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación, conocen respecto de las resoluciones que dictan las autoridades ordenadoras con sede en su jurisdicción y los juicios que surgen con motivo de la ejecución de dichas resoluciones y demás cuestiones accesorias son conocidas por la Sala Regional que tiene jurisdicción respecto a las referidas resoluciones.

2. PROCEDENCIA DEL JUICIO DE NULIDAD

El juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación es procedente contra las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa que se consideren ilegales y, por lo tanto, se desean impugnar; la acción la tienen tanto el particular como la propia autoridad administrativa, aquél para impugnar las resoluciones que, estimando ilegales, le causen perjuicio, ésta, para impugnar aquellas resoluciones que ella misma dictó y que considera que no están apegadas a derecho, pero, y esto es importante, que son favorables a los particulares.

Al igual que en el recurso administrativo, el juicio de nulidad sólo es procedente para impugnar decisiones de la autoridad administrativa, por lo tanto, también es ineficaz para impugnar decisiones de autoridades de otro tipo, y para que la resolución sea impugnabile en juicio debe también reunir las características de ser definitiva; personal y concreta; causar agravio; constar por escrito, salvo los casos de negativa o confirmación ficta; y ser nueva. Estas características ya las comentamos en aquella oportunidad, por lo que nos remitimos a esa exposición, con la única variante de que la resolución definitiva puede ser la que ponga fin a la fase oficiosa o la que resuelva un recurso administrativo; en el primer caso, si el recurso es optativo, en el segundo caso si el recurso es obligatorio o siendo optativo, se eligió agotarlo primero.

3. PARTES EN EL JUICIO

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, son partes en el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación:

a) El demandante. Puede serlo un particular o la autoridad fiscal; en el primer caso porque se pida la nulidad de una resolución que causa agravio y en el segundo porque se pida la nulidad de una resolución favorable a un particular.

b) El demandado. También puede serlo un particular o la autoridad fiscal; en el primer caso porque sea la persona a quien favorece la resolución impugnada y en el segundo, por haber dictado la resolución impugnada.

c) El Titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que dictó la resolución impugnada y en todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

d) El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Se admite la posibilidad de que se apersonen en juicio como coadyuvante de las autoridades administrativas quien tenga interés directo en la modificación o anulación de un acto favorable a un particular o en la confirmación de uno que le es desfavorable. Sin embargo, no se admite la misma posibilidad del coadyuvante para el particular, no obstante que un tercero puede tener interés directo en que se anule una resolución fiscal, como es el caso de todos aquéllos a quienes la ley les atribuye responsabilidad solidaria.

Por otro lado, el artículo 200 del Código Fiscal de la Federación establece que ante el Tribunal Fiscal de la Federación no procede la gestión de negocios, por tanto, quien promueva a nombre de otra persona debe acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación en su caso.

El mismo artículo 200 mencionado señala que la representación de los particulares debe otorgarse, como se prevé en el Derecho Civil, en escritura pública o en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante notario, pero además prevé la posibilidad de que esa representación se otorgue en carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas ante los secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación, todo ello sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones. Señala también que la representación de las autoridades corresponde a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica.

Este mismo precepto legal dispone que los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a licenciado en Derecho que a su nombre reciba notificaciones y quien esté así autorizado podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos. Igualmente, las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines.

4. SUSTANCIACIÓN DEL PROCEDIMIENTO Y SENTENCIA

En los términos del Código Fiscal de la Federación, el juicio de nulidad se inicia con la presentación de la demanda, lo cual debe hacerse dentro de los 45 días siguientes a aquél en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado o en que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo si no existe notificación legalmente hecha. Admitida la demanda, se corre traslado de ella al demandado y se le emplaza para que la conteste dentro de los 45 días siguientes a aquél en que surta sus efectos el emplazamiento; cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no es señalada por el actor como demandada, de oficio se le corre traslado de la demanda para que la conteste en el plazo antes señalado. Diez días después de que se haya contestado la demanda y ya se hayan desahogado las pruebas o practicado las diligencias que se hubiesen ordenado y se hayan resuelto los incidentes de previo y especial pronunciamiento se notifica a las partes que tienen un plazo de 5 días para que formulen alegatos por escrito y vencido este plazo, se hayan o no se hayan presentado alegatos, se declara cerrada la instrucción y a partir de ese momento y dentro de los 45 días siguientes se debe pronunciar la sentencia, para lo cual dentro de los 30 días siguientes al cierre de la instrucción el magistrado instructor debe formular el proyecto respectivo.

La sustanciación del procedimiento en el juicio de nulidad que hemos reseñado anteriormente puede variar en los siguientes casos:

a) Si la demanda que se presente no satisface los requisitos exigidos por los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación, a los que más adelante nos referiremos con detalle, la Sala Regional a la que haya tocado el conocimiento del asunto no debe ni admitir ni desechar la demanda, sino que debe requerir primero al demandante para que en un plazo de 5 días ajuste su demanda a lo prevenido por los preceptos legales mencionados, con el apercibimiento, en caso de no cumplir el requerimiento, de tener por no presentada la demanda o, en su caso, de

tener por no ofrecidas las pruebas de que se trate. Vencido el plazo, si se cumplió el requerimiento la demanda se admite y sigue su trámite normal y si no se cumplió, se hace efectivo el apercibimiento.

b) Cuando se impugna una negativa o una confirmación ficta, o bien una resolución escrita que carece de fundamentación y motivación, la demanda se admite y se corre traslado a las autoridades demandadas y una vez que éstas producen su contestación a la demanda y señalan en ella los motivos y fundamentos en que apoyan su resolución, se le corre traslado de esta contestación al demandante, quien conforme al artículo 210 del Código Fiscal de la Federación tiene derecho a ampliar su demanda dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación respectiva, para poder referirse a dichos motivos y fundamentos y alegar lo que a su derecho convenga y poder ofrecer las pruebas que estime pertinentes. De la ampliación de la demanda se le corre traslado a las autoridades demandadas y se les emplaza para que contesten la ampliación dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos el emplazamiento. Hecho todo lo anterior continúa el trámite normal del procedimiento.

c) Si durante la sustanciación del procedimiento se invoca por alguna de las partes una notificación practicada antes de la iniciación del juicio y la contraparte considera que se hizo en contravención a las disposiciones legales respectivas, como por disposición expresa del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación ya no es procedente el recurso de nulidad de notificaciones y la nulidad de esa notificación debe hacerse valer ante el Tribunal Fiscal de la Federación mediante ampliación de la demanda, de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 210 del Código Fiscal de la Federación se debe proceder en forma análoga a la descrita en el inciso anterior para la presentación de la ampliación de la demanda y para la contestación a la misma, hecho lo cual continúa el trámite normal del procedimiento, pero somos de la opinión que previamente al estudio y resolución del fondo del asunto, debe resolverse sobre la nulidad de la notificación.

d) Cuando se presenta un incidente de previo y especial pronunciamiento. Son incidentes de previo y especial pronunciamiento, conforme al artículo 217 del Código Fiscal de la Federación, los relativos a la incompetencia en razón del territorio; a la acumulación de autos; a la nulidad de notificaciones (las practicadas en el juicio); y a la interrupción por causa de muerte o disolución. En estos casos, a la presentación del incidente se suspende el procedimiento el que sólo se reanuda hasta que el incidente ha quedado resuelto. Los otros incidentes previstos en el juicio

de nulidad son el de recusación de magistrados y peritos; el de suspensión de la ejecución de la resolución impugnada; y el de falsedad de documentos; pero al no ser de previo y especial pronunciamiento no suspenden el procedimiento, el que continúa hasta el cierre de la instrucción.

Las formalidades a que está sujeto el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación son las siguientes:

a) **Demanda.** La demanda debe ser por escrito, formalidad que se justifica, como ya hemos señalado, por el principio de seguridad jurídica. El escrito debe ser firmado por quien lo formule y sin este requisito se tendrá por no presentada la demanda, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego.

De acuerdo con el artículo 208 del Código Fiscal de la Federación la demandada debe indicar:

1. El nombre y domicilio del demandate.
2. La resolución que se impugna.
3. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
4. Los hechos que den motivo a la demanda.
5. Las pruebas que se ofrezcan. Si se ofrece prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deba versar y se señalará el nombre y domicilio del perito o los de los testigos y sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.
6. La expresión de los agravios que cause el acto impugnado.
7. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

Si se omiten los datos previstos en los números 1, 2, 3 y 7 el magistrado instructor debe requerir mediante notificación personal al demandante para que los proporcione en el plazo de 5 días, apercibiéndolo de que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda. Si se omiten los datos previstos en los números 4, 5 y 6 no se formula requerimiento alguno para subsanar esa irregularidad; en esta virtud, la falta de la relación de hechos y sobre todo la falta del ofrecimiento de pruebas pueden fácilmente conducir a una sentencia desfavorable y la falta de expresión de agravios conduce necesariamente al desechamiento de la demanda, habida cuenta de que el artículo 202, fracción X, del Código Fiscal de la Federación establece que es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en el caso de que no se haga valer agravio alguno.

El artículo 209 del Código Tributario Federal señala que al escrito de demanda se deben acompañar los siguientes documentos:

1. Una copia de la demanda para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular de la Secretaría de Estado u organismo descentralizado del que dependa la autoridad que emitió la resolución impugnada o, en su caso, para el particular demandado.

2. El documento que acredite la representación del promovente o en el que conste que le fué reconocida por la autoridad demandada, cuando no se gestione en nombre propio.

3. El documento en que conste el acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.

4. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación hubiera sido por correo y si la notificación fue por edictos se debe señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.

5. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual debe ir firmado por el demandante.

6. Las pruebas documentales ofrecidas.

Al igual que en el recurso administrativo, se prevé que cuando las pruebas documentales no obran en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a disposición del demandante, éste deberá de señalar el archivo o lugar en que se encuentran para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible y para este efecto deberá el demandante identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que puede tener a su disposición, bastará con que acompañe copia de la solicitud debidamente presentada. Se entiende que el demandante tiene a su disposición los documentos cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias. Se prevé, también, que en ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo.

Si no se acompañan a la demanda alguno de los documentos indicados, el magistrado instructor requerirá, mediante notificación personal al demandante, para que en el plazo de 5 días los presente, apercibiéndolo de que si no lo hace se tendrán por no ofrecidas las pruebas respectivas, si se trata de estos documentos, o se tendrá por no presentada la demanda, si se trata de los demás documentos.

b) **Contestación de la demanda.** La contestación de la demanda, al igual que ésta y por las mismas razones, debe ser por escrito, el que debe indicar, según el artículo 213 del Código Fiscal de la Federación:

1. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.

2. Las consideraciones que a juicio del demandado impiden que se emita decisión en cuanto al fondo o demuestran que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.

3. La referencia concreta a cada uno de los hechos que el demandante impute de manera expresa al demandado, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso y se tendrán como ciertos los hechos que el actor impute de manera precisa al demandado si éste en su contestación no se refiere a ellos, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

4. La refutación de los agravios.

5. Las pruebas que se ofrecen y en caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se deben precisar los hechos sobre los que deban versar y se deben señalar los nombres y los domicilios del perito o de los testigos y sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas.

