



UNIVERSIDAD DE
SOTAVENTO, A.C.



ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE DERECHO

**"ANÁLISIS AL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV
CONSTITUCIONAL Y PROPUESTA PARA
MODIFICARLO"**

TESIS PROFESIONAL

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE

LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

RUIZ SALINA EUNICE

ASESOR DE TESIS:

LIC. CARLOS DE LA ROSA LÓPEZ

COATZACOALCOS, VERACRUZ, SEPTIEMBRE DE 2006.



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Agradecimientos:

Hoy doy gracias a Dios por permitirme llegar a la culminación de un largo camino, pero se que esto no es todo, hay que seguir con mas metas, mas propósitos y sueños, que se que tendrán que cumplir con el paso del tiempo.

Es importante para mí agradecer a mi familia, que siempre estuvo conmigo apoyándome, a mi madre y padre que con sacrificio han logrado mantener una bonita familia y a mis hermanas por apoyarme. Gracias, los quiero mucho.

A mis maestros por toda su sabiduría y paciencia en impartir sus conocimientos, y que en cualquier momento estuvieron en la mejor disposición en apoyarme. Gracias de todo corazón.

Gracias.

INDICE

“ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL Y PROPUESTA PARA MODIFICARLO”

CAPITULO I

1. INTRODUCCION AL DERECHO FISCAL

1.1. ANTECEDENTES HISTORICOS

1.1.1. Prehistoria

1.1.2. Roma

1.1.3. Edad Media

1.1.4. México (antiguo, conquista y colonia)

1.1.5. Época Precortesiana

1.1.5.1 División de Tributos

1.1.5.2 Tributos que debían pagar los propios Mexicanos

1.1.5.3. Tributos en Tiempo de Guerra

1.1.6. ÉPOCA COLONIAL

1.1.7 MÉXICO INDEPENDIENTE

**1.1.8 ANTECEDENTES CONCRETOS RESPECTO AL ARTÍCULO 31
FRACCIÓN IV**

CAPITULO II

2. INGRESOS DEL ESTADO

2.1. CLASIFICACION

2.1.1. CONCEPTO

2.1.2. CARACTERISTICAS DEL IMPUESTO

2.2. CLASES DE IMPUESTOS

2.3. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

2.3.1. Sujeto de la Relación Jurídico-Tributaria

2.3.2. El objeto del impuesto

2.3.3. La base

2.3.4. La tarifa

2.3.5. El pago

2.3.6. Las exenciones

2.3.7. Sanciones

2.4 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

2.5 DEFINICIONES DE IMPUESTO

CAPITULO III

3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

3.1 DE LA OBLIGACION EN GENERAL

3.1.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

3.2 DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

3.3 LIQUIDACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

3.4 GARANTIAS EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA

3.4.1. Clases de Garantías

3.4.2. Casos en que se Garantiza el Interés Fiscal

3.4.3. Procedimiento para hacer efectiva la Garantía

CAPITULO IV

4. EXTINCION DE LA OBLIGACION

4.1 El pago

4.2. COMPENSACION

4.3. CONDONACION

4.4. CANCELACION

4.5. PRESCRIPCION

4.6. CADUCIDAD

4.7. DACION DE PAGO

4.8. REVOCACION Y NULIDAD

CAPITULO V

ANALISIS DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

PROPUESTA

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFÍA

INTRODUCCIÓN

En los albores de la organización humana, se presentaron las primeras manifestaciones de agrupación de individuos, en los cuales, como finalidad se tenía la supervivencia de los integrantes de la agrupación contra posibles ataques de bestias o fieras al igual que integrantes de otras agrupaciones. Ejemplos de estas, eran el clan, la gens, la horda, la tribu, etc.

Por otro lado, el hombre en todas las épocas a idealizado y aceptado siempre la existencia de un ser superior, que pudiere representarse como superior jerárquico o lo más común, como su Dios.

Así, como es como aparecen las primeras manifestaciones de los tributos, en una relación de un hombre mas fuerte que otro, el débil rendiría tributo pues de lo contrario su existencia se vería amenazada. Por otro lado, bajo el temor de no gozar de la vida inmortal y el apoyo y guarda de los dioses, se rendía tributo y honor a los mismos que podían ir desde frutos y animales, hasta personas que serían sacrificadas.

Posteriormente, aparece la formación de las primeras ciudades amuralladas, en las que los subordinados para gozar de la protección de los reyes debían participarles a estos de sus frutos y ganancias. Algunos para el consumo del rey, su familia y su servidumbre, y otros para los integrantes del ejército.

Desde luego, en todas y cada una de éstas etapas, la imposición y recaudación de los tributos eran definitivamente anárquicas y por ende arbitraria. La certeza de los tributos no existía, surge la idea de que los mismos formen parte integral de las obligaciones de todo ciudadano.

No obstante, tanto la imposición como la recaudación de los mismos deben hacerse con estricto apego al marco jurídico preestablecido. Pues de lo contrario se atentaría contra la finalidad del estado y de la estabilidad social.

“ANÁLISIS DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV CONSTITUCIONAL Y PROPUESTA PARA MODIFICARLO”

CAPITULO I

1. INTRODUCCION AL DERECHO FISCAL

1.1. ANTECEDENTES HISTORICOS

El estado, para poder llevar a cabo satisfactoriamente las actividades que le son propias, requiere de manera imprescindible de un sustento económico, que debe provenir en su mayor parte de los ciudadanos, que son los que se benefician con las obras y beneficios de interés público que el primero realiza.

Andrés Serra Rojas afirma: “Las actividades públicas llamadas por algunos autores funciones públicas, son servicios de los cuales no pueden prescindir una sociedad, como la justicia, la defensa nacional, la policía, los transportes, la actividad educativa y económica del Estado, el crédito publico y otras”.

Situación que da origen a una necesaria relación de interdependencia entre gobernantes y gobernados. El Estado solo justifica su existencia a través de la gestión del bienestar colectivo, en tanto que los particulares requieren de la satisfacción de un conjunto de necesidades sociales para estar en condiciones de dedicarse a actividades productivas que les permitan subsistir.

Si el Estado necesita de elevados recursos económicos para implementar las funciones públicas lo justo y apropiado es que tales recursos deben generarse, casi en su totalidad, en las aportaciones proporcionales derivadas de los ingresos, rendimiento o utilidades obtenidas por los ciudadanos.¹

1.1.1. Prehistoria.

¹ SIERRA ROJAS, Andres; DERECHO ADMINISTRATIVO, Sexta edición, Tomo I, Editorial Porrúa S.A, México 2004, Pagina 78.

Los impuestos aparecen con el mismo hombre pues es palpable la tendencia que ha seguido a la humanidad en cuanto a la conocida ley del mas fuerte, el poderoso ha aprovechado tal posición para que el débil en la mayoría de los casos le aporte tributos, así pues se puede decir que los tributos hacen su aparición en una manera anárquica.

Esto compagina con la teoría de Maslow "al considerar que existe un ser superior a Dios" esta situación ha motivado que ciertos momentos el poderoso se valga de ello para sacar buen provecho personal.

En este mismo sentido, el fenómeno religioso ha sido aprovechado a tal modo que en la antigüedad se hacía prácticamente imposible la defraudación de tributos ya que se consideraba que si alguien no cumplía con su deber de pagar, pesaría sobre las calamidades que iban desde enfermedades, demonios, hasta la muerte misma.

El fenómeno religioso no sólo fue trascendencia en las civilizaciones prehistóricas, posteriormente muchas culturas basaron el pago rendimiento de un tributo a los que ellos idealizaran o consideraban sus dioses.

Así pues desde antes de la aparición de la civilización entendiendo por esta como la organización social de nuestra conceptualización actual y moderna han existido los tributos. En las primeras civilizaciones como la egipcia ya existían los tributos para el faraón. En esta época también hace su aparición la más antigua forma de tributar: "el trabajo personal", tal es el caso de la construcción de la pirámide del rey Keops, los egipcios también manejaban un control de declaraciones de impuesto de frutos y animales. Este pueblo demostraba su control fiscalía operar con recibos el cobro de los tributos. Dichos recibos consistían en piezas de cerámica que servían como comprobante de pago de determinados tributos.

De tal suerte, como puede apreciarse, el control y "fiscalización" no forma parte novedosa de nuestro sistema fiscal, sino que se ha estudiado su desarrollo e implementado lo mas conveniente.

1.1.2. Roma

Definitivamente, al referimos a la cultura romana en el aspecto tributario, debemos hacer especial énfasis en reconocer, que es en esta cultura donde se sientan las bases para la regulación de la materia tributaria, incluso siguen

vigentes en nuestros días.

Es precisamente en Roma donde surgen los términos tales como aerarium, tributum, fiscus, etc., que desde luego son la terminología fiscal empleada en la legislación nacional y las opiniones doctrinarias contemporáneas.

Durante el desarrollo de la cultura romana, no solo se sentaron las bases para el derecho tributario sino para el derecho en si. Es también evidente que durante la vigencia en el imperio, no fue la imposición mas justa, sin embargo si la mas acertada.

Los primeros controles, los órganos recaudadores, los primeros cuerpos jurídicos, incluso el primer censo de la historia (motivado por intereses tributarios) surgen en Roma.

En cuanto al pueblo romano dentro del campo tributario, con experiencias a las nuevas civilizaciones, nos dejan las aportaciones de sus emperadores tales Augusto, que en el tiempo que manejó los destinos del imperio estableció el impuesto del 1% sobre los negocios globales. Tito como emperador del Imperio Romano también decreta el cobro de impuesto por el uso de los urinarios públicos. Existía en este imperio desde una organización bien fundada en el campo tributario hasta la tiranía de sus emperadores como es el caso de Tito, con un impuesto humillante como el citado de los urinarios públicos.

Así pues, una de las más importantes civilizaciones de nuestro mundo, lega a la humanidad la sorprendente regulación jurídico tributaria que prevalece y prevalecerá permanentemente.

No debemos considerar exclusivamente el lado negativo de la cultura romana en el aspecto tributario, pues siempre nos liga la tiranía como el potencial jurídico que se manejó y como se ha venido reiterando continúa vigente.

1.1.3. Edad Media.

En esta época el poderoso estaba representado por el señor feudal, rico por tener abundancia de propiedades, pero que requería de manos útiles para cultivar su tierra, y sobre todo para proteger su integridad física del ataque bandálico de posibles agresores. En esta época el señor feudal establece sus condiciones para sus siervos los cuales están ante todo obligados a deberles respeto y agradecimiento, esto origina que la cuestión tributaria se vuelva anárquica, arbitraria e injusta ya que los siervos deberían de cumplir con dos

tipos de obligaciones: personales y económicas.

Las personales consistían en prestar servicio militar a favor del señor feudal, siendo esto obligación libre, pero finalmente se restringió a 40 días de servicio y el siervo sólo tenía el deber de acompañarlo hasta determinada región. Dentro de éstas obligaciones también surgen la de cultivar las tierras propiedad del feudo.

La obligación de orientar al señor en los negocios y la de hacer guardia. Cuando alguno de los siervos no deseaba cumplir con las obligaciones personales quedaba obligado a pagar las conocidas tasas de rescate.

En cuanto a las económicas aparece el tener que pagar las banalidades por usar el horno o el molido del señor feudal, contribuir con vino, proporcionar granos, así como aportar los impuestos de la talla o pecho, el impuesto de la mano muerta, y el diezmo.

Otros tributos conocidos en esta época son: Impuestos sobre la barba, impuestos sobre títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje que consistía en pagar por transitar por los peligrosos y escasos caminos, impuesto de pontazgo mismo que consistía en pagar por pasar por los pocos puentes que existían en ese entonces.

1.1.4. México (antiguo, conquista y colonia)

A pesar del funcionamiento alterno, o paralelo de las culturas analizadas, relacionadas con la presente también en el otro lado del continente, se analizó la necesidad del establecimiento de los tributos y su exigibilidad.²

El pueblo azteca determina la importancia de la recaudación de los tributos y por ello estableció un sistema a través de los Calpixques quienes eran identificados en la gran Tenochtitlan por aportar en una mano una vara y un abanico. El pueblo azteca marca la pauta para lo que en nuestros días se conoce como impuestos ordinarios y extraordinarios, pues ellos manejaban impuestos normales y los famosos impuestos de guerra o para celebridades religiosas.

² PONCE DE LEÓN GARCÍA, Moris Carlos; ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Universidad abierta, México 2006, Pagina 3-5.

Los tributos del pueblo azteca fueron desarrollándose en especie y posteriormente canjeados por el tributo en dinero o en monedas por la llegada de los conquistadores españoles.

La conquista marca el periodo de cambio entre la época prehispánica y la colonia el pago con moneda y metales se hace de mayor interés para los conquistadores, al ver un pueblo lleno de riquezas que deja a un lado sus creencias religiosas y de culto para convertirse en un pueblo interesado y materialista que como consecuencia traería la imposición de nuevos tributos.

En nuestro país han existido impuestos en una variedad insospechada como lo son: impuesto de avería que consistía en el pago que hacían ha prorrata que hacían los dueños de las mercancías que se transportaban en buques y que se pagaban para los gastos de buques reales que escoltaban a las naves que entraban o salían del puerto de Veracruz. Este llegó a manejarse hasta en un 4^o% del valor de las mercancías.

- **Impuesto de almirantazgo:** era aquel impuesto que pagaban los barcos que llegaban a los puertos, por la entrada y salida de las mercancías. El pago de éste impuesto lo hacían los dueños de las mercancías y llegó a alcanzar el 15%
- **Impuesto de lotería:** mismo que alcanzó hasta un 14% sobre la venta total de dicha lotería.
- **El impuesto de Alcabala:** que consistía en el pago por pasar mercancía de una provincia a otra.
- **Impuesto de caldos:** era el mismo que se pagaba por la fabricación de vinos y aguardientes.
- **Impuesto de timbre:** mismo que consistía en el pago amparado por estampillas que se adquirían ante las autoridades fiscales.
- **Impuestos sobre ingresos mercantiles:** era aquel que era pagado por los comerciantes por el ejercicio de sus actividades el cual alcanza la tasa del 4%, el cual desapareció al surgimiento del impuesto al valor agregado.

De lo anterior podemos concluir, tal y como se mencionó al principio del presente estudio, el origen de las contribuciones es decir los tributos, no fue de lo mas justo y equitativo, sino que conforme a los reclamos populares, su regulación tomó matices de proporcionalidad y equidad que, por cierto son aportados por doctrinarios, economistas y mercantilistas

Lo importante a subrayar, es que tras aparecer como la mas trascendental muestra de imperio y arbitrariedad, se transforman en uno de los medios mas

importantes de subsistencia y justificación del estado moderno, pues su función primordial es la satisfacción de los gastos públicos.

1.1.5 ÉPOCA PRECORTESIANA

En cuanto a ésta, cabe aludir a lo expresado por Fray Diego de Durán, respecto de los grandes tributos y riquezas que se encontraban en Tenochtitlan:

La historia mexicana hace en este lugar una digresión y particular memoria de los grandes tributos y riquezas que entraban en la ciudad de México y con que servían a los que con su trabajo y sudor iban a las guerras y derramaban su sangre por el aumento de sus personas y por honra de su rey y defensa de su patria. Y hace particular memoria de los que, como principales causas del engrandecimiento de su república y de haber sujetado tantas ciudades y provincias y tantos géneros de gentes y naciones, como valerosos y valientes capitanes, era estos tributos reales participantes. Y nombrarlos por sus nombres, por la grandeza de sus hechos, como en Francia a los *Doce Pares*, como en España el Cid, Bernardo del Carpio, el conde Fernán González, Diego García de Paredes y otros valientes y valerosos varones, de cuya destreza y valentía están las escrituras llenas.

A la misma manera los valerosos varones que por grandeza y valentía y por los grandes y excesivos trabajos que padecieron y sufrieron en ganar y sujetar a Azcaputzalco, a Cuyuacan, la provincia de Xuchimilco, a Cuitlahuac, a Colhuacán, a Chalco, y a la provincia de Texcuco, y a Tepeaca y a Ahuilizapan, y a Cuetaxtlan con toda su provincia, a Coaixtlahuacan y toda la provincia mixteca, la provincia de Poctla, Guaxaca, Tecuantepec, Xoconochco, y Xolotla, Amaxtlay, Xochtla, Ixhuatlan, Cuextlan, Tziuhcoac, Tozapan, Tochpan, Matlazinco, Toluca, Mazahuacan, Xocotitlan y Chiapan, Xiquipilco, Cuahuacan y Cillan.

Todos estos pueblos y provincias y ciudades populosas vencieron y desbarataron los valerosos varones que aquí nombran, que son el gran Tlacaoel, Cuatlehuatl, Tlakahuepan, Tlatolzac, Epcoahuatl, Tzompantli, Huehue Moctecuhzoma, Huehue Zaca, Citlalcoatl, Aztacoatl, Axicyo, Cuauhtzitzimilt, Xiconoc, por cuya causa fue México engrandecido y temido y reverenciado y el nombre mexicano servido y acatado.

Y éstos empezaron y dieron principio a las guerras para ser subidos, como lo fueron, y a quien daban grandes riquezas y tributos. Conviene a saber: gran cantidad de oro, así en polvo como en joyas; gran cantidad de piedras verdes de hijada y de piedras de cristal y camerinas y de sangre, piedras de ámbar y del mil géneros de piedras: que aquesta gente es aficionada en gran manera, y así su

principal idolatría siempre se fundó en adorar estas piedras, juntamente con las plumas, a las cuales llamaban *sombra de los dioses*.

Y de estas plumas tributaban gran cantidad de todo género de plumas, de todos colores: verdes, azules, coloradas, amarillas, moradas, blancas y entreveradas. Cacao sin número; algodón, grandísima cantidad de fardos, así de lo blanco, como de lo amarillo.

Mantas, que era cosa de espanto. De ellas, de a 20 brazas; de ellas de a 10, de ellas de a cinco y a cuatro y a dos brazos, conforme a como cada provincia podía. Mantas de señores, riquísimas, de diferentes labores y hechuras, tan ricas y tan vistosas, que unas tenían grandes azanefas, labradas de colores y plumería; otras, grandes escudos; otras tenían cabezas de sierpes, otras de leones, otras, de figuras de sol. Otras tenían pintadas calaveras, cerbatanas, ídolos: todos labrados de hilo de diversos colores y matizados de plumas de patos y ansarones de la pluma menudita y muelle, muy vistosas y curiosas.

Pájaros vivos tributaban estas naciones a los mexicanos, de los más preciados y de ricas plumas; unos, verdes, otros, colorados: otros azules; papagayos, grandes y chicos, y de todo género de aves galanas y pintadas, águilas, buharros, gavilanes, cernícalos, cuervos, garzas, ánsares, ansarones grandes. *Animales campesinos* de todo género: de ellos, les tributaban leones, tigres vivos, y gatos monteses; de todo género de animales bravos; los traían en jaulas. Pues, culebras, grandes y chicas; ponzoñosas y no ponzoñosas, bravas y mansas.

Otros tributaban ropas de mujeres, de camisas y naguas, tan curiosas y galanas como a su modo podían hacer, llenas de anchas azanefas, muy curiosamente labradas de diversos colores y pinturas y plumerías en los pecho, anchas armas pintadas, con hilo de colores y, a las espaldas, en otras, ponían rosas labradas; en otras cuajadas de flores labradas, tan matizadas de plumería, que era contento verlas. Naguas riquísimas de precio y valor, tejidas curiosamente y con excelentes artificios. La cual ropa se gastaba en las señoras y mujeres de los señores y grandes.

Había otra diferencia de ropa mujeril, que también tributaban, y era toda blanca, la cual servía para las mujeres, mozas y viejas, que servían en los templos. Otra diferencia de ropa mujeril había, que era de nequén, con que se servían los serviciales de casa y a éstas se repartía.

De otras provincias tributaban *maíz y frijoles, chíá, huautli*, chile de diferentes especies y manera que hay de ello y se cría en esta tierra, que a ellos les sirve para diferentes especies y manera que hay de ello y se cría en esta tierra, que a ellos les sirve para diferentes modos y maneras de guisados que guisan, con lo cual los diferencian y nombran. Tributaban cantidad de pepitas de calabaza.

Otros pueblos tributaban *piedra, cal, madera y tablas y vigas para edificar sus casas y templos*. De otros lugares y provincias traían *venados y*

conejos, codornices. De ellos, frescos; de ellos, en barbacoa. Tributaban topos, comadreja, ratones grandes, que nosotros llamamos ratos, que se crían en los montes. Tributaban *langostas tostadas y hormigas*, de éstos grandes que crían alas, y cigarras grandes, y todas las sabandijas que cría la tierra.

Pues en los pueblos que había frutas, como era en la *Tierra Caliente*, tributaban de todos cuantos géneros de fruta hay en aquellas provincias: piñas, plátanos, anonas, mameyes, de otros mil géneros de zapotes, y golosinas que en aquellas provincias se crían de guayabas, peruétanos, zapotes amarillos y negros y blancos y aguacates.

Esto es cuando a lo que tocaba y a lo que pertenecía al vestido y comida, pero había provincias que tributaban armas de algodón, muy bien estofadas y colchadas, tan tupidas que una flecha ni una vara arrojada no las pasaba; rodela de varas tostadas, tan recias y tan tupidas, que una espada no les hacía ninguna mella. Estas rodelas, por la haz, eran muy galanas de plumería de todos colores, en ellas pintadas de la misma pluma y de chapas de oro bruñido. Muy galanas armas y reseñas de hechos antiguos y de ídolos y de sus señores antiguos, que aún hoy día las usan y las guardan para memoria de sus antiguallas y hechos pasados y señores.

Tributaban arcos grandes y gruesos; flechas de diversos géneros y maneras. Tributaban piedras redondas, muy bien labradas para las hondas, y hondas de nequén sin número; navajas blancas y negras para espada; pedemales para puntas de flechas y dardos.

Hasta panales de miel y las mismas abejas en sus colmenas; grandes cántaros de miel blanca y de esotra prieta; resina de los árboles, tea para alumbrar; tizne para tiznarse y embijarse. Y las provincias que carecían de bastimentos, ropa y de todo lo dicho tributaban mozas, muchachas y muchachos, los cuales repartían entre sí los señores, y aquéllos llamaban *esclavas*, así, casi todas las tomaban por mancebas y éstas parían y son los hijos de esclavos que algunos dicen.

Todos estos tributos y muchas cosas más que la historia pone así en confuso, debajo de una generalidad que incluye y cifra todas las cosas criadas, *tributan las provincias, ciudades, villas y pueblos de la tierra al rey de México.*

Y la causa que pone para que hubiese obligación de tributar, dice de esta manera: *tributaban las provincias todas de la tierra, pueblos, villas, y lugares, después de ser vencido y sujetados por la guerra y compelidos por ella por causa de que los valerosos mexicanos tuviesen por bien de bajar las espadas y rodelas, y cesasen de los matar, a ellos y a los viejos y viejas y niños, por redimir sus vidas y por evitar la destrucción de sus pueblos y menoscabos de sus haciendas.*

A esta causa se daban por siervos y vasallos de los mexicanos, y les tributaban de todas las cosas criadas debajo del cielo: de oro, plata, joyas, piedras, plumas, armas, mantas, cacao, algodón, maíz, frijoles, huauhtli, pepitas, chile de todo género, cotaras, piedras, madera, cal, caza de todo género de animales, bravos y domésticos; cueros de animales, curados y ricos; culebras grandes y chicas, bravas y mansas; pescados frescos y en barbacoa.