6. El nombre y el domicilio del tercero coadyuvante, cuando lo haya.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 214 del Código Fiscal de la Federación el demandado debe acompañar su escrito de contestación de la demanda los siguientes documentos:

1. Una copia de la contestación de la demanda y de los documentos que acompaña para el demandante, para el tercero interesado señalado en la demanda o para el tercero coadyuvante, en su caso.

2. El documento que acredite la representación del promovente cuando el demandado es un particular y no se gestiona en nombre propio.

3. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual debe ir firmado por el demandado.

4. Las pruebas documentales ofrecidas.

Si en la contestación de la demanda no se hace alguno de los señalamientos que exige el artículo 213 del Código Fiscal de la Federación o no se acompaña al escrito alguno de los documentos previstos en el artículo 214 del mismo ordenamiento, se procede en términos similares a lo dispuesto por los artículos 208 y 209 del propio Código Tributario Federal para el caso de la demanda y se debe formular requerimiento al demandado para que subsane la irregularidad; el plazo para cumplir y

los efectos del incumplimiento son iguales a los previstos en tratándose de la demanda.

Por disposición expresa del artículo 215 del Código Fiscal de la Federación en la contestación de la demanda no pueden cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada y en caso de resolución negativa ficta (queda comprendida la confirmación ficta del recurso administrativo) la autoridad debe expresar los hechos y el derecho en que se apoya la misma. Este mismo precepto legal prevé que en la contestación de la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción la autoridad demandada puede allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada.

Si hay contradicciones entre los fundamentos de hecho y de derecho dados en la contestación de la autoridad que dictó la resolución impugnada y la formulada por la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado de que dependa aquella, únicamente se tomará en cuenta, respecto a estas contradicciones, lo expuesto por estos últimos, según lo dispone el artículo 211 del Código Fiscal de la Federación.

c) Presentación oportuna. La demanda, la contestación de la demanda y la ampliación de una y otra deben presentarse dentro del plazo legalmente establecido, que para todos esos casos es de 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución impugnada, de la demanda, de la contestación de la demanda o de la ampliación de la demanda, respectivamente. Si la autoridad fiscal demanda la nulidad de una resolución favorable a un particular el plazo para presentar la demanda es de 5 años siguientes a la fecha en que se haya emitido la resolución, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, pues en este caso se puede presentar la demanda en cualquier época sin exceder de los 5 años del último efecto, pero, en todo caso, los efectos de la sentencia sólo pueden retrotraerse a los 5 años anteriores a la presentación de la demanda.

Señala el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación que la demanda debe presentarse directamente ante la Sala Regional en cuya circunscripción radique la autoridad que emitió la resolución impugnada y para el caso de que el juicio se promueva ante una Sala incompetente, está previsto el incidente de incompetencia por razón de territorio, que, como ya hemos visto, es de previo y especial pronunciamiento, a través del cual se precisa cuál es la Sala que debe conocer del juicio. Desde luego, no obstante que el juicio se haya iniciado ante una Sala incompetente, la demanda debe considerarse presentada oportunamente si se

presentó dentro del plazo legalmente establecido, pues aunque el artículo 218 del Código Fiscal de la Federación que regula el incidente citado no lo dice expresamente, de dicha regulación así se desprende y no existe disposición expresa en otro sentido.

d) Período probatorio. Conforme al Código Fiscal de la Federación hay período probatorio para el desahogo de las pruebas pericial y testimonial, pero no lo hay para el desahogo de la prueba documental, pues, como ya hemos señalado, al escrito de demanda deben acompañarse los documentos que se ofrecen como prueba, bajo pena, si no se hace, de tener por no ofrecidas esas pruebas. Esta circunstancia nos parece criticable por las siguientes razones:

La materia relativa a la prueba constituye una de las partes verdaderamente fundamentales del Derecho Procesal por la necesidad de convencer al juzgador de la existencia o de la inexistencia de los hechos o actos susceptibles de tener eficacia en relación con el resultado del proceso; por tanto, la prueba se dirige al juzgador y no al adversario, por la necesidad de colocarlo en situación de poder formular un fallo sobre la verdad o falsedad de los hechos alegados. Por ello, de antiguo se dice que por prueba se entiende la producción de los actos o elementos de convicción que somete el litigante, en la forma que la ley previene, ante el juez del litigio, y que son propios, según derecho, para justificar la verdad de los hechos alegados en el pleito.

Según la doctrina jurídico-procesal, el objeto de la prueba son los hechos dudosos o controvertidos, como dicen unos, o bien los hechos discutidos o discutibles, como dicen otros, de modo que el fin de la prueba es el de formar la convicción del juzgador respecto a la existencia y circunstancias del hecho que constituye su objeto. Pero hay que tener presente que la propia doctrina reconoce que el principio de la carga de la prueba o de la necesidad de probar tiene excepciones derivadas del objeto mismo de la prueba, de modo que no necesitan pruebas, entre otros, los hechos admitidos o confesados. Esta excepción se justifica en virtud de que reconocido un hecho, la prueba que sobre él se hiciera sería completamente superflua y contraria al principio de economía procesal.

Por lo anterior, lo técnicamente correcto, jurídica y procesalmente, es que el rendimiento de las pruebas sea posterior al conocimiento de la contestación de la demanda, pues sólo hasta entonces se puede saber si hay hechos admitidos por las partes y que, por lo tanto, no requieren ser probados, o bien, cuáles son los hechos dudosos o controvertidos que sí necesitan ser probados. Esto, además, permite evitar el rendimiento

de pruebas superfluas que sólo abultan inútilmente los expedientes, en detrimento, como se ha dicho, del principio de economía procesal.

En relación con este tema del ofrecimiento y rendición de las pruebas documentales resulta interesante comentar la disposición contenida en el segundo párrafo del artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, la cual establece que cuando las pruebas documentales no obren en poder del demandante o cuando no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, éste deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que a su costa se mande expedir copia de ellos o se requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible; que para este efecto el demandante deberá identificar con toda precisión los documentos y tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe copia de la solicitud debidamente presentada; que se entiende que el demandante tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias; y que en ningún caso se requerirá el envío de un expediente administrativo.

Como se puede observar, en la anterior disposición y ante la exigencia legal ya comentada de acompañar a la demanda las pruebas documentales que se ofrezcan, se prevé la solución al problema que puede enfrentar el demandante cuando no tiene en su poder los documentos respectivos, que básicamente es la posibilidad de requerir a la autoridad que los tenga para que los remita al Tribunal o expida a costa del interesado copia autorizada de ellos, previa precisa identificación de tales documentos; sin embargo, esta solución y, por ende, la posibilidad de aportar pruebas en el juicio se ve limitada con la prohibición de requerir el envío de un expediente administrativo.

Es criticable la prohibición mencionada por ser contraria a la finalidad evidente de la disposición que se comenta, puesto que priva al particular demandante de la oportunidad de probar los hechos constitutivos de su acción e impide al Tribunal allegarse los elementos de convicción necesarios y suficientes para resolver el problema planteado.

Sobre este particular, debe ponerse de relieve que cuando la autoridad administrativa emite una resolución determinante de la situación fiscal de un contribuyente y pone fin a la fase oficiosa del procedimiento, lo hace con apoyo en las diversas constancias que obran en el expediente administrativo, las cuales no siempre son conocidas, o al menos no todas, por dicho contribuyente, por lo que éste no está en condiciones de solicitar que se le expidan copias autorizadas o de identificarlas

para que la autoridad las remita al Tribunal y así puedan ser estudiadas en el juicio y se precise si fueron correctamente apreciadas en la fase oficiosa del procedimiento y, sin embargo, tuvieron influencia en el sentido de la resolución administrativa y en ella misma se hace alusión a esta circunstancia.

Ante esta situación, no sólo parece injustificada la prohibición, sino que resulta conculcatoria de las garantías de audiencia y del debido proceso legal, ya que constituye una indebida limitación o restricción en la actividad probatoria, inadmisibles en un Estado de Derecho, pues como dice Carnelutti, a propósito de la importancia de las pruebas, sin ellas, el Derecho no podría, en el noventa y nueve por ciento de los casos, alcanzar su fin; o como también se ha dicho, quien tiene un derecho y carece de los medios probatorios para hacerlo valer ante los Tribunales en caso necesario, no tiene más que la sombra de un derecho.

En favor de la prohibición de requerir el envío de los expedientes administrativos se ha argumentado que no es posible el envío porque hacerlo significaría entorpecer o detener el trámite administrativo ordinario, ya que los expedientes respectivos son de uso constante y al enviarlos al Tribunal no se tendrían a mano para realizar las actuaciones a que hubiera lugar.

El anterior argumento carece de consistencia jurídica, pues sólo pueden ser de uso constante en relación con un ejercicio fiscal en curso, o bien en relación con un ejercicio fiscal anterior respecto del cual se estén ejerciendo las facultades de comprobación o se esté tramitando una instancia del particular y en el primer caso sólo excepcionalmente llegará a haber una resolución de la autoridad administrativa impugnada ante los organismos jurisdiccionales, caso en el cual si se acredita plenamente que el envío del expediente al Tribunal entorpece o detiene el trámite administrativo, podría tenerse por justificada la negativa de enviarlo.

En cambio, por lo común las resoluciones impugnadas ante los organismos jurisdiccionales son las del segundo caso, es decir, se refieren a ejercicios anteriores y derivan del ejercicio de facultades de comprobación o del trámite de una instancia del particular y en este caso, tanto porque se trata de un ejercicio anterior al en curso, como porque la resolución que emita la autoridad administrativa constituye el acto definitivo que pone fin al procedimiento en su fase oficiosa, es indudable que esa parte del expediente administrativo ya no puede ser de uso constante ni su envío puede entorpecer o detener el trámite administrativo, puesto que ese trámite ya ha concluido; con mayor razón si se trata del expediente relativo a un recurso administrativo el cual, incuestionablemente

te, se inicia con la interposición del recurso y concluye con la resolución que se dicta.

Por lo tanto, nada hay que pueda justificar la prohibición para requerir el envío de un expediente administrativo, siempre que, fuera del que corresponde a un recurso administrativo que como se ha dicho puede y debe enviarse completo, se precise qué parte, o sea, la relativa a cuál ejercicio, se requiere.

Finalmente, en esta materia de ofrecimiento y rendición de pruebas es conveniente comentar la disposición contenida en el artículo 233, del Código Fiscal de la Federación. Este precepto legal, íntimamente relacionado con la disposición contenida en el artículo 209, segundo párrafo del mencionado Código, prevé en términos generales la obligación de las autoridades o funcionarios de expedir con toda oportunidad las copias de los documentos que les soliciten las partes para que puedan rendirlos como pruebas.