De toda tanta cantidad que no faltaba día de esta vida que no entrara en la ciudad de México gente forastera, con gran cantidad de todas estas cosas, así de provisión, como de riqueza, para el rey y para los grandes señores, lo cual ganaron con su sudor y trabajo y con la fuerza de su pecho y de su cabeza y brazo, sujetando todas las naciones y trayéndolas en perpetua esclavonía y servidumbre. El cual ejercicio y oficio le dejó el dios Huitzilopochtli, prometiéndoles su favor y ayuda.³

1.1.5.1 DIVISION DE TRIBUTOS.

Los tributos que existían entre los aztecas pueden dividirse en dos grandes grupos:

- a) Los impuestos que se cargaban a los pueblos sometidos por los aztecas.
- b) Los tributos interiores que debían pagar los propios mexicanos.

Aquellos pueblos que estaban sometidos a los aztecas tenían que pagar los tributos siguientes: en especie o mercancía y tributos en servicios especiales.

Alonso DE ZURITA expresa que al efectuarse la conquista de una provincia, los mexicanos señalaban algunas tierras en las cuales todo el común labrada y hacía sementeras conforme a lo que se daba en cada parte, y que aquello debía darse como tributo. Sin embargo, parece que ésta no es la opinión de la mayoría de los historiadores, como Orozco y Berra, Chavero y el padre Clavijero, pues por los menos coexistían las dos formas:

Independientemente de las tierras a los principales caudillos vencedores, los cuales tenían derecho al servicio personal de los vencidos; y esto parece confirmarse cuando Clavijero, al hablar de la guerra entre los tepanecas y los mexicanos, expresa que el rey Itzcóatl dio a Moctezuma Ilhuicamina y a los otros que se habían señalado en la guerra una parte de las tierras conquistadas y otras a los sacerdotes para su subsistencia.

Las épocas señaladas para el pago de los tributos variaban según la naturaleza de éstos. Generalmente se pagaban cada ochenta días, o sea cuatro meses mexicanos, o ya sólo dos veces al año o tres o cuatro veces, dividiéndose en ese último caso los 18 meses del año azteca en la siguiente

³ LEON PORTILLA Miguel, Antología de Teotihuacan a los Aztecas, Lecturas Universitarias, México, 1983, pp. 397-403.

forma: 5-4-4-5.

Los servicios personales consistían tanto en la obligación de labrar las tierras que señalaban los vencedores, como en llevar cargas, bastimentos y armas a costas y aun prestar hogar a los guerreros del pueblo al cual tributaban y contingentes para la guerra.⁴

1.1.5.2 TRIBUTOS QUE DEBÍAN PAGAR LOS PROPIOS MEXICANOS.

Los mexicanos pagaban a sus señores naturales el tributo religioso y el tributo en tiempo de guerra.

Como entre los aztecas se hallaban muy arraigado el culto religioso a sus diferentes dioses, era natural que existieran también muchos ministros. Según cálculos de los historiadores Orozco y Berra, Clavijero y Torquemada, en la República existían 40 000 *teocallis* con un millón de ministros; para este cálculo se basaron en que solamente en el templo mayo había 5 000 ministros.

Para el sostenimiento y gastos de reparación de los templos se tenían dedicadas grandes extensiones de tierras, denominadas *teotoalpan* o tierras de los dioses, y tres clases de tributos: el de las primicias de los frutos del campo, el de mantenimiento, bebidas, carbón, leña, copal y vestidos, y tributo de servicios, labrando los terrenos dedicados a los templos.⁵

1.1.5.3. TRIBUTOS EN TIEMPO DE GUERRA.

Los pueblos sometidos a los mexicanos tenían la obligación de seguirlos en la guerra, a cuya efecto se les señalaba la gente con quien deberían contribuir.

En los *calpulli* de México, cerca de ellos y con obligación de labrarlas de parte de los vecinos, había tierras destinadas al cultivo, cuyos productos estaban dedicados exclusivamente al mantenimiento del ejército en tiempo de guerra.

El servicio de guerra consistía también en llevar las armas y equipaje a los guerreros. A algunos pueblos se les imponía, además del tributo respectivo, la obligación de cultivar unos campos determinados para suministrar víveres al ejército real.⁶

Sanciones. A nadie le valía razón ni excusa para exceptuarse del pago del tributo; si era pobre, debía trabajar; si estaba enfermo, se esperaba a que

⁴ YAÑEZ RUIZ, Manuel; El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política, t. I, Tallares de Impresión de Estampillas y Valores, México, 1999, pp. 23 y 24.

⁵ *Ibidem*, p. 27

⁶ *Ibidem*, pp. 27 y 28

sanase. Los exactores perseguían a todos con la mayor crueldad y tenían facultad para vender como esclavos a los incumplidos.

1.1.6 ÉPOCA COLONIAL

Es conveniente señalar brevemente, como lo puntualiza Guillermo Floris Margadante S., que en realidad la Nueva España no era una típica "colonia" sino un reino, que tuvo un rey, coincidente con el de Castilla. Aquí era representado por un virrey, asistido por órganos locales con cierto grado de autonomía vigilaba y vivía entre súbditos de la Corona, quienes, aunque a menudo de origen peninsular, habían desarrollado un auténtico amor a su patria ultramarina; además, generalmente no estuvieron animados por el deseo "colonizador" de enriquecerse aquí para regresar luego a la madre patria. También la preocupación de la Corona por los intereses espirituales y materiales de los indios se destaca favorablemente del espíritu "colonial" observado en otras empresas colonizadoras, efectuados por países occidentales en aquellos siglos.⁷

En cuanto a la primera exacción tributaria, José Miranda indica:

La versión de esta primera exacción tributaria de Bernal Díaz, aunque no difiere esencialmente de la de Cortés, la aclara y rectifica en algunos extremos. Dicho autor escribe sobre la *Historia Verdadera*:

"Pues como el capitán Diego de Ordaz y los demás soldados por mí ya nombrados vinieron con muestras de oro y relación que toda la tierra era rica, Cortés, con consejo del Ordaz y de otros los caciques y pueblos de la tierra tributasen a Su Majestad y aquel mismo, como gran señor, también diese de sus tesoros. Y respondió que él enviaría por todos los pueblos a demandar oro, más que muchos de ellos no lo alcanzaban; sino joya de poca valía que había habido de sus antepasados. Y de presto despechó principales a las partes donde había minas y le mandó que diese cada pueblo tantos tajuelos de oro fino, del tamaño y gordor de otros que le solían tributar, y llevaban para muestras dos tejuelas, y de otras partes no le traían sino joyeruelas de poca valía."

Huelga decir que esta primera exacción es una contribución extraordinaria; pero no huelga en cambio llamar la atención sobre lo que ella significa: reconocimiento del deber tributario por parte del vasallo a requerimiento del superior. Aunque extraordinaria, hay que considerar forzosamente esta exacción como momento inicial o punto de arranque del tributo indígena. Declarada y reconocida la obligación de contribuir al superior político, queda el tributo establecido en la Nueva España. No hay todavía mandato ni precepto del monarca español. *Todo se ha hecho en aplicación de un principio político casi tan antiguo como la Humanidad: el de que los*

⁷ FLORIS MARGADAN, S. Guillermo; *INTRODUCCIÓN A LA HISTORIA DEL DERECHO MEXICANO*, ESFINGE, MÉXICO, 2002, p. 37.

vasallos o los súbditos tienen que pagar tributo al soberano o señor supremo.

Cortés no ha hecho otra cosa que recoger este principio, ya declarado, como vimos, en el periodo insular, y ponerlo en ejecución antes de recibir instrucciones o normas de su rey.

Por lo que se refiere al destino del tributo, el conquistador de México no procede con lógica en el que dio al primeramente impuesto. Si era tributo de vasallos, debió corresponder al rey de España. Sin embargo, Cortés lo distribuyó como si fuera botín, conforme a las disposiciones dadas para el reparto de éste. Al obrar así, mostraba ya don Hernando sus designios, que aparecerán con más claridad en el futuro inmediato: sus miras se dirigían a canalizar los tributos hacia los conquistadores; a conseguir para éstos una recompensa que los indemnizara de los gastos y sacrificios de la Conquista y los sujetara a la tierra, cuya denominación sólo ellos podían asegurar.

Al tiempo que Cortés realizaba la conquista de la ciudad de México, impuso ya a los indios de algunos pueblos próximos a la capital azteca tributos ordinarios, de género de los que después gravarían a todos los indígenas. Chalco fue uno de los pueblos en que eso ocurrió, si damos crédito a una información hecha por Fran Domingo de la Anunciación, según la cual los indios de dicha comarca recibieron de paz a los españoles, y Cortés los trató muy bien y averiguó lo que solían dar a Moctezuma, y luego "les mandó que les diesen y tributasen cuatrocientas cargas de maíz y que les ayudasen a la conquista".

Para la imposición de la tributación ordinaria a todos los pueblos de la Nueva España ya sometidos no la hizo Cortés hasta que sojuzgó a los mexicanos.

Según refieren Montolinia y Olarte, "el marqués mandó que se juntasen en Coyoacan todos los principales de la monarca de México y todos los demás que buenamente pudiesen". Y así juntos les dijo: "Sabe que ya no habéis de tributar a Moctezuma ni a los otros señores universales, ni habéis de labrarles las tierras como solíades, sino sólo habéis de servir al emperador y en su nombre a estos españoles y cada pueblo de los que son algo principales ha de ser por sí. Y así lo aceptaron los que allí se hallaron y se repartió la tierra en los españoles y cada uno se concertaba con el cacique, señor y principales del pueblo que le encomendaban qué tanto le habían de dar cada 80 días."

Hasta mediados del siglo XVI, el tributo prehispánico permanece, en gran parte, vivo. Los españoles lo utilizaron en un principio tal como lo hallaron y fueron acomodándolo luego a las normas europeas y al régimen económico-social que se iba formando en la Nueva España.

El sistema tributario indígena tuvo la flexibilidad necesaria para soportar los ajustes que impondrían la superposición de las dos sociedades, la española y la autóctona. Dentro del él hubo los obligados trasposos: uno

señores reemplazaron a otros -el rey y los encomenderos a los señores universales-, la Iglesia cristiana sustituyó a la pagana... y hubo también ciertos cambios en las prestaciones para satisfacer necesidades europeas: cultivo de trigo, cría de seda, cuidado de ganados... integrándose en él una nueva aplicación del objeto tributario: su inversión en empresas capitalistas, en las granjerías de los españoles.

La estructura del sistema hasta que fue reemplazado por otro -por el que cabría llamar *sistema colonial del tributo indígena*- continuaría siendo la misma:

1. El tributo seguiría consistiendo en prestaciones materiales -especies- y personales -servicios-. Las especies no cambiarán gran cosa: productos del campo y la naturaleza, principalmente para la alimentación y la construcción de casas; objetos industriales para diversas necesidades -prendas de vestir, calzado, loza, etc.-. Mucho se transformarían, en cambio, los servicios, por ser añadidos a los de antaño los requeridos por las empresas ganaderas y mineras de los encomenderos.
2. Seguiría siendo dado por los *macehuales* y *terrazgueros*.
3. Seguirían existiendo los plazos indígenas, de 80 días, medio año, etc.
4. Seguiría vigente el señalamiento colectivo particular -por grupo- y el repartimiento igual dentro del grupo.
5. Seguiría en pie el sistema de repartimiento y recaudación por caciques y *calpixques*.
6. Seguiría registrándose en pinturas el tributo señalado y repartido.
7. Seguiría siendo la sementera hecha en comunidad la forma principal de "dar" los más importantes productos del campo -maíz, trigo, etc.-, y la elaboración colectiva, la de dar algunos objetos industriales -la ropa; y la tanda o rueda, el modo de repartir toda clase de servicios.
8. Seguirían sirviendo para la medida del objeto tributario muchas de las unidades indígenas: el zontle, el *Xiquipil..;* y algunos de sus recipientes: el *chiquihuite*, el *caxtil* (cajete), el *tenalt* (tenate)...
9. Seguiría recogándose el tributo en casas especiales, etc..⁸

Las contribuciones durante la dominación española quedan comprendidas en la forma siguiente:

1. Impuesto sobre el comercio exterior: en esta categoría estarían incluidos los denominados almojarifazgo, grana, añil y vainilla, impuestos de caldos (en lo que se refiere a los aguardientes y vinos llevados de España), anclaje, armada, avería y otros derechos de mar, y estanco de lastre.
2. Impuesto y gravámenes en el comercio interior: alcabala, pulperías, derechos del quinto de oro y plata, derechos de vajilla, de amonedación

⁸ JOSE MIRANDA, *El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI*, El Colegio de México, 1980, pp. 35, 36 y 46-49.

y de ensaye; minería, señoreaje de la minería, impuestos a pulques; ramo de muralla; peaje y barcas; real desagüe de Huehuetoca; estancos; azogues, cobre, estaño, plomo, alumbre y cordobanes; gallos, naipes, nieve, pólvora, salinas, tabaco, así como impuesto de caldos (respecto al aguardiente fabricado en parras y en algunas otras regiones del país).

3. Impuestos sobre la agricultura y ganadería: diezmos y licencias. Impuestos sobre sueldos y utilidades: media anata secular, y mesadas y medias anatas eclesiásticas.
4. Impuestos sobre actos, documentos y contratos: papel sellado.
5. Impuestos sobre juegos, diversiones y espectáculos públicos: lotería.
6. Impuesto de capacitación: tributos, medio real de fábrica, medio real de hospital y medio real de ministros.⁹

La tesorería de Madrid recibía del virreinato de la Nueva España de cinco a seis millones de pesos al año, del virreinato de Perú cuando más un millón, del virreinato de Buenos Aires de 600 000 a 700 000 y del virreinato de la Nueva Granada de 400 000 a 500 000.¹⁰

1.1.7 MÉXICO INDEPENDIENTE

En los primeros años de la vida independiente de México, el país se encontró en gran desorientación desde todos puntos de vista y, como consecuencia y con mayor razón, en materia de finanzas.

Un factor que se debe tomar en cuenta para juzgar la situación financiera que prevaleció en la Nación es la guerra de Independencia, con sus 11 años de duración y su prolongación mediante las luchas internas y las invasiones, estado de inquietud e incertidumbre que terminó en el tercer cuarto del siglo XIX. Durante todos esos años, el caos trajo como consecuencia la disminución de las fuentes de riqueza, con el subsecuente empobrecimiento del erario, el aumento de sus gastos y de las cuotas impositivas para cubrir su déficit. El resultado fue el contrabando y la venalidad de los agentes fiscales, quienes no se sentían vigilados y carecían de freno en su afán de riqueza, ya que tenían conciencia de la falta de comunicaciones que impedían una rápida acción para que les exigieran responsabilidades. A ello se agregaba la inseguridad derivada de los cambios frecuentes de gobernantes, cada uno de los cuales desconocía la maquinaria de la administración.

Hacia 1892 el gobierno de Díaz confrontó una situación crítica en el aspecto de la hacienda pública, pese a la recuperación que obtuvo en sus anteriores años de gobierno. Tras la crisis hizo que Porfirio Díaz invitara como colaborador en el ramo de hacienda a Matías Romero y como su secretario a

⁹ MANUEL YÁNEZ RUIZ, op. cit., t. I, pp. 59-61.

¹⁰ Alejandro de Humboldt, *Ensayo Político sobre el Reino de la Nueva España*, Porrúa, México, 1984, p. 551.

José I. Limantour, quienes sustituyeron al ministerio Dublán, cuya actuación tuvo sus aciertos se tradujo en cierta recuperación del erario; sin embargo, tales aciertos no fueron perdurables debido a la falta de método que se observó en su administración. Esta vez Matías Romero duró escaso medio año al frente de la hacienda pública, pues a principios de 1893 entregó Limantour suspendió el pago de la deuda al extranjero.

Con ello conservó el crédito y prestigio de México y, siguiendo un programa financiero de mucho alcances de acuerdo con las ideas reinantes, logró sortear la crisis y llega a 1895, cuando, por primera vez en la historia de Nación independiente y gracias a su acertada administración, obtuvo y presentó al país un saldo favorable en más de un millón de pesos en las cuentas de la hacienda pública.¹¹

1.1.8. ANTECEDENTES CONCRETOS RESPECTO AL ARTICULO 31, FRACCIÓN IV.

1. Época precortesiana. La recia organización fiscal de los aztecas, sus severas sanciones en el caso de evasión fiscal o resistencia al pago del gravamen tributario y la distribución de la carga fiscal, según cánones preestablecidos, que atendían, en cuanto a los señoríos conquistados, a la actitud que asumían cuando se pretendía imponerles el vasallaje, y en cuanto a sus nacionales, la clase social a que pertenecían, a cierto espíritu proteccionista o las circunstancias de particular capacidad tributaria, eran destacadas manifestaciones de la singular fisonomía del pueblo tenochca, esencialmente en lo que atañe a sus principios éticos y su elevado índice cultural.¹²

Tal sistema tributario privaba antes de la llegada de los españoles durante el imperio de la confederación nahuatlaca, que tenía dos aspectos: uno hacia el exterior en lo referente a los pueblos vencidos en guerra o que se habían dejado someter sin pelear, e incluso se dice que respecto a los pueblos rebeldes "la falta de pago del tributo o el retardo en el mismo ocasionaba fuertes represalias por parte de los aztecas, las que llegaban hasta la destrucción de las poblaciones".¹³ El otro aspecto era en cuanto a la tributación de los mismos pueblos que formaban la triple alianza; no obstante, para ello había disposiciones de carácter social, como la exención del pago de impuesto a ancianos, huérfanos, mayequés, pobres y mendigantes. Asimismo, había la condonación de impuestos a los pueblos que sufrían problemas de pestilencia y esterilidad de sus tierras; sin embargo, no se puede sostener que en ese régimen tributario sea el antecedente inmediato del art. 31, fracc. IV, de la Constitución.

2. Las Leyes de Indias. Ramón Reyes Vera estudia la Ley XXI del

¹¹ ARROYO BELTRÁN, Guillermo, *Derecho y finanzas*, Jus, México, 1959, pp. 48-51.

¹² ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo, *El Proceso Tributario en el Derecho Fiscal Mexicano*, Porrúa, México, 1977, p. 29.

¹³ FRIEDRICH KATZ, citado por Gonzalo Armienta Calderón, op. cit., p 33.

título V, libro VI, en la parte que declara lo siguiente:

..porque no reciban agravios los indios de hacerles pagar más tributos de los que buenamente pueden y gocen de toda conveniencia. Después de bien informados de lo que justa y cómodamente podrán tributar por razón de nuestro señorío, aquéllos declaren tasen y moderen, según Dios y sus consecuencias, teniendo respecto a que no reciban agravio, y los tributos sean moderados y a que les quede siempre con qué poder acudir a las necesidades referidas y a otras semejantes, de forma que descansados y relevados y antes enriquezcan... Como lo piensa el referido autor, si bien en un sentido literal, no se puede estimar que la ley en la parte transcrita deba ser el antecedente del art. 31, fracc. IV, de la Constitución federal mexicana.., podemos asegurar que para su época fue un mínimo de justicia tributaria.¹⁴

3. Ramón Reyes Vera cita a Carlos Secondat, barón de Montesquieu, debido a que en clásico libro titulado *El espíritu de las leyes* establece la siguiente regla general: pueden crecer los tributos proporcionalmente "a la libertad de que se goza, pero es preciso moderarlos a medida que aumente la servidumbre".¹⁵

A su vez, Adam Smith, en su libro denominado *Investigación de la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, precisa:

Los vasallos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno a propoción de sus respectivas facultades, en cuanto sea posible esta regulación, esto es, a proporción de las rentas o haberes de que gozan bajo la protección de aquel Estado. Las expensas del gobierno, con respecto a los individuos de una Nación, vienen a ser como las gastos del manejo de una gran hacienda, con respecto a sus varios colonos, los cuales sin excepción están obligados a contribuir, a proporción de sus respectivos intereses, al cultivo de aquel predio. En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que llamamos *igualdad o desigualdad de imposición*".¹⁶

Estas ideas de Adam Smith influyeron indudablemente en los especialistas de la materia tributaria y se recogieron en la *Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano*, promulgada durante la Revolución francesa. La declaración número 13 dice lo siguiente: "Para el mantenimiento de la fuerza pública y para los gastos de la administración, es indispensable una contribución común, que debe ser igualmente repartida entre todos los ciudadanos en razón de sus facultades."¹⁷

¹⁴ REYES VERA, RAMON, "La fracción IV del artículo 31 en la Constitución federal mexicana", Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, t. I, México, 1980, pp. 425 y 426.

¹⁵ Ibidem, p. 426.

¹⁶ Adam Smith, *La Riqueza de las Naciones*, vol II, Publicaciones Cruz O., México, 1978, p. 409.

¹⁷ PEREZ CAMPOS, JOSE RIVERA, "Equidad y proporcionalidad de los impuestos", Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la Federación, t. I, México, 1982, p. 475.

CAPITULO II

2. INGRESOS DEL ESTADO

2.1. CLASIFICACION

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. Serra Rojas cita 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 atenderla y su forma de obtención, la obtención misma de tales medios, su administración y la realización dinerario 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.

Corresponde al Derecho Financiero el estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios.¹

Emilio Margáin en su obra Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano nos menciona algunas de ellas, como a continuación se indica:

Griziotti clasifica a los ingresos del Estado según su origen, y así señala que existen ingresos provenientes de las pasadas generaciones, tales 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.²

Existen dos criterios principales para distinguirlos, un criterio basado en la repercusión de los impuestos, y un criterio conocido como administrativo,

¹ LOBATO RODRIGUEZ, RAUL, Derecho Fiscal, OXFORD, México, 1998, p. 3.

² Ibidem, p. 4

según el primer criterio los impuestos directos son aquellos en los que el legislador se propone a alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades del sujeto pasivo y pagador del impuesto se confunde.

Los impuestos indirectos según el criterio de repercusión el legislador no grava al verdadero contribuyente sino que lo grava por repercusión las calidades del sujeto del impuesto y el pagador son distintos. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que este trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente a pagar el impuesto, el sujeto pasivo traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es quien verdaderamente lo paga.

Desde el punto de vista del criterio administrativo, los impuestos directos son los que recaen sobre las personas, la posesión, o el disfrute de la riqueza, gravan situaciones normales y permanentes son relativamente estables y pueden recaudarse según listas nominativas conocidas como padrones de los contribuyentes mientras que los impuestos indirectos son aquellos que se perciben en ocasiones de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes.

- **Directos: ISR**
- **Indirectos: IVA, IEPS, ISAN**

Por lo que hace a los impuestos directos, estos se dividen en:

- **Personales**
- **Reales**

Los impuestos personales son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones personales de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo el impuesto sobre la renta las personas físicas.

Los impuestos reales, recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto del impuesto, como en el impuesto predial.

Los impuestos indirectos se dividen en:

- **Impuestos sobre los actos.**
- **Impuestos sobre el consumo.**

El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuando se van a gravar los actos y cuando el consumo. El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones-actos-que son parte del proceso económico por ejemplo: el impuesto sobre importaciones y exportaciones.

En cuanto a los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso Económico que se está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo.³

2.1.1. CONCEPTO

A.D. Giannini dice que el impuesto es: "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio originaria o derivada, en su caso, en la medida y el modo establecido por la ley con el fin de conseguir una entrada".⁴

Antonio Berliri establece que "Es la obligación de dar o hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo una sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión a un tercero de una obligación tributaria".

Geraldo Ataliba: expone que el impuesto "Es el tributo cuya hipótesis de incidencia es un hecho o un acontecimiento cualquiera, no consistente en una actividad estatal".

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

El impuesto lo definimos como las prestaciones establecidas en la ley que deben ser cubiertas por los sujetos pasivos para cubrir el gasto público.