Si la autoridad no cumpliera con la obligación señalada, el propio artículo 233 en comento prevé que la parte interesada puede solicitar al magistrado instructor que requiera a los omisos y si persiste la omisión se prevé que cuando sin causa justificada la autoridad demandada no expida las copias de los documentos ofrecidos por el demandante para probar los hechos imputados a aquélla y siempre que los documentos solicitados hubieran sido identificados con toda precisión tanto en sus características como en su contenido, se presumirán ciertos los hechos que pretenda probar con esos documentos y si la autoridad no es parte, el magistrado instructor puede hacer valer como medida de apremio la imposición de multas de hasta el monto del equivalente al salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al trimestre, a los funcionarios omisos.

En su último párrafo, el precepto legal en comentario prevé que cuando se soliciten copias de documentos que no puedan proporcionarse en la práctica administrativa normal, las autoridades podrán solicitar un plazo adicional para hacer las diligencias extraordinarias que el caso amerite y si al cabo de éstas no se localizan, el magistrado instructor podrá considerar que se está en presencia de omisión por causa justificada.

La finalidad que parece advertirse en este artículo 233 es la de garantizar a las partes en juicio la posibilidad de aportar las pruebas documentales que consideren convenientes a sus intereses, sin embargo, del estudio del precepto se observan defectos cuya consecuencia es la ineficacia de la disposición.

En primer lugar, debe señalarse que el precepto que nos ocupa no prevé sanción alguna para la autoridad omisa, cuando con los documentos cuya copia se le solicitó no se pretenden probar hechos imputados a la propia autoridad, sino hechos relativos a la situación personal de la parte que ofrece la prueba o a sus relaciones con terceros, por ejemplo, declaraciones y avisos presentados por el contribuyente.

En segundo lugar, cabe destacar que la disposición contenida en el último párrafo del artículo 233 crea una situación de inseguridad jurídica al permitir que se tenga por justificada la omisión de la autoridad que no expide las copias de documentos si no pueden proporcionarse en la práctica administrativa normal, ya que no se precisa lo que debe entenderse por práctica administrativa normal, es decir, si se refiere a la capacidad del personal, o a la organización y funcionamiento de la unidad administrativa; o al tiempo laborable; o a la competencia de funcionarios o empleados, etc., o tal vez todo junto o sólo alguno de esos elementos y por otro lado, quién debe calificar el concepto, bastará con que la autoridad a quien se le solicitó la expedición de la copia manifieste la imposibilidad o deberá ser otra superior. Aparentemente bastará con la declaración del funcionario encargado con la unidad administrativa.

Como se advierte de lo antes expuesto, conforme al texto del artículo 233 del Código Fiscal de la Federación el oferente de la prueba documental a que él mismo se refiere se puede quedar sin ella, pues si no se trata de probar un hecho imputado a la autoridad demandada y ésta no expide la copia, no hay sanción para la omisa y en todo caso, será suficiente con que dogmáticamente manifieste que la copia no puede proporcionarse en la práctica administrativa normal. En otras palabras, en los términos de esta disposición es legalmente posible privar a las partes de la oportunidad de probar los hechos constitutivos de su acción lo que resulta inadmisibile en un Estado de Derecho.

El desahogo de la prueba pericial, según lo dispuesto por el artículo 231 del Código Fiscal de la Federación, se lleva a cabo de la siguiente manera:

1. En el auto que recae a la contestación de la demanda o a la de su ampliación se requiere a las partes para que dentro del plazo de 10 días presenten a sus peritos, a fin de que acrediten que reúnen los requisitos correspondientes, acepten el cargo y protesten su legal desempeño, apereciéndolas de que si no lo hacen sin justa causa, o la persona no acepta el cargo o no reúne los requisitos de ley, sólo se considerará el peritaje de quien haya cumplimentado el requerimiento.

2. Cuando a juicio del magistrado instructor éste debe presidir la diligencia y lo permita la naturaleza de ésta, señala lugar, día y hora para el desahogo de la prueba pericial, pudiendo pedir a los peritos todas las aclaraciones que estime conducentes y exigirles la práctica de nuevas diligencias.

3. Si no está en el supuesto anterior, en los acuerdos por los que se discierne a cada perito el magistrado instructor les concede un plazo mínimo de 15 días para que rindan su dictamen, con el apercibimiento a la parte que lo propuso de que únicamente se considerarán los dictámenes rendidos dentro del plazo concedido. Aquí resulta criticable que no se prevea la posibilidad de prorrogar el plazo a petición justificada del perito, lo que puede conducir a que si por la naturaleza de la prueba resulta insuficiente el plazo concedido al perito para rendir su dictamen, una o ambas partes podrían quedarse sin esta prueba y ello es violatorio de las garantías de audiencia y del debido proceso legal que consagra la Constitución Política mexicana.

4. Por una sola vez y por causa que lo justifique, comunicada al magistrado instructor antes de vencer los plazos concedidos a los peritos, las partes pueden solicitar la sustitución de su perito, señalando el nombre y el domicilio de la nueva persona propuesta, y la parte que haya sustituido a su perito antes de que éste fuera discernido, ya no podrá hacerlo después. La excesiva e injustificada rigidez de esta disposición también puede conducir a privar a las partes de rendir esta prueba, lo cual también es violatorio de las garantías de audiencia y del debido proceso legal que consagra la Ley Fundamental mexicana.

5. Si hay necesidad de un perito tercero, éste es designado por la Sala Regional de entre los que tiene adscritos y si no hubiera perito adscrito en la ciencia o arte sobre el cual versa el peritaje, la Sala designa bajo su responsabilidad a la persona que debe rendir el dictamen respectivo y las partes deben cubrir sus honorarios. Si hay necesidad de designar un perito tercero valuador, el nombramiento debe recaer en una institución fiduciaria, debiendo cubrir sus honorarios las partes.

Para el desahogo de la prueba testimonial, el artículo 232 del Código Fiscal de la Federación establece que se debe requerir a la parte oferente de la prueba para que presente a los testigos y si la parte oferente manifiesta no poder presentarlos, el magistrado instructor los debe citar para que comparezcan el día y hora que al efecto señala. De los testimonios se debe levantar acta pormenorizada y pueden ser formuladas por el magistrado o por las partes aquellas preguntas que estén en relación directa con los hechos controvertidos o persigan la aclaración de

cualquier respuesta. Se prevé en este precepto legal que las autoridades rendirán su testimonio por escrito.

e) Sentencia. Las sentencias pueden pronunciarse por unanimidad o por mayoría de votos, por lo tanto, si el proyecto del magistrado instructor es aprobado por los otros dos magistrados se firma y queda elevado a la categoría de sentencia; cuando la aprobación es por mayoría, el magistrado disidente puede limitarse a expresar que vota en contra del proyecto o puede formular voto particular razonado para lo cual tiene un plazo de 10 días, transcurrido el cual, si no lo formuló, pierde el derecho de hacerlo y debe devolver el expediente y si no lo devuelve incurre en responsabilidad (el Código no indica el tipo de responsabilidad ni cuál será la sanción); si el proyecto del magistrado instructor no es aceptado por los otros magistrados, el fallo se dicta con los argumentos de la mayoría y el proyecto puede quedar como voto particular.

El artículo 237 del Código Fiscal de la Federación señala que las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se deben fundar en Derecho y deben examinar todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo los magistrados la facultad de invocar hechos notorios. Además, las Salas pueden corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación de la demanda. Desde luego, no puede haber pronunciamiento de la Sala sino sobre los actos impugnados de manera expresa en la demanda.

Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación deben satisfacer el principio de congruencia, es decir, que deben tener un desenvolvimiento lógico y debe haber conformidad de extensión, concepto y alcance entre el fallo y las pretensiones de las partes (en estricto rigor, este principio es aplicable también para la resolución del recurso administrativo). Sobre este principio el Poder Judicial Federal ha sostenido la siguiente tesis:

CONGRUENCIA. PRINCIPIO DE. SUS ASPECTOS. EL ARTÍCULO 229 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN ES EL QUE LO CONTIENE. El principio de congruencia (consistentemente respetado en materia civil), resulta igualmente utilizado y aplicado en todos los procesos judiciales y jurisdiccionales, y en su esencia está referido a que las sentencias deben ser congruentes no sólo consigo mismas sino también con la litis tal y como quedó formulada por medio de

los escritos de demanda y contestación. Sostienen los jurisconsultos que hay dos clases de congruencia, la interna y la externa. La primera, que es a la que se refiere el asunto sometido a la consideración de este tribunal, consiste en que la sentencia no contenga resoluciones ni afirmaciones que se contradigan entre sí o con los puntos resolutive. La congruencia externa exige que la sentencia haga ecuación con los términos de la litis. Ambas congruencias se contemplan en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación al establecer, "Las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos de la resolución, la demanda y la contestación; en sus puntos resolutive expresarán con claridad los actos o procedimientos cuya nulidad se declare o cuya validez se reconozca. Causan estado las sentencias que admitan recurso". Luego entonces, las salas del Tribunal Fiscal de la Federación de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 229 del Código Fiscal de la Federación deben observar en toda sentencia el principio de congruencia, lo cual estriba en que al resolver la controversia lo hagan atentas a lo planteado por las partes respecto de la resolución, la demanda y la contestación, sin omitir nada ni añadir cuestiones no hechas valer por los que controvierten, además, sus sentencias no deben contener consideraciones contrarias entre sí o con los puntos resolutive.

Amparo directo 716/80. Química Somex, S.A. 28 de agosto de 1980. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Guillermo Antonio Muñoz Jiménez. Suprema Corte de Justicia de la Nación informe 1980. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. Pág. 115.

Se prevén como causales de nulidad de una resolución administrativa, según el artículo 238 del Código Fiscal de la Federación:

1. La incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución:

2. La omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, que afecte las defensas del particular, inclusive la ausencia de motivación y fundamentación, en su caso.

3. Los vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular.

4. El que los hechos que la motivaron no se realizaran, fueran distintos o se apreciaran en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o se dejó de aplicar las debidas.

5. El que la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades.

En cuanto al sentido de la sentencia, de acuerdo con lo previsto por el artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, el fallo puede reconocer la validez o declarar la nulidad de la resolución impugnada; si declara la nulidad para determinados efectos, se debe precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad administrativa debe el fallo, salvo que se trate de facultades discrecionales y si la sentencia obliga a la autoridad administrativa a realizar un determinado acto o a iniciar un procedimiento, debe cumplirse lo ordenado en un plazo de 4 meses, aun cuando haya transcurrido el plazo que señala el artículo 67 del propio Código Tributario Federal para que se extingan las facultades de actuar de las autoridades fiscales.