De estas definiciones se desprenden algunos elementos de carácter

³ PONCE DE LEÓN GARCÍA, Moris Carlos; ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO ADMINISTRATIVO, Editorial Universidad abierta, México 2006, Pagina 12-14.

⁴ ARRIJOA VIZCAINO, Adolfo; DERECHO FISCAL, Editorial Themis, México 2000, Pagina 79-97

esencial y que combinados tipifican la figura jurídica del impuesto. El primer elemento esencial del impuesto es su carácter obligatorio, distinto a otro tipo de ingresos en una ley, es ésta siempre su fuente y no la voluntad de los particulares.

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

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

Algunos autores consideran que el impuesto es exigido coactivamente en atención a elementos de carácter psicológico, y ello en virtud de que la exigencia coactiva sólo se ejerce en los casos en que los contribuyentes actúen ilegalmente, es cierto que las presiones psicológicas y sociológicas que ejerce el Estado son importantes en toda política impositiva, pero lo cierto es que lo fundamental no consiste en operar sólo estos mecanismos, sino en montar todo un basamento jurídico que establezca los derechos, obligaciones y mecanismos del Estado en torno a la exigencia coactiva del impuesto.

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

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

Dado que el Derecho no debe ser incumplido por los particulares, ni por las propias autoridades, el Estado tiene la obligación de controlar su eficaz cumplimiento, no basta con que una ley sea obligatoria, es necesario además que el Estado exija su cumplimiento. Las leyes financieras se enmarcan dentro de este contexto. Son obligatorias para los gobernadores y para el propio Estado.

No es suficiente con aceptar que la soberanía política es la fuente de donde emana el fenómeno financiero, será necesario además dar forma jurídica a la totalidad del tráfico financiero entre particulares y el Estado, la concreción del fenómeno financiero en leyes y en principios de Derecho será una cuestión absolutamente necesaria.

Por lo que hace a nuestra legislación vigente el artículo 2º. del Código Fiscal de la Federación vigente señala que: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las Aportaciones de Seguridad Social, las Contribuciones de Mejoras y los Derechos".

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 a 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.⁵

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.⁶

2.1.2. CARACTERÍSTICAS DEL IMPUESTO

A) Es una prestación tributaria ex lege

El impuesto es una prestación tributaria, con todas las características expuestas en torno a los tributos. Pero además, y también como el resto de las obligaciones tributarias es *ex lege*, en cuanto tiene su origen en la conjunción de un hecho real, y de una hipótesis normativa o presupuesto que lo prevé y define. Esta hipótesis debe estar contenida en una norma jurídica formal y materialmente legislativa, que comprenda todos los elementos del impuesto.

B) De dar en dinero o en especie de carácter definitivo

El contenido de la prestación impositiva puede ser una cantidad de dinero, las más de las veces, o excepcionalmente en especie. Recordamos que el impuesto a la producción del oro, ahora "derecho" conforme a la Ley Federal de Derechos, se pagaba y se sigue pagando precisamente entregando oro.

Además, la prestación tributaria debe tener carácter de definitiva, es

⁵ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL; DERECHO FISCAL, OXFORD, México 1998, p. 5

⁶ Ibidem, p. 65

decir, no reclamar una devolución o restitución en ningún tiempo ulterior. En ello se distingue el impuesto de los llamados "préstamos forzosos", antigua forma de tributación ya superada.

Berliri, que tantas posiciones originales asume en doctrina tributaria, afirma que la prestación del contribuyente puede consistir no sólo en un dar sino también en un hacer, en el caso del impuesto del timbre, y que por tanto el objeto de la obligación impositiva puede consistir no solo en una suma de dinero o en bienes en especie, sino en valor timbrado.⁷

El presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al sujeto pasivo.

Nuestro CFF al definir el tributo omite cualquier referencia al presupuesto de hecho del impuesto, lo que ha ganado la justa crítica de que en realidad es una definición de tributo y no de impuesto.

El Código uruguayo, siguiendo de cerca el Modelo CTAL, define el impuesto como el tributo cuyo presupuesto de hecho es independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente. Esta independencia constituye el elemento propio del impuesto, que sirve para distinguirlo de los demás tributos y "constituye el núcleo principal de las definiciones mas importantes que se conocen en la doctrina".

El mismo Valdés Costa, en el comentario al artículo 21 del Código Tributario uruguayo expone que la definición "responde casi exclusivamente a los elementos comunes. De ahí que buena parte de la doctrina haya optado por una definición negativa o residual del instituto, diciendo que impuesto es el tributo que no tiene ninguna característica especial, o también que es el tributo que no reúne las características de las tasas y las contribuciones. La Comisión ha creído convenientes dar como elemento propio y de carácter positivo el de la independencia entre la obligación de pagar tributo y la actividad que el Estado desarrolla con su producto. Esta podrá o no vincularse al contribuyente, pero esa vinculación es una cuestión de hecho, desprovista de toda significación en lo que respecta a la existencia de la obligación a cargo del contribuyente de pagar el impuesto".

En Brasil, Ataliba expone que "la consistencia de la hipótesis de incidencia es que permite clasificar los tributos en vinculados y no vinculados a una actividad estatal. Si la hipótesis de incidencia consiste en una actuación Estatal, el tributo sera un derecho (tasa) o una contribución (tributo vinculado); si consiste en otro hecho cualquiera, será no Vinculado (o impuesto)". "El criterio seguro para reconocer el impuesto es el criterio de exclusión: si, frente a una exacción, el intérprete verifica que no se trata de un tributo vinculado entonces puede afirmar su carácter de impuesto. Todo

⁷ CASTREJÓN GARCIA, GABINO EDUARDO, Derecho Tributario, México 2002, p. 188

tributo no vinculado es impuesto”.

El hecho imponible en materia de impuestos puede asumir variadisimos caracteres, porque el legislador crea el presupuesto de hecho del impuesto, goza de amplísima libertad, generalmente, para ello. Sin embargo, todas las situaciones que el legislador puede erigir como hechos imposables representan, generalmente,

desde un punto de vista financiero, una presunción de capacidad contributiva. “El criterio informador del impuesto es la capacidad económica de los contribuyentes”, escribe Ataliba.

Berliri afirma que “cualquier situación puede ser considerada por el legislador como idónea para legitimar la aplicación de un impuesto, y por tanto, cualquier hecho puede considerarse como apto para generar una obligación tributaria, por lo que el presupuesto objetivo del tributo (del impuesto) no puede, al igual que el delito, definirse con arreglo a elementos intrínsecos y apriorísticos, sino únicamente con arreglo a las consecuencias que derivan del mismo, y por tanto, debe definirse como aquel hecho jurídico de cuya realización nace la obligación tributaria”.

Igual posición formalista es adoptada por Blumenstein y por Otto Mayer. El mismo Giannini sostiene que cualquier hecho de por si es idóneo para constituir e presupuesto del impuesto.

Contra esa posición se levanta Jarach, que explica que “en el mundo concreto en que vivimos ningún Estado crea impuestos cuyo presupuesto de hecho consiste, por ejemplo, en ser inteligente o en ser estúpido, o en ser rubios o morenos, tener la nariz griega o aguileña, las piernas derechas o torcidas. No decimos que el Estado deba o no cobrar impuestos según estos criterios caprichosos; sólo decimos que ningún Estado, porque resulta del Derecho Positivo, obra de tal manera, decimos que dan un criterio según el cual los legisladores eligen los hechos imposables, y que los impuestos no se cobran según el capricho de legisladores provistos de fantasía. Todas las situaciones y todos los hechos a los cuales está vinculado el nacimiento de una obligación impositiva tiene como características la de representar un estado o un movimiento de riqueza; esto se comprueba con el análisis inductivo del Derecho Privado y corresponde al criterio financiero que es propio del impuesto: el Estado exige una suma de dinero en situaciones que indican una capacidad contributiva. Es cierto que el Estado por su poder de imperio podría exigir impuestos en base a cualquier presupuesto de hecho, por caprichoso que fuera. Pero el Estado afortunadamente no lo hace así”.

Sin embargo, podemos observar que en todos los tributos, y no sólo en el impuesto, se presenta la nota de capacidad contributiva en forma subyacente.

También el servicio prestado por el Estado, que es el presupuesto del

derecho, es sintomático las mas de las veces de capacidad contributiva, y en el caso de la contribución especial, sea del tipo de mejora o de gasto, hay hechos sintomáticos de capacidad contributiva. En el impuesto, sin embargo, la capacidad contributiva no es determinada sino por exclusión, el presupuesto es indicativo de una capacidad contributiva que no puede configurarse con los elementos distintivos, característicos, estereotipados, del Derecho y de la contribución especial.

C) El impuesto está a cargo de personas físicas o morales

La definición de impuestos que proporciona nuestro CFF (Art. 2), indica que está a cargo de personas físicas o morales.

En épocas anteriores, se reconoció que también podía estar a cargo de "unidades económicas", esto es, de sujetos que no eran personas físicas o morales.

D) Su destino es cubrir los gastos públicos

Esta es una exigencia común a todos los tributos, según la fracción IV del Art. 31 constitucional. Sin embargo, y aunque redundante, la aplaudimos, pues deja bien claro y sin discusiones ese destino.

El acreedor de las prestaciones tributarias está generalmente representado por la Administración activa del Estado, sea Federación, como Estados y Municipios en los impuestos estatales y municipales.

Además, debemos decir que estimamos dentro de los requisitos constitucionales de la afectación de impuestos a favor de organismos públicos descentralizados o empresas públicas, toda vez que la exigencia constitucional es que su destino sea los gastos públicos, siempre que dichos organismos y empresas realicen actividades o servicios públicos.

Por razones técnicas los impuestos están destinados a sostener los servicios públicos generales, individuales, de aprovechamiento general, uti universi. Pero lo anterior es solamente una conclusión de la ciencia de las finanzas públicas, de naturaleza metajurídica.⁸

⁸ CASTREJÓN GARCIA, GABINO EDUARDO, Derecho Tributario, México 2002, p. 189-192

2.2. CLASES DE IMPUESTOS

1. Impuestos Directos e Indirectos

Dice Sergio F. de la Garza que son **impuestos directos** aquellos que el sujeto pasivo no puede trasladar a otras personas, sino que inciden directamente en su propio patrimonio; de acuerdo con este criterio sería impuesto directo el Impuesto sobre la Renta a los productos del trabajo, porque es al trabajador a quien se le retiene el impuesto y no puede trasladarlo en esa forma, sino que gravita directamente sobre su patrimonio.

Los **impuestos indirectos**, por el contrario, son aquellos que el sujeto pasivo puede trasladar a otras personas, de manera tal que no sufre el impacto económico del impuesto en forma definitiva; ejemplo sería, en nuestro sistema fiscal, el Impuesto al Valor Agregado, pues el contribuyente mediante un cargo al precio de los bienes enajenados o servicios prestados, los traslada al consumidor y obtiene el dinero que debe pagar al fisco (Artículos 1º. y 4º. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado).

2. Impuestos Personales y Reales

Por lo que respecta a los **impuestos personales** se tiene en cuenta fundamentalmente a la persona como sujeto pasivo del impuesto, de tal suerte que será impuesto personal o subjetivo cuando se encamina principalmente a las cualidades de las personas, gravando principalmente la actividad humana; se dirige al pagador del impuesto o contribuyente. Como ejemplo de impuesto personal tenemos el Impuesto sobre la Renta al gravar el ingreso de las personas físicas.

Los **impuestos reales** son los que en esencia hacen abstracción de las personas como sujetos pasivo, o los relegan a segundo término y gravan y recaen fundamentalmente sobre las cosas y los bienes, como ejemplo de estos impuestos, tenemos el que instituye la Ley del Impuesto Municipal sobre Adquisición de Inmuebles, gravando la adquisición de inmuebles que consistan en el suelo y construcciones adheridas a él, así como los derechos relacionados con los mismos, entendiéndose por adquisición la que derive de los contratos, actos y hechos jurídicos, a que se refiere el artículo 38 de la citada Ley, estableciéndose en los artículos 40 y 41, de la misma que son solidariamente responsables del pago del impuesto, entre otros, tanto los transmitentes como los adquirentes.

3. Impuestos con fines Fiscales y Extrafiscales

Los impuestos con fines fiscales son los que están destinados a proporcionar ingresos al Estado para cubrir los gastos públicos contenidos en el presupuesto de egresos, cumpliendo así la finalidad constitucional que deben tener los impuestos.

Los impuestos con fines extrafiscales son los que se decretan sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social diversa a la obtención de ingresos para obtener los gastos públicos.

4. Impuestos de Derrama, Fijos, Proporcionales, Progresivos y Regresivos.

Esta clasificación tiene por base el sistema de cuotas, por consecuencia, el impuesto toma su denominación de la cuota que adopta. La clasificación que nos ocupa, así como las anteriores, tiene su carácter preponderantemente doctrinario.

Impuestos de Derrama significa en términos generales el repartimiento de un impuesto o gasto; el impuesto de derrama es el que se distribuye o derrama entre la totalidad de los sujetos deudores, el caudal a recaudar, previamente determinado por la autoridad administrativa, en la proporción que les corresponde de esa derrama.⁹ La contribución Especial, es un ejemplo claro de gravamen de derrama, como lo podemos apreciar de la lectura de los artículos 156, 161 fracción I, y demás relativos de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Michoacán.

Impuesto Fijo es el que establece la ley señalando para su cobro una cantidad exacta e igual que debe pagarse por base unitaria gravable, bien sea ésta una persona o una cosa.

Tenemos que el Impuesto es Proporcional, cuando se exige conforme al coeficiente aplicado a la base contributiva que lo hace aumentar o disminuir en relación a ésta.¹⁰ Tiene por base la cuota proporcional que señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.

Es Impuesto Progresivo, cuando el tipo de gravamen aumenta a

⁹ ROBERTO AGUILAR Y CABALLERO. "Elementos de Legislación Fiscal". p. 50

¹⁰ HUMBERTO BRISEÑO SIERRA. "Derecho Procesal Fiscal", p. 27.

medida que lo hace la base impositiva. Explicándolo a través de la cuota diremos que la cuota progresiva crece al aumentar la base imponible, de tal suerte como ya dijimos anteriormente, que a unos aumentos sucesivos e iguales de la base corresponden aumentos más que proporcionales en la cuantía de la obligación tributaria, con la cuota progresiva el tributo aumenta más que proporcionalmente en relación con el valor gravado. El Impuesto sobre la Renta es progresivo. Briseño Sierra explica que la cuota progresiva se ha subdividido en directa e indirecta, la directa implica un crecimiento de la base gravable de la cuota y puede ser por clases o secciones; la indirecta se limita al crecimiento de la porción gravable con la cuota proporcional, ya sea al valor del objeto o de la base cuyo aumento produce progresividad.

El Impuesto Regresivo, es prácticamente una progresividad inversa, en cuanto a mayor base gravable menor es el porcentaje.¹¹ En la regresividad las cuotas disminuyen al aumentar la base imponible.

5. Impuestos Instantáneos y Periódicos

Esta clasificación de los impuestos tiene su origen y semejanza con la clasificación que de las obligaciones y contratos se hace en Derecho Civil.

Para esta clasificación en Materia Fiscal, se toma en cuenta la forma de cumplimiento con la obligación principal sustantiva fiscal como lo es la de pagar el crédito.

Así tenemos que el impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal. Un ejemplo de este impuesto es el Impuesto Sobre la Renta que cubren los profesionistas de conformidad con lo previsto por el artículo 86 de la Ley de la Materia.

Por el contrario el impuesto es periódico cuando requiere de pagos aislados y sucesivos o continuos a intervalos regulares durante un ejercicio fiscal. Un ejemplo de este impuesto es el Impuesto Sobre la Renta que cubren los profesionistas de conformidad con lo previsto por el artículo 86 de la Ley de la Materia.

Hay impuestos que pueden ser a la vez instantáneos y periódicos como es el caso del Impuesto Predial según lo dispuesto por los artículos 17 y 18 de la Ley de Hacienda Municipal del Estado de Michoacán, y 153 del Código financiero del Distrito Federal.

¹¹ Op. Cit. p. 28

6. Impuestos Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales

Atendiendo al sujeto activo de la obligación fiscal, tenemos que los impuestos pueden ser únicamente de cuatro clases: Federales, del Distrito Federal, Estatales y Municipales.

Lo anterior, porque la Constitución Federal en su artículo 31, fracción IV, sólo nos obliga a contribuir para el gasto de esas entidades como sujetos activos, de tal suerte que cuando a una entidad diversa de las indicadas, le sea atribuida la naturaleza de sujeto activo, ese tributo será inconstitucional en nuestro régimen federal.

7. Impuesto de Transferencia

Es el que se establece para transmitir riqueza de los que poseen capital, hacia ciertos grupos o clases sociales a los que se desea favorecer concediéndoles beneficios. Se dice en un sentido figurado apartándose de la técnica fiscal que la inflación es un impuesto de transferencia. El impuesto de la inflación está oculto y no es cabalmente comprendido, lo que frecuentemente lo convierte en un fenómeno favorito y propiciado por los gobiernos. Howard J. Ruff dice que la inflación es una transferencia de riqueza fraudulenta como política deliberada del gobierno mas segura y mas insidiosa que los impuestos indirectos. La inflación se origina fundamentalmente por la excesiva emisión de papel moneda por el Estado. Por eso, en su artículo periodístico, Fernando Mota Martínez dijo: la inflación es el impuesto más injusto que los gobernantes pueden aplicarle a los pueblos.¹²

2.3. ELEMENTOS DEL IMPUESTO

2.3.1. Sujeto de la Relación Jurídico-Tributaria

El sujeto en el impuesto se divide en:

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

b) **El sujeto pasivo del impuesto es aquella persona física o moral,**

¹² SANCHEZ LEON, Gregorio, "Derecho Fiscal Mexicano" Tomo I. Cárdenas Editor y Distribuidor, México 2000. p. 30.

nacional o extranjera a la que la ley fiscal le imputa la realización de determinados hechos o actos que son generadores del crédito fiscal, y que se obliga al concretizar el supuesto o hipótesis normativa.

El obligado al pago es el sujeto pasivo de la relación tributaria, pues siempre el fisco es el creador de esa relación.

En lo referente al sujeto del impuesto lo primero que debe determinarse al aplicar un gravamen es el sujeto, encontrando un sujeto principal pero también puede haber responsables solidarios, en la ley del impuesto sobre la renta (LISR) los sujetos principales son:

a) Los residentes en México respecto de sus ingresos (incluyendo ingresos que proviene del extranjero).

b) Los residentes en el extranjero con establecimiento o base fija en el país respecto de los ingresos atribuibles en México.

c) Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.

Para efectos fiscales también existen los responsables solidarios que son aquellos sujetos responsables de las contribuciones pero que a su vez no son sujetos principales.

2.3.2. El objeto del impuesto es sobre lo que reside el gravamen.

El objeto del impuesto puede ser por ejemplo un consumo, la transferencia de un bien, o la percepción de un ingreso.

El objeto del gravamen se determina como aquello que se pretende gravar, en cada ley existe un objetivo implícito, ejemplo:

IMPUESTO

OBJETO

Impuesto Sobre la Renta

Grava la renta, la ganancia, la Utilidad

Impuesto al Activo

Grava el activo neto de las empresas

Impuesto al Valor agregado

Grava ciertos actos o actividades realizadas en territorio nacional.

2.3.3. La base es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a

cargo de un sujeto, por ejemplo el monto de una renta percibida, o el valor de un bien adquirido.

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

En cuanto a determinación de la base tenemos que una vez determinado el sujeto del impuesto el contribuyente deberá determinar la base y posteriormente calcular el impuesto, es así como el contribuyente se enfrenta a la causación misma que se dará cuando el contribuyente se encuentre en la situación jurídica o, de hecho, en la determinación del impuesto causado. Es así como los contribuyentes es a fin de cuentas determina su base para calcular el impuesto.

2.3.4. La tarifa, gramaticalmente y de acuerdo al Diccionario Enciclopédico Océano, es una tabla de precios o impuestos.

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

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

En cuanto a la tasa, tarifa o cuota tenemos que una vez que el mismo contribuyente sujeto del impuesto sea determinado la base para efectos del impuesto le quedará simplemente aplicar la tasa, tarifa o cuota, en su caso para conocer el impuesto causado, en el caso del impuesto sobre la renta que se aplica para personas morales o físicas tendrá una tasa única (fija) de 35%

Por lo que se refiere a la tabla o tarifa, esta se encuentra determinada progresivamente y varía conforme a los ingresos de cada particular, por citar un ejemplo son las contenidas en los artículos 80, 80-A, 141, 141-A, de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.3.5. El pago. Es la forma mediante la cual se extingue la obligación tributaria. Con respecto al pago es importante establecer las siguientes modalidades del mismo:

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

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva la extinción puede presentar diversos matices y formas.

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

- 1. Gastos de Ejecución**
- 2. Recargos.**
- 3. Multas.**
- 4. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.**

Dado el carácter legal de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es en principio el de la realización del hecho generador.

Ya que los impuestos se pagan en la fecha o dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva, es necesario hacer mención que a falta de disposición expresa, el Código Fiscal establece un término dentro del cual deberán de presentarse las declaraciones de impuestos.

Sobre la forma de pago, debemos señalar que en nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago, pero la mas importante es a través de la presentación de declaraciones cuando se trata de impuestos que se deban

cubrir por ejercicios fiscales.

Por otra parte, existen los siguientes tipos de pagos:

b) Pago liso y llano de lo debido. Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al fisco correctamente las cantidades que adeuda en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.

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

d) Pago bajo protesta. Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado impuesto, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero hace constar que se propone intentar los medios de defensa legal que pro cedan, a fin de que el pago de que se trata se declare infundado y marca así el derecho de solicitar su devolución, en los términos de la legislación fiscal.

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

f) Pago de anticipos. Se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.

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

Encontramos como características de la exención las siguientes:

a) Se establece por ley.

b) Elimina la obligación del pago.

c) Se otorga por razones de equidad o conveniencia.

Doctrinariamente se establecen los siguientes tipos de exención:

- 1. Objetivas y subjetivas, según se atienda a los hechos o situaciones jurídicas comprendidas en el hecho imponible, o a los sujetos de la obligación.**
- 2. Permanentes y temporales, en razón de que se establezcan por un tiempo determinado o sin limitación.**
- 3. Totales y parciales, de acuerdo con la liberación que se haga de la obligación.**
- 4. Absolutas o relativas, según se aplique sobre todas las obligaciones o sobre las sustantivas exclusivamente.**

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

El fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos, para obtener de aquéllos una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que le son impuestos unilateralmente.

El fenómeno tributario se ha manifestado a través del tiempo de muy diversas formas, pero siempre denotando la existencia del poder que ejercen otros sobre algunos individuos, para obtener de aquellos una parte de su riqueza, de su renta, o trabajos personales que le son impuestos unilateralmente.

La manifestación de este poder se ha tratado de justificar de muy diferentes formas, se han expuesto diversas teorías para fundamentar su existencia, entre las que encontramos las teorías de la equivalencia, del seguro, del capital nacional y la del sacrificio, aunque es necesario mencionar que ninguna de ellas tiene el peso suficiente para su justificación.

2.4 EFECTOS DE LOS IMPUESTOS

Al establecerse un impuesto debe tomarse muy en cuenta por el legislador los efectos que traerá su aplicación, tales como si el sujeto pasivo será realmente el pagador, cuál será la reacción en el campo económico donde va a operar, en la economía nacional, si se dará origen a la emigración de la fuente afectada, si se dará origen a la evasión, etc.

Por lo anterior, a continuación, analizaremos los principales efectos de los impuestos.

a) La Repercusión. Es el fenómeno por medio del cual se forza a otra persona a pagar el impuesto.