Sobre este último punto, el dispositivo legal mencionado no indica qué sucede, cuál es el efecto jurídico, si la autoridad administrativa no cumple con la sentencia en el plazo de 4 meses. Para nosotros, el efecto es que ya no podrá actuar la autoridad fiscal, pues ya habrán operado el plazo para la extinción de facultades y el plazo de 4 meses que excepcionalmente se concede como prórroga por la ley.

f) *Excitativa de justicia.* Si dentro del plazo legalmente establecido el magistrado instructor no formula el proyecto de sentencia o la Sala no dicta la sentencia las partes pueden formular excitativa de justicia ante la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, según lo prevé el artículo 240 del Código Fiscal de la Federación, y en este caso de acuerdo al artículo 241 del mismo Código el Presidente del Tribunal solicita al magistrado instructor o al Presidente de la Sala, según sea el caso, un informe, el que se debe rendir en un plazo de 5 o 3 días, respectivamente. Si se considera fundada la excitativa, se concede al magistrado instructor un nuevo plazo que no excederá de 15 días, o a la Sala uno de 10 días para que formule su proyecto o dicte la sentencia, según sea el caso, y si no se cumple se sustituye al magistrado o a los magistrados renuentes.

5. RECURSOS PROCESALES

Hasta 1946, los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación tenían fuerza de cosa juzgada, ya que no admitían recursos, con la única excepción del de queja, para el caso de violación a la jurisprudencia del propio Tribunal; por lo tanto, salvo la excepción expuesta, los fallos del Tribunal sólo podían ser impugnados por el particular en vía de amparo. En 1946 se expidió la Ley que crea un Recurso ante la Suprema Corte de Justicia

de la Nación contra las Sentencias Dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación y, posteriormente, en 1948, la Ley que crea un Recurso de Revisión de las Sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación en los Juicios de Nulidad Promovidos Contra las Resoluciones de las Autoridades del Departamento del Distrito Federal y con estas dos leyes quedó abierta la oportunidad para el establecimiento de los recursos procesales.

En el actual Código Fiscal de la Federación se prevén los siguientes recursos procesales, según lo dispuesto por sus artículo 242 a 250:

a) Recurso de reclamación, procedente en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admiten o desechan la demanda, la contestación de la demanda o las pruebas; que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio; o que rechacen la intervención de tercero interesado o del coadyuvante.

b) Recurso de queja, procedente en contra de las resoluciones de las Salas Regionales violatorias de la jurisprudencia del propio Tribunal. Es oportuno señalar que la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación la establece la Sala Superior cuando resuelve las contradicciones entre las resoluciones dictadas por las Salas Regionales; cuando al resolver el recurso de queja interpuesto en contra de una sentencia de la Sala Regional que viola la jurisprudencia, decida modificarla; o cuando al resolver los recursos de revisión sustente la misma tesis en tres sentencias consecutivas no interrumpidas por otra en contrario, según lo prevé el artículo 260 del Código Fiscal de la Federación y de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 259 del mismo Código, dicha jurisprudencia es obligatoria tanto para la Sala Superior como para las Salas Regionales y sólo la Sala Superior puede variarla.

c) Recurso de revisión, procedente contra las resoluciones de las Salas Regionales que decretan o niegan sobreseimientos y contra las sentencias definitivas de dichas Salas. Este recurso está reservado única y exclusivamente para la autoridad y el particular nunca puede agotarlo pues el Código Fiscal de la Federación lo priva de legitimación para ello.

d) Recurso de revisión fiscal, procedente en contra de las sentencias dictadas por la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación al resolver el recurso de revisión y que se sustancia ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Este recurso también está previsto única y exclusivamente en favor de la autoridad administrativa.

Sobre este último recurso estimamos impropio que a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que es el órgano cuya función es controlar la constitucionalidad del ejercicio del poder público, se le rebaje de categoría convirtiéndola en un simple tribunal de alzada respec-

to del Tribunal Fiscal de la Federación y a éste se le rebaje su jerarquía al no merecer la confianza del Estado en el desempeño de la función para la que fue creado por el propio Estado y que es la de servir como órgano para el control de la legalidad de los actos de la Administración. Esta situación ha sido criticada con gran claridad de conceptos por Dolores Heduán Virués en su libro "Las funciones del Tribunal Fiscal" y coincidimos plenamente con su criterio, mismo que transcribimos: "... lo que medularmente preocupa es la confusión de jurisdicciones que se produce cuando se erige a la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en un tribunal de alzada para lo contencioso administrativo, como remedio contra la supuesta injusticia de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación. En efecto, un órgano judicial no debe funcionar como revisor de los actos de un tribunal administrativo, sin violentar el principio de la separación de Poderes. Un órgano judicial federal cuya misión eminente es garantizar a los individuos una conducta constitucional de las autoridades, no debe intervenir para garantizar a las propias autoridades la defensa de sus pretendidos derechos. Las sentencias de un tribunal administrativo que vela por la legalidad de los actos de autoridad que pueden lesionar, más que a nadie a los particulares, han de merecer absoluto respeto y ser acatadas sin reservas por la autoridad. El que una autoridad pida a la Corte la revisión de los actos de otra autoridad, llámesele como se le llame equivale al juicio directo del amparo, rebaja la categoría suprema del más alto Tribunal de la República y disminuye la jerarquía del Tribunal Fiscal de la Federación y la confianza a que debe responder en el seno del Poder Ejecutivo en razón de los fines mismos de autocontrol para que fue instituido. Es claro que del error humano, como del error técnico, nadie está exento. Yo admito pues que en algunos casos el Tribunal Fiscal de la Federación incurra en errores jurídicos; si en perjuicio del particular, éste puede demandar la protección constitucional de la Justicia de la Unión; si en perjuicio de las autoridades, éstas no deben combatirlo rompiendo los moldes sistemáticos de valiosas instituciones de derecho, como no pueden combatir el error jurídico de que también son susceptibles los fallos definitivos de amparo. Para remediar las interpretaciones de la Ley, adversas al Fisco, hay otros caminos: uno, encargar de la defensa de sus negocios a técnicos de derecho capaces de hacer triunfar la razón donde la hay. Yo afirmo que la Hacienda Pública pierde muchos juicios ante el Tribunal Fiscal por ineficacia de la contestación de las demandas y que gana más de lo que debiera, a pesar de esa ineficacia".

6. NOTIFICACIONES

En el procedimiento ante el Tribunal Fiscal de la Federación, el artículo 253 del Código Fiscal de la Federación prevé que las notificaciones a los particulares serán personales, ya sea en el local de la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación o en el domicilio señalado para tal efecto; por correo certificado con acuse de recibo; o por lista. El artículo 254 del propio Código, por otra parte, prevé que las notificaciones a las autoridades administrativas se harán por oficio, como regla general, o por telegrama, en casos urgentes y si se trata de la sentencia definitiva o de la resolución que decreta o niega un sobreseimiento, además de a los órganos representativos de la autoridad, debe notificarse al titular de la Secretaría de Estado, Departamento Administrativo u organismo descentralizado, precisamente en su sede.

Dispone el artículo 253 citado que las notificaciones que deban hacerse a los particulares se harán en los locales de las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación si las personas a quienes deba notificarse se presentan dentro de las 24 horas siguientes a aquella en que se haya dictado la resolución y si el particular no se presenta se hará por lista autorizada que se fijará en sitio visible de los locales de los Tribunales (creemos que aquí hay un error en el texto legal, pues sólo hay un tribunal y no varios; tal vez se quiso decir "locales de las Salas"). Dispone también este precepto que cuando el particular no se presente en el local de la Sala, las notificaciones se harán personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, siempre que se conozca su domicilio o que éste o el de su representante se encuentre en territorio nacional, tratándose de los siguientes casos:

1. La que corra traslado de la demanda, de la contestación y, en su caso, de la ampliación.
2. La que mande citar a los testigos o a un tercero.
3. El requerimiento a la parte que debe cumplirlo.
4. El auto que declare cerrada la instrucción.
5. La resolución de sobreseimiento.
6. La sentencia definitiva.
7. En todos aquellos casos en que el magistrado instructor así lo ordene.

La lista a que se refiere este artículo contendrá el nombre de la persona, el número del expediente y el tipo de acuerdo y en los autos se hará constar la fecha de la lista.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 255 del Código Fiscal de la Federación las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron hechas y en caso de notificación por lista se tiene como fecha de notificación la del día en que se haya fijado. Por otro lado, el artículo 257 del mismo Código establece que una notificación omitida o irregular se entiende legalmente hecha a partir de la fecha en que el interesado se hace sabedor de su contenido.

Para el cómputo de los plazos en el proceso ante el Tribunal Fiscal de la Federación el artículo 258 del Código Fiscal de la Federación dispone que:

1. Empiezan a correr a partir del día siguiente a aquél en que surta sus efectos la notificación.

2. Si están fijados en días, se computan sólo los hábiles y se entienden por tales aquellos en los que se encuentran abiertas al público las oficinas de las Salas del Tribunal durante el horario normal de labores sin que la existencia de personal de guardia habilite los días en los que se suspenden las labores.

3. Si están señalados en períodos o tienen una fecha determinada para su extinción, comprenden los días inhábiles, pero si el último día del plazo o la fecha determinada es inhábil, el plazo se prorroga hasta el día hábil siguiente.

4. Si el plazo se fija por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entiende que en el primer caso el plazo vence el mismo día del mes de calendario posterior a aquél en que se inició y que en el segundo caso el plazo vence el mismo día del siguiente año de calendario a aquél en que se inició y si no existe el mismo día en los plazos que se fijan por mes, el plazo se prorroga hasta el primer día hábil del siguiente mes de calendario. Aunque el precepto legal no lo dice, consideramos que esta regla opera también en el caso de plazo fijado por años, si no existe el mismo día en el año siguiente, como es el caso del 29 de febrero, que sólo hay cada 4 años.

CAPÍTULO
21

**FASE CONTENCIOSA
DEL
PROCEDIMIENTO FISCAL**
TERCERA PARTE

Sumario

- 1. El juicio de amparo**
- 2. Amparo indirecto**
- 3. Amparo directo**
- 4. Suspensión del acto reclamado**

1. EL JUICIO DE AMPARO

Conforme a la doctrina jurídica mexicana el juicio de amparo es un procedimiento de jerarquía constitucional, tendiente a conservar a los individuos en el disfrute de sus derechos fundamentales o garantías individuales que consagra la Constitución Política del país. El juicio de amparo se clasifica en indirecto y directo y la procedencia de uno u otro depende de la naturaleza del acto que se reclama.

Como no es nuestro propósito hacer un estudio detallado del juicio de amparo, sólo hemos de mencionar cuándo procede el amparo indirecto y cuándo el directo en la materia fiscal.

2. AMPARO INDIRECTO

En términos generales, el juicio de amparo indirecto en materia fiscal procede:

a) Contra leyes que por su sola expedición causen perjuicio al particular.

b) Contra actos de la autoridad fiscal que impliquen violación directa de garantías. En este caso el particular puede elegir entre acudir a los medios de defensa ordinarios o ir directamente al amparo, habida cuenta de que este juicio es el medio idóneo para la protección de las garantías individuales.

c) Contra actos del Tribunal Fiscal de la Federación distintos de la sentencia definitiva. Es el caso de cualquier resolución interlocutoria dictada durante la tramitación del juicio de nulidad, es decir, resoluciones distintas de la sentencia que pone fin y resuelve el asunto, por ejemplo la resolución que desecha una demanda o la que sobreesee el juicio.