Lo anterior significa, que una vez enterado a la autoridad fiscal un impuesto, en muchas ocasiones se repercute incesantemente por todos los ámbitos de la economía nacional y antes de llegar a un punto final, afecta todo tipo de relaciones industriales, comerciales y de consumo, frente a las cuales los principios constitucionales de equidad y proporcionalidad quedan relegados a un segundo término, originándose con ello la injusticia social.

Este fenómeno se desarrolla en tres etapas que son: la PERCUSION, la TRASLACIÓN y la INCIDENCIA.

La PERCUSION, es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, es decir, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.

Ahora bien, lo ideal es que el contribuyente absorba en su economía el gravamen y no lo traslade en la operación que lo originó. Tal circunstancia puede presentarse cuando los rendimientos gravados no se ven afectados con altos impuestos, existe una sana política de precios y un respeto a la libre competencia. Por lo contrario, la existencia de mercados monopolizados, a una errónea política de control de precios y principalmente la presencia de impuestos que afectan los ingresos sin admitir deducciones, propician el proceso traslativo con todas sus desagradables consecuencias.

En conclusión, bien sea por razones de egoísmo material y de ambición

creciente o por presiones de diferente índole, el obligado directo de un impuesto normalmente no lo absorbe en su economía, sino que busca que otros sean los que en última instancia lo soporten.

La **TRASLACION**, es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.

Tal momento se traduce en que el gravamen incrementa el precio de los bienes y servicios encareciéndose con ello la vida en perjuicio de la clase consumidora, compuesta por la gran mayoría de la población de un país.

Operando la **traslación**, ya sea en forma tácita o expresamente reconociéndolo la ley, tenemos que se da el llamado "impuesto en cascada", ya que permite una sucesión de repercusiones que se reflejan sobre las diversas etapas de la producción. Así, el fabricante, traslada el impuesto a los distribuidores, éstos a su vez a sus comisionistas o agentes, quienes lo repercuten en el comerciante y éste, finalmente, en el consumidor.

Ante tal panorama, el Fisco pierde todo control e inclusive interés, puesto que ya percibió el ingreso previsto en la ley tributaria, quedando en consecuencia la cuestión al amparo de necesidades e intereses de tipo económico, regida por la ley de la oferta y la demanda, pero desde luego todo en perjuicio del consumidor y afectando el costo de la vida.

Lo anterior, aunado a los impuestos directos que la gran mayoría que la población tiene que cubrir, trae como resultado el rompimiento tajante de los principios de generalidad, justicia, uniformidad, proporcionalidad y equidad reconocidos desde el siglo XVIII y que deben ser respetados por cualquier sistema fiscal basado en el mutuo respeto entre gobernantes y gobernados.

La **INCIDENCIA**, es la caída del impuesto, sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por el impacto del gravamen.

Dicho de otra manera, es el lugar de descanso del impuesto que se ubica cuando el mismo llega a una persona que está imposibilitada para trasladar la carga del gravamen a otro tercero.

Para una mejor ilustración sobre lo anterior, procedemos a poner el siguiente ejemplo:

Conforme a la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, la persona que realice la primera enajenación de aguas envasadas, tiene la

obligación de pagar este impuesto pues es el sujeto pasivo y por tanto el que sufre la PERCUSIÓN del gravamen. Sin embargo el productor, no soporta en su economía el tributo ya que lo TRASLADA expresamente al comprador al expedir la factura correspondiente. El consumidor que ha comprado la bebida para utilizarla, ya no podrá trasladar el impuesto y será entonces el que sufra la INCIDENCIA, porque a él le afecta en definitiva.

En resumen, la percusión la sufre el sujeto del impuesto, la incidencia el pagador (consumidor) y la traslación, es pasar el impuesto de uno al otro, proceso en el que pueden intervenir varias personas o sólo el sujeto y el pagador.

b) La Difusión. Este fenómeno se presenta de la siguiente manera:

La persona incidida por un impuesto, esto es el pagador, sufre una disminución en su ingreso, y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto de impuesto. Esa persona limitará sus consumos y dejará de adquirir determinados artículos o comprará menos, con lo que provocará la disminución de los ingresos de sus proveedores, los que a su vez verán reducido su poder adquisitivo y así sucesivamente, el pago del impuesto afectará, por este procedimiento, a una serie de personas, disminuyendo sus ingresos y su capacidad de compra, pudiendo así volver el impuesto a afectar al sujeto pasivo.

c) La Absorción. Mediante este fenómeno el sujeto del impuesto no lo traslada, sino que lo paga, pero procura aumentar su producción o disminuir su costo y trabajo-empleados o bien consigue un progreso técnico.

d) La Evasión. Consiste en la falta de pago, por parte del contribuyente, de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir.

Tal efecto negativo de los impuestos, cobra su origen en la ignorancia o en la imposibilidad material de las cargas tributarias. La primera razón, obedece principalmente al hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos, cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre común y corriente, el que al realizar actividades productivas y consecuentemente al convertirse en contribuyente, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende. Por tanto, mientras las leyes impositivas requieran de una

especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de contribuyentes de buena fe, que por falta de conocimientos adecuados acaban por convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales.

La razón, obedece a que el contribuyente por los exiguos ingresos que percibe y por las crecientes necesidades familiares, se ve en la imposibilidad

material de enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al Fisco, como un ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal.

Desde luego no debe perderse de vista que no obstante lo expuesto, la evasión es algo inherente al individuo que como la maleza, crece hasta en terrenos en donde parece imposible la vida vegetal. Se presenta en todo sistema fiscal por más perfecto y acabado que parezca, de ahí la justificada expresión de que la evasión apareció en el mundo inmediatamente después de haberse implantado el primer tributo y no existe, ni se cree que pueda existir jamás, una fórmula mágica que utilizada dentro del orden tributario pueda servir para acabar la evasión, ya que la única posibilidad que hay para que no se presente, es la de que no existieran tributos, lo que de plano no puede acontecer.

En nuestra legislación fiscal federal, la evasión tiene una doble repercusión, ya que por otra parte a quien incurre en ella se le exigirá el pago de las contribuciones y sus demás accesorios dejados de enterar y por otra parte, se hace acreedor a las penas que le impongan las autoridades también se incurre, toda vez que la evasión se considera como delito, con el nombre de Defraudación Fiscal el cual lo comete, según dice el artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, "quien con uso de engaños o aprovechamientos de errores, omite total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal".

Sobre el tema que nos ocupa, existen dos términos: EVASION Y ELUSION, que se manejan a veces como conceptos sinónimos; en otras ocasiones como vocablos que tienen un significado semejante, pero que difiere en cuanto al grado o elementos integrantes de la omisión, y en otras mas, que es a lo que nos adherimos, como dos palabras que fiscalmente tiene un significado diferente.

La evasión, según lo hemos apuntado, es un acto reprobable e ilícito penal que desde luego trae consecuencias negativas para el que incurre en ella.

Por lo que hace a los actos de elusión fiscal, que desde luego no son sancionables por las disposiciones legales aplicables, se presentan cuando el contribuyente adopta cualquiera de estas tres posturas:

a) No realiza el hecho generador de la obligación tributaria. Ejemplo: el trabajador que no está dispuesto a pagar el impuesto sobre la renta a su

cargo por lo que percibe de salario, y deja de prestar sus servicios.

b) Se aprovecha al máximo las ventajas o prerrogativas contenidas en las disposiciones fiscales, para tributar sobre la menor base gravable posible. Sería el caso del profesionalista que por los honorarios q percibe tiene que prestar su declaración anual del Impuesto sobre la Renta y con el ánimo de obtener una base gravable mas baja, tiene cuidado en reunir todos los comprobantes de cada uno de los conceptos (gastos médicos, inversiones, donativos, etc.) que la ley autoriza deducir.

c) Obtiene ventajas y provechos de las lagunas, deficiencias y errores contenidos en la ley fiscal. Este caso se tendría cuando se adquiere un bien o servicio en la zona fronteriza, donde regularmente la tasa o cuota por el gravamen que se causa es inferior al resto del territorio nacional.

Por ser las palabras elusión y evasión muy parecidas gramaticalmente y utilizar la doctrina el término elusión como sinónimo de "un no pago legal" de un gravamen, se piensa que quizá no sea muy propio utilizar el verbo eludir para expresar el no nacimiento de la obligación, pero lo cierto es que dichas situaciones se presentan en la práctica y no hay otro término mejor que la elusión fiscal para designarlas. También es importante dejar asentado, que entre la elusión y la evasión tributaria existe un hilo muy delgado que las divide y en consecuencia por un error de apreciación, una simple elusión puede convertirse en una verdadera y grave evasión tributaria, sobre todo cuando actuando el sujeto pasivo subjetivamente, se pretende aprovechar de una aparente deficiencia que presente una determinada disposición tributaria.

Desde la trascendencia negativa de la evasión en la vida financiera y económica de país y de los particulares, conviene hacer algunas reflexiones sobre las siguientes preguntas: ¿cuáles son las principales causas que originan la evasión? ¿la evasión debe ser combatida?, ¿a través de qué medidas se puede evitar o combatir el fraude al Fisco?

En relación con las causas que originan la evasión podemos señalar las siguientes:

a) Irregularidades y deficiencias en cuanto al control de los contribuyentes.

b) Aumento de las tasas de los impuestos, olvidándose con ello el Estado que una mayor recaudación se logra incrementando el número de contribuyentes (recaudación en forma horizontal) y no aumentando las tasas de los impuestos, ni creando otros (recaudación en forma vertical).

c) La existencia de múltiples obligaciones, que los sujetos de los impuestos deben cumplir.

d) Falta o deficiencia en la publicidad de las obligaciones fiscales para que éstas se satisfagan en forma oportuna y veraz.

e) Desconocimiento de las leyes y demás disposiciones legales por el grueso de los contribuyentes, que a pesar de no ser causa para dejar de cumplir con la ley, si debe el Fisco preocuparse y actuar en forma permanente para combatir tal desconocimiento.

f) La inmoralidad administrativa dentro de la recaudación tributaria y durante la aplicación del producto de los impuestos a los gastos públicos y a las actividades de interés general.

g) La falta de conciencia ciudadana, ubicada en aquel sector de la población integrada por gente sin escrúpulos, que encuentra en transgredir tanto un deleite como un negocio. Desde luego, en ningún país falta esta clase de personas que sin moral, ni ética, dedican sus mejores esfuerzos a defraudarse al Fisco.

En cuanto a si la evasión debe ser combatida, desde luego la respuesta es afirmativa si tomamos en cuenta las siguientes razones:

a) Constituye una violación a la ley.

b) Fomenta la competencia desleal y despierta en los contribuyentes cumplidos el ánimo para la evasión.

c) No puede quedar a criterio del particular determinar si debe o no pagar un impuesto.

d) Se obstaculiza la tarea del Estado de sufragar los gastos públicos, al dejarle de enterar los elementos económicos que necesita para tal efecto.

Finalmente y por lo que hace a las medidas que pueden practicarse para evitar o combatir la evasión fiscal, tenemos las siguientes:

a) Llevar a cabo un mejor control de los impuestos y de los contribuyentes.

b) Interesar a los agentes fiscales en el cobro de impuestos y a los defensores de los intereses del fisco.

c) Llevar a la práctica la imposición de penas justas a los defraudadores.

d) Establecer procedimientos rápidos y eficaces para el control de los créditos fiscales.

e) Distribuir la carga fiscal equitativa y que sea adecuadamente soportable por todos y cada uno de los gobernados que tengan capacidad tributaria.

f) Procurar que las leyes tributarias contengan disposiciones claras, sencillas y precisas que permitan que los contribuyentes las entiendan sin gran dificultad y las cumplan sin titubeos.

g) Manejar los fondos públicos en forma escrupulosa, a fin de eliminar en los gobernados la idea tan arraigada y justificada de que el producto de los tributos se malversa o cuando menos se derrocha o dilapida.