3. AMPARO DIRECTO

El amparo directo en materia fiscal procede contra las sentencias definitivas del Tribunal Fiscal de la Federación, pero no siempre fue así ya que por mucho tiempo, desde la creación del Tribunal, sus sentencias eran consideradas como simples actos administrativos sólo impugnables en amparo indirecto. Esta situación cambió a partir de las reformas que sufrió la Ley de Amparo en 1968, conforme a las cuales las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación quedaron equiparadas a las del poder judicial y, por lo tanto, impugnables en amparo directo cuan-

do se considere que hay violación de garantías. En efecto, antes de esta reforma de 1968, la sentencia del Tribunal Fiscal de la Federación era considerada mero acto administrativo y, por lo mismo, sólo impugnabile mediante amparo indirecto, pero ahora ya se le reconoce la misma categoría que a las sentencias dictadas por los Tribunales Superiores de Justicia, abriéndoles así la vía del amparo directo ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación o ante los Tribunales Colegiados.

Según la Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación será competente la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en juicios de cuantía determinada cuando el interés del negocio exceda de 40 veces el salario mínimo elevado al año, o en juicios que en opinión de la Sala sean de importancia trascendente para los intereses de la Nación cualquiera que sea la cuantía de ellos; y serán competentes los Tribunales Colegiados si el interés del negocio no excede de 40 veces el salario mínimo elevado al año o si es de cuantía indeterminada, salvo si es considerado el asunto de importancia trascendente para los intereses de la Nación por la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia, puesto que, como hemos dicho, la competente será la Sala mencionada.

Tanto en el amparo directo como en el indirecto en materia fiscal, rige el principio de estricto derecho en el procedimiento, como ha sido reconocido por el propio Poder Judicial y se observa de la siguiente tesis:

PRINCIPIO DE ESTRICTO DERECHO. El principio de estricto derecho que rige el juicio de garantías en materia administrativa y los recursos relacionados con el mismo, imponen la obligación de examinar la resolución impugnada únicamente a la luz de las defensas que esgrima el agraviado, sin estar permitido ir más allá de las mismas, o sea suplir la deficiencia de la queja. En tal virtud, si en la resolución recurrida se expresan diversos fundamentos, los agravios deben estar encaminados a desvirtuar cada uno de ellos, so pena de resultar inoperante, pues la subsistencia de uno solo de los fundamentos de aquella, constreñirá al tribunal de alzada a su confirmación.

Queja 6/72. Autobuses México-Tenango del Valle, S.A. de C.V. 22 de Septiembre de 1972. Unanimidad de votos. Ponente: Felipe López Contreras. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Informe 1972. Tercer Tribunal Colegiado del Primer Circuito en Materia Administrativa. Pág. 109.

4. SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO

Al tratar al procedimiento administrativo de ejecución señalamos que la suspensión de dicho procedimiento, o sea, la suspensión de la ejecución de las resoluciones de la autoridad fiscal determinantes de obligaciones fiscales a cargo de los contribuyentes, durante la tramitación de una impugnación, conforme a las reglas establecidas por el Código Fiscal de la Federación sólo es operante si la impugnación se hace a través de los medios de defensa que el propio Código prevé y regula, es decir, a través de los recursos administrativos o del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación, pero no si la impugnación se hace a través del juicio de amparo y esto es así por la sencilla razón de que el juicio de amparo está establecido y regulado por una ley distinta y específica.

En virtud de lo anterior, la suspensión del acto reclamado en juicio de amparo se rige por las disposiciones de la Ley de Amparo y su procedimiento varía según se trate de un amparo indirecto o de un amparo directo, pero en ambos casos tiene la misma característica de ser, siguiendo las ideas de Burgoa, una medida cautelar que conserva la materia del amparo porque impide que el acto de autoridad impugnado en la vía constitucional se ejecute o produzca sus efectos o consecuencias en detrimento del quejoso mientras se resuelve ejecutoriamente el juicio de garantías. Este autor nos dice que la suspensión es un acto "creador de una situación de paralización o cesación, temporalmente limitada, de un acto reclamado de carácter positivo, consistente en impedir para lo futuro el comienzo o iniciación, desarrollo o consecuencias de dicho acto, a partir de la mencionada paralización o cesación, sin que se invaliden los estados o hechos anteriores a éstas y que el propio acto hubiese provocado".

a) Amparo indirecto. En este caso, la procedencia y requisitos del otorgamiento de la suspensión se rige por lo dispuesto en los artículos 124 y 135 de la Ley de Amparo y no obstante que se satisfagan los requisitos legales, es facultad discrecional del juez de distrito conceder o negar la suspensión.

b) Amparo directo. En este caso, la suspensión se rige por las disposiciones del Capítulo III del Título Tercero de la Ley de Amparo, pero la regulación resulta insuficiente e imprecisa, pues aunque el artículo 170 de dicha ley dispone que en los juicios de amparo de la competencia de la Suprema Corte de Justicia o de los Tribunales Colegiados de Circuito en asuntos penales, civiles, administrativos o laborales, la autoridad responsable mandará suspender la ejecución de la sentencia

reclamada con arreglo al artículo 107, fracciones X y XI, de la Constitución Federal, sujetándose a las disposiciones del propio Capítulo III del Título Tercero de la Ley de Amparo, resulta que dicho Capítulo en sus demás artículos, del 171 al 176, es omiso en establecer el procedimiento a que debe sujetarse la autoridad responsable para ordenar la suspensión cuando se trata de un asunto administrativo. Por lo tanto, la única regla sobre la suspensión que nos da la Ley de Amparo es la que señala cuál es la autoridad competente para conocer de la suspensión: la autoridad responsable, en este caso, el Tribunal Fiscal de la Federación, ya sea una Sala Regional o la Sala Superior.

En estas condiciones y puesto que el artículo 170 de la Ley de Amparo exige la observancia de lo dispuesto por las fracciones X y XI del artículo 107 de la Constitución General de la República, consideramos jurídicamente razonable concluir que la autoridad responsable, para ordenar la suspensión en relación con su sentencia reclamada, debe atender a lo previsto por estas disposiciones constitucionales y cuidar que se reúnan las condiciones y garantías que determina la ley y que el agraviado le pida la suspensión. Burgoa opina que la suspensión debe regirse por lo dispuesto en el artículo 135 de la Ley de Amparo, aplicado por analogía.

Satisfechos los requisitos legales, la autoridad responsable debe mandar suspender la ejecución de la sentencia reclamada, pero aquí surge el problema de que por la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación sus sentencias son declarativas, ya sea de la validez del acto impugnado o de su nulidad, por lo que carecen de ejecución. Aún en aquellos casos en que la declaratoria de nulidad contiene elementos propios del contencioso de plena jurisdicción, como cuando en una nulidad para efectos señala los términos en los que debe dictarse el nuevo acto; o cuando se anula una resolución que niega el otorgamiento de un estímulo fiscal o la devolución de una cantidad pagada indebidamente, casos en los cuales la sentencia es constitutiva de derechos para el demandante, la sentencia no tiene ejecución y en ningún caso el Tribunal Fiscal de la Federación tiene potestad o imperio para ejecutar o hacer cumplir sus sentencias, lo que sólo se puede lograr, como es de explorado derecho y sobre lo cual hay abundantes precedentes del Poder Judicial Federal, a través del juicio de amparo.

Sobre la ejecución de las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación resultan interesantes las siguientes tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

TRIBUNAL FISCAL, SUSPENSIÓN DE LOS FALLOS DEL. La naturaleza de los fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo con el artículo 203 del Código Fiscal de la Federación (actualmente artículos 238 y 239), consiste en que se limitan a declarar la validez o nulidad del acto administrativo, y, por ello, esos fallos no llevan implícito principio de ejecución, por lo cual carece de materia solicitar la suspensión de los mismos.

Amparo en revisión 1593/1964. Cía. de Fianzas México, S.A. Noviembre 24 de 1965.

Unanimidad 5 votos. Ponente: Mtro. Jorge Iñárritu.

2a. Sala. Sexta Época, Volumen CI, Tercera Parte, pág. 38.

“TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EJECUCIÓN DE SUS SENTENCIAS. Como las sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación, en tratándose de juicios de nulidad, no son constitutivas de derecho, sino únicamente declarativas, no pueden tener ejecución alguna, ya que se limitan a reconocer la validez de la resolución administrativa o declarar su nulidad. En tal virtud, al emitir una Sala del Tribunal Fiscal sentencia reconociendo la validez de la resolución ante ella impugnada, no se ejecuta dicha sentencia sino que se deja expedito el derecho de las autoridades fiscales para llevar a cabo su propia determinación.

Amparo directo 3761/69. Garabet Masmanian Arutun.

Fallado el 12 de junio de 1970. Unanimidad de 5 votos. Ponente: Mtro. Carlos del Río Rodríguez. Secretaria: Lic. Fausta Moreno Flores.

Informe de la Suprema Corte de Justicia de la Nación. 1970. Segunda Sala. Pág. 125.

En virtud de lo anterior, consideramos que cuando se trata de sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación la suspensión se refiere no a su ejecución, sino a sus efectos, es decir, que de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 170 de la Ley de Amparo, una vez satisfechos los requisitos legales respectivos, el Tribunal Fiscal de la Federación, como autoridad responsable, mandará suspender los efectos de su sentencia reclamada hasta que se resuelva el juicio de amparo y consideramos, igualmente, que esta circunstancia debiera estar expresamente prevista y regulada por la Ley de Amparo.

BIBLIOGRAFÍA

ACOSTA ROMERO, MIGUEL; *Teoría General del Derecho Administrativo*; Segunda Edición; Textos Universitarios; México; 1975.

ALTAMIRA, PEDRO GUILLERMO; *Curso de Derecho Administrativo*; Ediciones Depalma; Buenos Aires; 1964.

ÁLVAREZ, ROBERTO; *La Función de Fiscalización*. Secretaría de Hacienda y Crédito Público; marzo; 1980.

BRISEÑO SIERRA, HUMBERTO; *Derecho Procesal Fiscal Mexicano*. El Régimen Federal Mexicano; Primera Edición; Antigua Librería Robredo; México; 1946.

BURGOA, IGNACIO; *El Juicio de Amparo*. Decimoctava edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1982.

BURGOA, IGNACIO; *Las Garantías Individuales*. Decimosexta edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1982.

CABANELLAS, GUILLERMO; *Diccionario de Derecho Usual*; Octava Edición; Editorial Heliasta, S.R.L.; Buenos Aires; 1974.

Código Fiscal de la Federación del 29 de Diciembre de 1966.

CORTINA GUTIÉRREZ, ALFONSO; Estudio Preliminar de la obra *Instituciones de Derecho Financiero*, de Mario Pugliese; Segunda Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1976.

DE LA GARZA, SERGIO F.; *Derecho Financiero Mexicano*; Séptima Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1976.

DE LA GARZA, SERGIO F.; *Derecho Financiero Mexicano*. Decimotercera edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1985.

DE PINA, RAFAEL; *Diccionario de Derecho*; Décima Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1981.

FENECH, MIGUEL; *Derecho Procesal Tributario*; Librería Bosch; Barcelona; 1961.

FLORES ZAVALA, ERNESTO; *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*; Decimoquinta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1974.

FRAGA, GABINO; *Derecho Administrativo*; Duodécima Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1968.

GARCÍA MAYNES, EDUARDO; *Introducción al Estudio del Derecho*; Decimocuarta Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1967.

GARZA, SERVANDO J.; *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*; Editorial Cultura, T.G., S.A.; México; 1949.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; "Acercas de la Llamada Parafiscalidad"; Monografía; *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*; Segundo Número Extraordinario; México; 1966.

GIULIANI FONROUGE, CARLOS M.; *Derecho Financiero*; Editorial Depalma; Buenos Aires; 1962.

HEDUÁN VIRUÉS, DOLORES; *Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*; Compañía Editorial Continental, S.A.; México; 1961.

Hojas Informativas del Tribunal Fiscal de la Federación.

Informes del Presidente de la Suprema Corte de Justicia.

JARACH, DINO; *El hecho imponible*; Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A.; Buenos Aires; 1943.

LOMELÍ CEREZO, MARGARITA; *Derecho Fiscal Represivo*. Editorial Porrúa, S.A.; México; 1979.

MARGÁIN, HUGO B.; "Prescripción y Caducidad"; Monografía (trabajo de ingreso a la Academia Mexicana de Derecho Fiscal); *Revista de Investigación Fiscal*; Volumen 66; Secretaría de Hacienda y Crédito Público; México; Junio de 1971.

MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO; *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*; Sexta Edición; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México; 1981.

MARGÁIN MANAUTOU, EMILIO; *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano*; Universidad Autónoma de San Luis Potosí; México, 1967.

MARTÍNEZ LÓPEZ, LUIS; *Derecho Fiscal Mexicano*; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1959.

NAVA NEGRETE, ALFONSO; *Derecho Procesal Administrativo*; Primera Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1959.

PORRAS Y LÓPEZ, ARMANDO; *Derecho Procesal Fiscal*; Segunda Edición; Textos Universitarios, S.A.; México; 1974.

PUGLIESE, MARIO; *Instituciones de Derecho Financiero*; Segunda Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1976.

Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

RIVERA PÉREZ CAMPOS, JOSÉ; *Proporcionalidad y Equidad en los Impuestos*; Monografía; Revista de Investigación Fiscal; Volumen

51; Secretaría de Hacienda y Crédito Público; México; Marzo de 1970.

RODRÍGUEZ LOBATO, RAÚL GERMÁN; *Anticonstitucionalidad del Recurso de Revisión ante el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación*; Tesis Profesional; Universidad Nacional Autónoma de México; México; 1972.

SÁINZ DE BUJANDA, FERNANDO; *Análisis Jurídico del Hecho Imponible*. Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública; Volumen XV; Número 60.

SÁNCHEZ LEÓN, GREGORIO; *Derecho Fiscal Mexicano*; Quinta Edición; Cárdenas Editor y Distribuidor; México; 1980.

Semanario Judicial de la Federación.

SERRA ROJAS, ANDRÉS; *Derecho Administrativo*; Décima Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1981.

TENA RAMÍREZ, FELIPE; *Derecho Constitucional Mexicano*; Novena Edición; Editorial Porrúa, S.A.; México; 1968.

ÍNDICE ONOMÁSTICO

A

Altamira, Pedro Guillermo, 197
Álvarez, Roberto, 213
Amorós Rica, Narciso, 16
Andreozzi, Manuel, 12, 23, 48, 99, 161

B

Berliri, Antonio, 115, 117
Bielsa, Rafael, 4, 13
Briseño Sierra, Humberto, 250
Burgoa, Ignacio, 239, 240, 293, 294

C

Cabanellas, Guillermo, 199
Carré de Malberg, R, 35
Couture, Eduardo, J., 198

D

De la Garza, Sergio Francisco, 4, 16, 28,
44, 50, 61, 75-77, 84, 92, 110, 112,
120, 134, 167, 197
Duguít, León, 42

E

Eheberg-Boesler, 102
Einaudi, Luigi, 4

F

Fenech, Miguel, 242
Fernández de Velazco, Recaredo, 212
Flores Zavala, Ernesto, 44, 65, 97, 101,
120, 151, 155, 163
Fraga, Gabino, 26, 27, 29, 42, 43, 52, 103,
200, 212, 237, 238, 239

G

García Belsunce, H.A., 49
García Máynes, Eduardo, 23, 185, 186
Garza, Servando J., 44, 190
Giannini, Achil Donato, 23, 35, 75, 85
Giuliani Fonrouge, Carlos M., 6, 52, 76,
84, 92, 93, 121
Griziotti, Benvenuto, 3, 71

H

Hedúan Virués, Dolores, 286

J

Jarach, Dino, 48, 66, 115, 151
Jellinek, Georges, 132

K

Kelsen, Hans, 132

L

López Velarde, Guillermo, 125

M

Margáin, Emilio, 3, 13, 16, 18, 26, 44,
50, 52, 64, 65, 76, 79, 83, 97, 99,
101, 103, 104, 105, 110, 112,
121-125, 136, 137, 141, 142,
159-161, 167, 171, 174, 183, 249

Martínez López, Luis, 197

Mill, John Stuart, 62

Morselli, Emanuelle, 91

N

Nava Negrete, Alfonso, 195

P

Pavón Vasconcelos, Francisco, 47

Pigurina, Luis Ma., 50

Pina, Rafael de, 176

Pugliese, Mario, 15, 41, 47, 76, 97, 99,
102, 121, 123, 147, 148, 149, 183

R

Rivera Pérez Campos, José, 44

S

Sáinz de Bujaranda, Fernando, 115, 117,
120

Sánchez León, Gregorio, 44

Serra Rojas, Andrés, 197

Smith, Adam, 44, 62, 65

T

Tena Ramírez, Felipe, 132

Torres López, Vicente, 91, 92

V

Valdéz Costa, Ramón, 3, 91

Vallarta, Ignacio L., 239, 265

Vanoni, Ezio, 6

W

Wagner, Adolfo, 61, 63

ÍNDICE DE MATERIAS

A

Acreedor, 111
Actas
 finales, 221
 parciales, 221
Actividad económica, 113
Actividades lucrativas, 80
Acto(s), definitivos, 195
 de trámite, 195
 jurídico unilateral, 111
Administración
 activa, 66, 77, 103, 104
 centralizada, 66, 77, 104
 delegada, 66
Agravio(s), 255, 256
Alegatos, 270
Almoneda, 242
Amparo
 directo, 291
 indirecto, 291
Analogía, 50, 51
Anulación, 249, 250
Aplicación de bienes, 239
Autodeterminación, 210
Autonomía del Derecho Fiscal, 15

Autonomía del Derecho Tributario, 16

Autoridades

 administrativas, 198

 jurisdiccionales, 198

Avalúo, 242

B

Base del tributo, 43

C

Caducidad, 171, 200, 227

Cámara de origen, 39

Cancelación, 167, 179

Capacidad,

 contributiva, 62

 del sujeto pasivo, 150

 económica, 62

 tributaria, 151

Características legales del impuesto, 64

Caso fortuito, 188

Causa

 de la obligación tributaria, 97

 de los tributos, 97

Causante, 160

 del tributo, 160

- Circulares, 26, 27, 55-58
- Clasificación
 - de los ingresos del Estado, 3
 - sobre los impuestos, 67-70
- Cobro de los derechos, 79, 80
- Codificación, 52
- Compensación, 167, 176
- Condición Jurídica del Extranjero, 155
- Condonación, 167, 177
- Consultas, 210
- Contencioso administrativo, 265
- Contrabando, 118
- Contrato, 111
- Contribución(es), 5, 91
 - de carácter social, 94
 - de fomento, 94
 - de ordenación económica, 94
 - de regulación económica, 94
 - especial, 83, 84-88, 92
 - forzada(s), 5, 97
 - parafiscales, 92
 - paratributarias, 91
 - profesionales, 94
 - sindicales, 94
- Contribuyente
 - de derecho, 147, 148
 - de hecho, 147, 148
- Control de legalidad, 249, 286
- Convenios internacionales, 23, 24, 29
- Coordinación fiscal, 141, 142
- Cosa juzgada, 284
- Costumbre, 23, 24, 28
 - derogativa, 29
 - interpretativa, 29
 - introdutiva, 29
- Crédito(s) fiscal(es), 12, 14, 109, 188, 226, 237, 241, 243
- Cuenta anual, 104
 - pública, 105
- Cumplimiento
 - forzado, 237
 - forzoso, 187
- Cuotas del Seguro Social, 14
- Declaración, 170
- Declaratoria de perjuicio, 188
- Decreto-delegado, 24, 25, 64
 - ley, 24, 25, 64
- Delegación de facultades, 230
- Delitos(s), 111, 184
- Demanda, 270, 271
- Denuncia, 188
- Depósito, 243
- Derecho
 - Administrativo, 19
 - a la competencia, 249
 - a la forma, 249
 - a la legalidad, 249
 - al fin prescrito por la ley, 249
 - al motivo, 249
 - al objeto, 249, 250
 - de petición, 42
 - Civil, 19, 110
 - Constitucional, 18
 - Financiero, 3, 19
 - Fiscal, 15, 17-19, 109
 - Impositivo, 15
 - Intemporal, 36
 - Internacional, 19
 - Mercantil, 19
 - Penal, 19, 116, 183
 - Penal Fiscal, 183-191
 - Privado, 110, 151
 - Procesal, 19
 - Público, 110
 - Transitorio, 36
 - Tributario, 15, 16, 20, 151
- Derechos, 75, 76, 77, 116, 241
- Determinación, 238
 - de la obligación fiscal, 121
- Deudor, 111, 147, 148
 - directo, 148
 - indirecto, 148
- Días hábiles, 202
- División de poderes, 265
- Doctrina, 28
- Domicilio fiscal, 121

D

Deber de tributar, 102

EEfectos de los impuestos, 70

- Ejercicio fiscal, 110
 Elasticidad de la imposición, 63
 Elementos esenciales del tributo, 62
 Elusión, 70
 Embargo, 238, 241
 en la vía administrativa, 244
 Empresa(s), de seguros, 101
 de participación estatal, 66
 Enriquecimiento ilegítimo, 111
 Época de pago, 62, 121, 125
 Estado, 66, 78, 103
 Estimación, 170
 Evasión
 fiscal, 70, 109
 ilegal, 70
 legal, 70
 Exacciones parafiscales, 8
 Exención(es), 43, 52, 62, 159-163
 absolutas, 162
 con fines sociales, 162
 constitucionales, 162
 distributivas 162
 económicas 162
 objetivas, 161
 permanentes, 162
 relativas, 162
 subjetivas, 161
 transitorias, 162
 Exigibilidad, 121, 128, 241
 Extinción de facultades, 175
 de la obligación fiscal, 167-179
 Extranjeros, 155
- F**
- Facultad(es)
 concurrente(s), 134
 de comprobación, 200, 212, 215
 económico coactiva, 237
 exclusivas, 134
 reglamentaria, 53
 Fase(s)
 contenciosa del procedimiento, 196,
 198, 205, 249-295
 del procedimiento, 196
 oficiosa del procedimiento, 196, 205,
 209-245
- Fe de erratas, 41, 42
 Fianza, 244
 Finalidad de la sanción, 185
 Firma autógrafa, 230, 231
 Fisco
 estatal, 137
 municipal, 139
 Formas de pago, 167
 Fuerza mayor, 188
 Función administrativa, 250
 Fuente(s)
 de interpretación, 47
 del tributo, 113
 económicas, 136, 137
 formal(es), 23, 24
 históricas, 23
 reales, 23
 tributarias, 135
 Fundamentación, 230
- G**
- Garantía de audiencia, 42, 45, 196
 Gastos de ejecución, 242, 244
 Gasto(s) público(s), 77, 78, 102, 133
- H**
- Hecho(s)
 concreto, 115
 económicos, 116
 generadores, 63, 65, 115, 172
 hipotético, 115
 imponibles, 114, 115, 116, 149, 151, 175
 ilícitos, 118
 jurídicos, 116
 lícitos, 118
 materiales, 116
 negativos, 118
 Hipoteca, 243
 Horas hábiles, 202
- I**
- Impuesto(s), 61-71
 ad valorem, 69
 alcabalatorio, 69

- Impuesto(s), (*cont.*)
al tránsito, 69
con fines extrafiscales, 69
con fines fiscales, 69
de circulación, 69
de extracción, 70
de introducción, 70
diferencial, 70
directo, 67, 68
especial, 69
específico, 69
general, 69
indirecto, 67
personal, 68
real, 68
- Incidente, 271
- Inconformidad contra las actas de
visita domiciliaria, 225
- Indemnización(es), 185, 186, 188
- Infracciones, 43, 52, 62, 172, 184
- Iniciar leyes impositivas, 39
- Iniciativa privada, 101
- Instancias de inconformidad, 250
- Instituto Mexicano del Seguro Social, 66
- Interpretación, 47
analógica, 50
auténtica, 48
doctrinal, 48
estricta o literal, 49, 51
jurisdiccional, 48
ordinaria, 48
- J**
- Juicio(s)
de amparo, 291
de garantías, 250
- Jurisdicción, 199
administrativa, 199
- Jurisprudencia, 27, 28
- Justicia
delegada, 266
en la imposición, 65
retenida, 266
tributaria, 78
- L**
- Ley, 23, 24, 25, 78, 79, 111
de ingresos, 38, 39, 105
fiscal, 35
elementos de la, 35
límite constitucional de la, 42
límite espacial de la, 36
límite temporal de la, 37
- Ley Lares, 265
- Liberalismo, 101
- Liquidación, 170, 228
- Litigio, 195, 252
- Litis, 195
- M**
- Mandatario, 111
- Materia fiscal, 111
- Método(s)
declarativo, 123
indiciario, 123
de interpretación, 48
- Momento
decisorio, 195
expositivo, 195
probatario, 195
- Mora, 170
- Motivación, 230
- Multa(s), 178, 242
- N**
- Nacimiento del crédito fiscal, 52
- Necesidades
espirituales, 99
físicas, 99
- Negativa ficta, 212, 255, 268
- Negocios jurídicos, 117
- No confiscación de bienes, 46
- Notificación, 201, 232, 233, 270, 287
por correo, 204
- Nulidad de notificaciones, 271
- O**
- Objeto, 43, 52, 62, 109
del tributo, 112

- Obligación(es)
 de reembolso, 167
 fiscal(es), 109-128, 237
 formal(es), 109, 209
 públicas, 80
 sustantiva(s), 109, 112
 solidaria, 244
 tributaria, 97
- Obligatoriedad
 de pago del impuesto, 64
 de la contribución especial, 87
 — de derechos, 78
- Organismos
 descentralizados, 91, 93, 133
 independientes, 66, 132
- Organizaciones gremiales, 93
- P
- Pago, 43, 167-171
 bajo protesta, 167, 168
 de anticipos, 167, 168
 definitivo, 167, 168
 del crédito fiscal, 52
 de lo indebido, 168
 en garantía, 167
 extemporáneo, 167, 168
 liso y llano, 167
 provisional, 167, 168
- Parafiscalidades, 91
- Particularismos del Derecho Fiscal, 16
- Pena(s), 187
 patrimonial, 187
 personal, 187
- Percepción tributaria, 97-106
- Peritos, 259
- Personalidad jurídica, 111
- Personas
 físicas, 111, 149, 156
 jurídicas, 149
 morales, 111, 156
- Plazo, 202
 de prescripción, 121, 173
- Poder
 sancionador, 187
 tributario, 134
- Postura legal, 242
- Potestad tributaria, 6, 8, 13, 131, 132, 133
- Precios
 cuasi privados, 4
 políticos, 4
 privados, 4
 públicos, 4
- Preferencia de la ley, 54
- Prenda, 243
- Prescripción, 171
- Presupuesto de Egresos, 37, 67, 105, 136
- Primacía de la ley, 54
- Principio(s)
 de beneficio, 84
 de certidumbre, 62
 de comodidad, 62
 de congruencia, 282
 de destinación de tributos, 42, 45
 de economía, 63
 de economía pública, 63
 de equidad, 63
 de estricto derecho, 292
 de firmeza, 250, 254
 de generalidad, 62, 63
 de igualdad, 42, 45
 de imposición, 63
 de irretroactividad, 42, 45
 de justicia, 62, 113
 de la administración, fiscal, 63
 de legalidad, 42, 43
 de oficiosidad, 196
 de política financiera, 63
 de proporcionalidad y equidad, 42-44, 79
 de seguridad jurídica, 255, 256, 272
 de uniformidad, 62, 63
 generales del Derecho, 30
 generales del Derecho Fiscal, 18
 generales del Derecho Penal, 191
 teóricos de los impuestos, 62, 63
- Procedimiento, 195
 administrativo de ejecución, 151
 económico coactivo, 237
 fiscal, 195-205
- Proceso, 195, 252
- Promulgación, 40, 41
- Proporcionalidad y equidad, 65

Prórroga, 170
Prueba(s), 226; 256, 272
 documentales, 225, 257, 273
 pericial, 258, 259
Publicación, 40, 41

Q

Querrela, 188

R

Recargos, 242
Recaudación, 170
Recurso(s), 226, 252
 administrativo(s), 249, 268
 de queja, 285
 de revisión, 285
 de revisión fiscal, 285
 ordinarios, 265
Refrendo, 41
Reglamento(s), 23, 26, 52, 53, 54, 55
Relación
 fiscal, 148
 tributaria, 110, 112, 167
Remate, 239
Remisión de deuda, 159
Remoción, 70
Renuncia a la prescripción, 173
Repercusión, 70
Representante, 111
Requerimiento de pago, 238
Reserva de la ley, 54
Resolución(es), 267, 268
 administrativa, 254
 definitivas, 195
 fiscal, 226
Responsabilidad, 147, 148, 149
Responsable(s), 148
 directo, 148, 149
 indirecto, 148, 149
 solidario(s), 156
Retención, 170
Revisión
 de declaraciones, 213
 de estados financieros, 213

S

Salario mínimo, 162
Sanciones, 43, 52, 62, 172, 184
 administrativas, 190
 judiciales, 190
Seguridad jurídica, 229
Sentencia, 282, 283
Servicio(s)
 administrativos, 76
 de seguridad, 101
 públicos, 98, 75
Silencio administrativo, 211
Sistema Nacional de Coordinación Fiscal,
 141
Soberanía, 131
Sobreseimiento, 188
Socialismo, 101
Sociedades de participación estatal, 93
Súbditos, 98
Subsidio, 163
Suficiencia de la imposición, 63
Sujeto(s), 43, 62, 63, 77, 85
 activo, 63, 77, 85, 111, 159, 167, 177
 exento, 160, 161
 pagador, 147
 pasivo(s), 63, 77, 85, 147-156, 159, 167
Superposición
 de gravámenes, 113
 de tributos, 113
Surtimiento de efectos, 205
Suspensión del procedimiento económico
 coactivo, 242

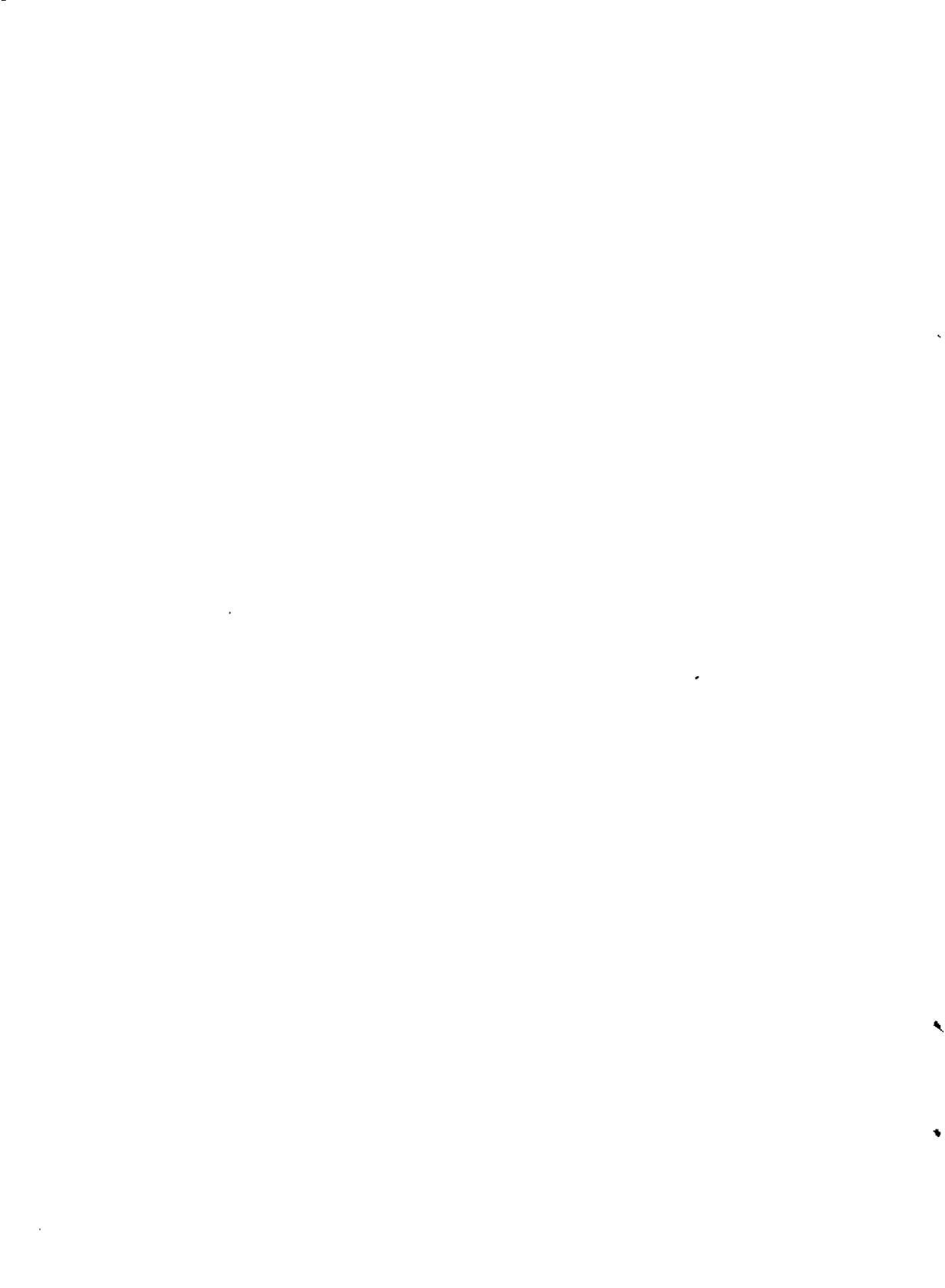
T

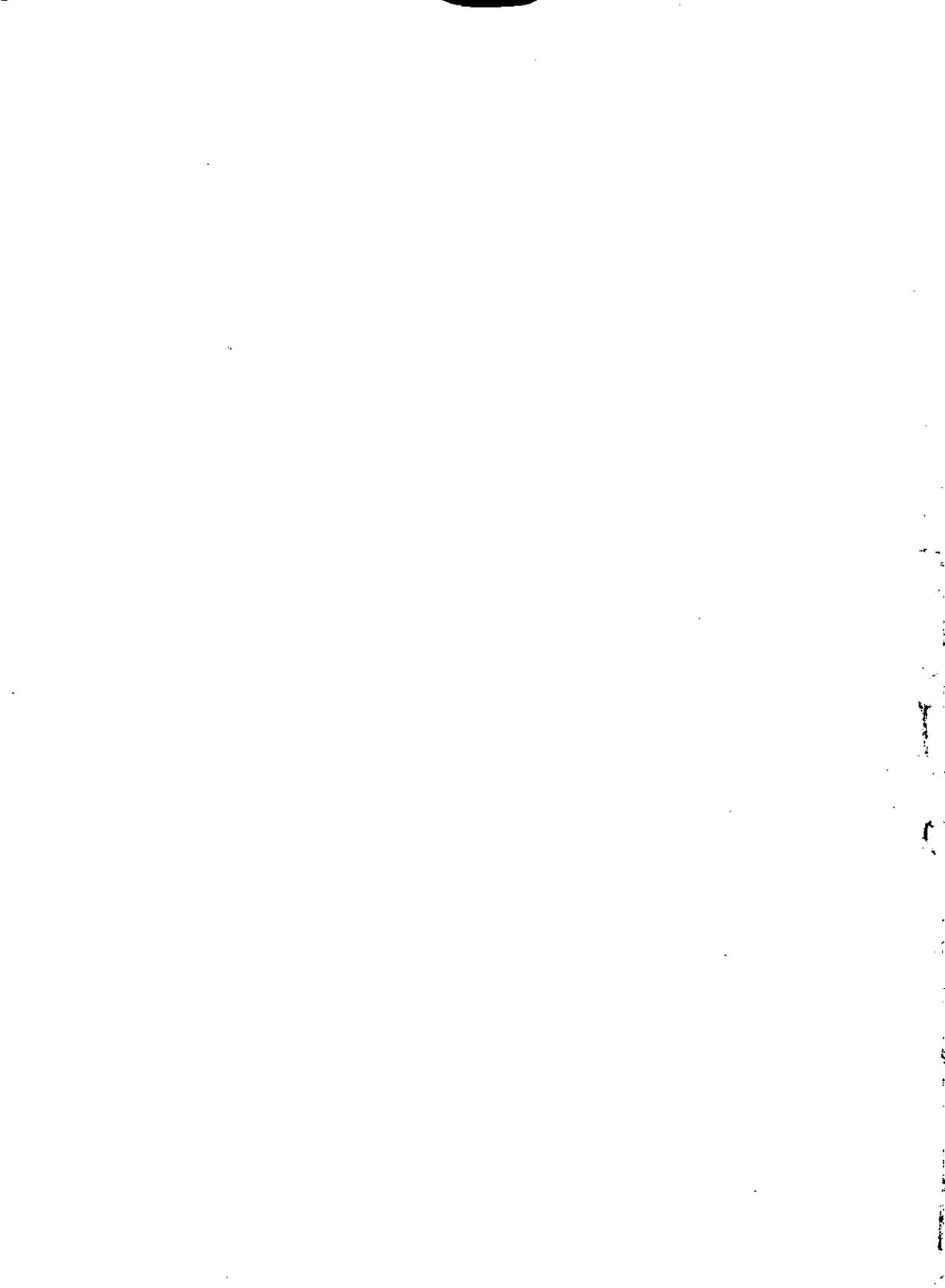
Tarifa(s), 43, 124, 125
Tasa(s), 75
 parafiscales, 91
Teoría,
 de la necesidad social, 99
 de la relación de sujeción, 98
 del sacrificio, 57
 del seguro, 100
 de los servicios públicos, 98
Término, 202
 prescriptorio, 172

Terminología, 20
Traslación, 67, 71
Tratados internacionales, 29
Tribunal(es)
 administrativos, 265
 de alzada, 285
Tribunal Fiscal de la Federación, 31, 36,
 265, 266
Tributos, 6, 97

U
Unidad(es), económica(s), 64

V
Vigencia
 constitucional, 37
 ordinaria, 37, 38
Visitas domiciliarias, 215





Sí, envíeme el catálogo de las novedades de OXFORD en

- | | | |
|--------------------------------------|--|--|
| <input type="checkbox"/> Español | <input type="checkbox"/> Texto universitario | <input type="checkbox"/> Ciencias/Tecnología |
| <input type="checkbox"/> Informática | <input type="checkbox"/> Inglés | <input type="checkbox"/> Área profesional |
| <input type="checkbox"/> Derecho | <input type="checkbox"/> Ingeniería | <input type="checkbox"/> Economía/Negocios |
| | | <input type="checkbox"/> Otros |

Nombre

Institución.....

Dirección

Ciudad, Estado o Departamento

Cargo

Departamento

Código postal

País

Teléfono

Temas que le gustaría fueran tratados en futuros libros de OXFORD:

.....

.....

Título de la obra

.....

Comentarios

.....

.....

¿Por qué elegí este libro?

- | | |
|---|--|
| <input type="checkbox"/> Prestigio del autor | <input type="checkbox"/> Prestigio de OXFORD |
| <input type="checkbox"/> Reseña Revista | |
| <input type="checkbox"/> Catálogo OXFORD | |
| <input type="checkbox"/> Buscando en librería | |
| <input type="checkbox"/> Requerido como texto | <input type="checkbox"/> Precio |

Este libro me ha parecido:

- | | | |
|-------------------------------|--------------------------------|------------------------------------|
| <input type="checkbox"/> Malo | <input type="checkbox"/> Bueno | <input type="checkbox"/> Excelente |
|-------------------------------|--------------------------------|------------------------------------|

OXFORD
UNIVERSITY PRESS

Por favor, llene este cupón y envíelo por fax al (01) 5705 3738
o por correo electrónico a: derecho@oup_mex.com.mx

OFICINAS DE OXFORD, REPRESENTANTE Y DISTRIBUIDORES

México

Oficinas centrales
Oxford University Press México, S.A. de C.V.
Antonio Caso 142, Col. San Rafael
06470, México, D.F.
tels.: (5255) 5592 4277 y 5592 5600
Servicio a clientes: 01800 7143840
fax: (5255) 5705 3738
e-mail: oxford@oupmex.com.mx
web: www.oup.com/mx

Guadalajara

Calle Colonia núm. 295-A,
Col. Americana, 44140, Guadalajara, Jal.
tels.: (0133) 3826 2092 y 3826 2095
e-mail: guadalajara@oupmex.com.mx

Monterrey

Degollado núm. 473 Sur,
Col. Ma. Luisa, 64040, Monterrey, N.L.
tel.: (0181) 8340 2063 y 8340 4910
e-mail: monterrey@oupmex.com.mx

León

Edgar López Orozco
Yaquis Ote. 112, Col. Bugambilias 37270
León, Guanajuato
tel.: (01477) 131 2243
e-mail: lopezed@oupmex.com.mx

Mérida

Javier Renan Ascencio Maldonado
Calle 47 Diagonal núm. 203,
entre 16 y 18, Col. Petcanche,
97145, Mérida, Yucatán
tel: 01 999 183 92 45
e-mail: ascencioj@oupmex.com.mx

Argentina

Distribuidor autorizado
CUSPIDE / Libros, S.A.
Suipacha 764, 1008 - Buenos Aires, Argentina
tel.: (54-11) 4322 8868 y 4322 3456
fax: (54-11) 4322 8865
e-mail: libros@cusvide.com

Centroamérica

Oxford University Press
Oficina Regional Centroamérica
7a. Avenida 19-35, Zona 11,
Col. Mariscal, 01011, Guatemala, Ciudad
tels.: (00502) 2485 0300 al 02
e-mail: oficinaguatemala@oupmex.com.mx

Chile

Distribuidor autorizado
Alfaomega Grupo Editor, S.A.
Doc. Manuel Barros Borgoño 21
Providencia, Santiago - Chile
tel.: (562) 235 4248
e-mail: pablo.calderon@galileo.cl

Colombia

Distribuidor autorizado
GRUPO K-T-DRA LTDA
Diagonal 85 A núm. 26 - 05, Polo Club
A.A. 93825, Santafé de Bogotá, D.C.
tel.: (571) 257 0895
fax: (571) 218 7629
e-mail: k-t-dra@colomsat.net.co

Ecuador

Distribuidor autorizado
CORBUSTOS, S.A.
Av. 10 de Agosto 4599 y Juan Pablo Sanz
PBX 456600, Quito, Ecuador
tel.: (593) 2245 6600 o 6900
fax: (593) 2245 6875
e-mail: servicio@libreriaincientifica.com
web: www.libreriaincientifica.com

España

Distribuidor autorizado
Editorial Reverté, S.A. Loreto 13-35,
local B, 08029, Barcelona, España
tel.: (34) 93 419 3336
fax: (34) 93 419 5189
e-mail: promocion@reverte.com
web: www.reverte.com

Perú

Fundación del Libro Universitario
Av. Arequipa núm. 3845, Miraflores, Lima, Perú
tel.: (5114) 421 0160 o 0196
fax: (5114) 440 6587
e-mail: libun@libun.edu.pe

Uruguay

Distribuidor autorizado
Jorge Saracini
Marcelino Berthelot 1679
Montevideo, Uruguay
tel.: (5982) 204 0420
fax: (5982) 203 8747
e-mail: jorgesaracini@hotmail.com

CONSULTE NUESTRO SITIO

www.oup.com/mx