2.5 Definiciones de Impuesto

Para poder llegar a una definición concreta el concepto de impuestos es preciso hacer alusión a las diversas teorías existentes al respecto dentro de las cuales encontramos las siguientes:

La Teoría de la Equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestado por el estado a favor de los particulares, la cual no es aceptable porque nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción a los impuestos que pagan, y en muchos casos, el beneficiario particular es inversamente proporcional al impuesto pagado.

La Teoría del Seguro considera el impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal, por la seguridad que es sus bienes y en su persona le es proporcional el estado, no podemos aceptar que el estado tenga como única función la protección individual, su existencia sobrepasa con mucho este cometido, además de que el producto de los impuestos tiene muy diversas finalidades.

La Teoría del Capital Nacional establece que los impuestos presentan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demande el manejo del capital del estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza de un país pero el fin de los impuestos no puede circunscribirse solo a esa

actividad.

La Teoría del Sacrificio identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo el fundamento y la justificación jurídica de los impuestos se encuentra en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político el cual está ligado al individuo, ya sea por razones de nacionalidad o de economía.

En cuanto al Código Fiscal de la Federación el artículo 2 fracción I define al impuesto como las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II, III y IV de este mismo artículo.

La anterior definición legal no es una definición ya que definir es fijar con precisión la naturaleza de una cosa, en primer lugar porque el concepto que nos presenta es común a todos los tributos ya que todos ellos sus contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, en segundo lugar, como nos dice De la Garza tiene carácter residual es decir, que se obtiene por eliminación o no por que 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 nos define el impuesto como una prestación tributaria obligatoria ex lege, cuyo presupuesto de hecho no es una actividad del estado referida a lo obligado y destinada a cubrir los gastos públicos. Es por ello que se dice 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 publico y sin que haya para ellas contraprestación o beneficio especial directo o inmediato. Así podemos determinar que los impuestos tienen cinco elementos básicos que son:

- 1. El sujeto del impuesto**
- 2. El objeto del impuesto**
- 3. La determinación de la base**
- 4. La aplicación de la tasa, tarifa o cuotas**
- 5. La forma, medio y fecha de pago**

CAPITULO III

3. OBLIGACIONES TRIBUTARIAS

3.1 DE LA OBLIGACION EN GENERAL.

El Lic. Antonio de J. Lozano en su diccionario Razonado de Legislación y Jurisprudencia señala que obligación es: "Un vinculo del derecho que nos constituye en la necesidad de dar o hacer alguna cosa, puede ser meramente natural, meramente civil y mixta. Obligación meramente natural es la que no impone el derecho natural sin que le acompañe el civil, cual es la de los pupilos por los contratos que celebran sin la autoridad del tutor. Obligación meramente civil es la que nos impone el derecho civil, sin que le acompañe el natural, cual es la de los que celebran por la fuerza algún contrato. Obligación mixta es la que nos imponen ambos derechos justamente, esto es, el natural y el civil. La natural no produce acción en el fuero judicial, por provenir de contrato que no está admitido en las leyes civiles; y así es que su ejecución pende solamente de la probabilidad del obligado. La civil produce acción en el fuero judicial, porque si bien no subsiste en realidad, consta, sin embargo, de tal suerte, que puede en que aparece deudor ser estrechado por el juez a su cumplimiento, como por ejemplo, en que confesó por escrito el recibo de alguna cosa que no le fue entregada y no fue aprobada la omisión de la entrega, pero generalmente puede destruirse mediante la oposición de alguna excepción perentoria que la deja sin efecto. La mixta produce acción eficaz que no puede destruirse por ninguna excepción perentoria; y se llama así, porque toma del derecho natural la subsistencia, y del civil la coacción a su cumplimiento. También hay obligación perfecta y obligación imperfecta: perfecta es aquella cuyo cumplimiento puede exigirse jurídicamente; e imperfecta la que no encadena sino la conciencia, como la obligación de hacer limosna y el reconocimiento de un servicio. La mixta puede llamarse perfecta en todos los sentidos; y así la natural como la civil pueden decirse imperfectas, en cuanto la primera no produce acción y la segunda no la produce sino tan débil que puede rechazarse por una excepción. Más no ha de confundirse, a pesar de ello, la obligación imperfecta con la natural o civil, pues estas dos producen algunos efectos civiles, al paso que aquella no produce ninguno. Si yo salvé la vida a una persona, por ejemplo, la obligación que le impone el reconocimiento es imperfecta; por lo cual no tengo acción para exigirle una recompensa, y si me presta una cantidad de dinero, no podré mirarla como precio del servicio que le hice y dispensarme de restituirla: si gané al juego cierta cantidad a un individuo, la obligación que tiene de pagármela es natural y no tendré tampoco acción para forzarle a cumplirla; pero se él lo ejecuta, no estaré yo precisado a volverle lo que me hubiere pagado. De todo lo dicho se infiere que la obligación mixta es la verdadera obligación, porque se funda en el derecho natural y en el civil; y efectivamente, ésta es la que se entiende bajo el nombre general de

obligación.

Toda obligación nace o de la ley, o de un contrato, o de un hecho personal. Nace de la ley, cuando la autoridad de ésta, aun independientemente de nuestra voluntad, nos impone algún deber, como por ejemplo, la obligación de ser tutor, cuyo cargo no podremos rehusar sin justa causa en el caso de que nos defiera. Nace de un contrato, siempre que nos comprometemos seriamente con otra persona á dar o hacer alguna cosa en su favor. Nace de un hecho personal, siempre que hacemos una cosa de que nos resulta un deber para con un tercero. Este hecho personal puede ser lícito o ilícito: si el lícito se llama cuasicontrato; y si es ilícito, se habrá cometido con intención de dañar o sin ella: en el primer caso es un delito, y en el segundo, un cuasidelito. Las fuentes, pues de las obligaciones, son los contratos, cuasicontratos, delitos, cuasidelitos y la ley. También puede decirse que todas las obligaciones provienen de la ley, unas inmediatamente, y otras mediante los contratos, cuasicontratos, delitos y cuasidelitos; porque la ley es la que determina o sanciona los derechos y deberes que produce cada uno de dichos actos.

Las obligaciones que nacen de contratos o cuasicontratos pasan a los herederos y a favor de los herederos; es decir, que los herederos del obligado por contrato o cuasicontrato, suceden en las cargas que aquél se impuso, y los herederos de la parte contraria suceden en los derechos que por medio del mismo contrato o cuasicontrato había adquirido el difunto. Las obligaciones que provienen de los delitos o cuasidelitos, pasan también a los herederos y a favor de los herederos, en cuanto a la reparación o indemnización del daño causado o recibido por el difunto; pero no en cuanto a la pena corporal ni en cuanto a la pecuniaria aplicable al fisco, las obligaciones se extinguen:

- 1. Por la paga o solución.**
- 2. Por la novación.**
- 3. Por la remisión voluntaria o el perdón.**
- 4. Por la compensación.**
- 5. Por la confusión.**
- 6. Por la pérdida de la cosa.**
- 7. Por la nulidad o la rescisión.**
- 8. Por el juramento decisorio.**
- 9. Por el mutuo consentimiento.**

10. Por la prescripción.

Es de advertir que se llama acreedor el sujeto a cuyo favor se contrae la obligación, y deudor el que la contrae.

Por su parte el maestro Rafael de Pina en su obra de Derecho Civil Mexicano al hablar sobre la obligación nos señala que: "La palabra obligación tiene en la esfera de lo jurídico y en el orden civil) dos significaciones, una amplia y otra restringida, que es conveniente recordar, para evitar cualquier confusión lamentable, cuando se aborda el estudio o la exposición del tema referente a las obligaciones civiles".¹

Por ello, en una exposición de esta naturaleza no hay por que tratar de las obligaciones derivadas del Derecho de Sucesiones o del Derecho de Familia, porque éstas tienen su lugar apropiado, que no es precisamente el destinado a las "obligaciones civiles".

De no hacerlo así, se produciría una confusión inconveniente que se debe evitar, en materia tan importante, en obsequio a la precisión y claridad que deben informar cualquier exposición y estudio del Derecho.

Cuando se hace referencia a las obligaciones civiles, sin particularizar, se alude no a todas las obligaciones que en el campo del Derecho se manifiestan, sino a aquel especial orden de obligaciones que se vienen estudiando tradicionalmente en las exposiciones del Derecho Civil bajo la rúbrica de Derecho de Obligaciones. Esto debe ser tenido muy en cuenta.

Sánchez Román ha escrito, acerca de esta cuestión, después de recordar la distinción que existe entre obligación y deber, que en el aspecto jurídico "es preciso distinguir entre la obligación que se engendra por un acto aislado, un hecho particular y concreto, que puede existir o no, constituyendo en una relación de derecho a varios sujetos, que antes no lo estaban para un fin tan especial y circunscrito y de interés al particular como la causa de que lo motivó, y aquella otra obligación u obligaciones también jurídicas que son el resultado, parte o contenido de un orden general de relaciones de derecho preestablecidas, desde luego mas permanentes, de menor limitación en su alcance, y nunca de fines tan singulares, inmediato y de mero interés individual como los que persigue la primera; o de un orden general también de protección y garantía del derecho anterior y generalmente establecido,

¹ J. LOZCANO, Antonio, Diccionario de Legislación y Jurisprudencia Mexicanas, Tomo II, Tribunal Superior de Justicia del Distrito Federal,. 1991, págs. 921-922.

como el penal, siquiera necesite, a su vez, iniciativas particulares de voluntad que determinen su aplicación".²

"Las del segundo grupo suponen la preexistencia de un estado de general garantía del Derecho, o de una serie de relaciones de cuyo contenido más o menos complejo son parte, como complemento de aquel organismo anterior mientras que las del primero nacen exclusivamente por la fuerza creadora del acto singular que las produce: estas últimas, cumplidas, extinguen la relación; en tanto que el cumplimiento de aquéllas la deja subsistente".

Las palabras deber y obligación, escribió a este respecto Sánchez Román, no son sinónimas. El deber-decía-se refiere a un orden moral, y la obligación, aunque puede y debe tener un fondo moral, pertenece al orden jurídico; e mismo deber cuando toma formas y caracteres jurídicos, por ser elemento y condición de una relación de derecho, adquiere la calidad de obligación, denominándose las de esta clase, como la educación de los hijos, el auxilio mutuo, la fidelidad conyugal, etc., obligaciones ético-jurídicas.

Demófilo de Buen, en su ensayo sobre las obligaciones especiales y obligaciones institucionales, a que se hace referencia en la bibliografía citada, dice que el concepto de obligación excede con mucho del ámbito del Derecho, pero que salvo excepciones muy especiales tiene dentro de él un significado unívoco, no incompatible con la existencia de diversas especies de obligaciones, añadiendo que obligación es siempre, en sentido jurídico, necesidad moral (es decir, no física); es atadura o vinculación de una voluntad impuesta por una norma emanada del ordenamiento legislativo o de la voluntad privada.

En atención a las consideraciones expuestas, concluye Sánchez Román que el objeto de un Tratado de obligaciones está constituido únicamente por las que nacen de la virtualidad del acto singular que las crea, y con los términos y circunstancias que libremente (siempre, es claro, bajo los moldes generales de la ley, ya que nada hay eficazmente jurídico contra ellas) dicho acto les atribuye.³

Valverde señaló también la necesidad de circunscribir el concepto de obligación (al tratar de las obligaciones civiles) a su sentido técnico para impedir que el derecho de obligaciones extienda su acción a otras esferas del Derecho Privado.

² La palabra obligación emplea, a veces, como equivalente a la de deber. Es conveniente, sin embargo, establecer la correcta distinción entre estos dos términos.

³ SANCHEZ, Ramón, ESTUDIOS DE DERECHO CIVIL. Tomo IV. Págs. 2-3.

A este respecto escribió que "si a todo derecho corresponde un deber en las múltiples relaciones jurídicas del derecho, es claro que en el Derecho Civil hay derechos y obligaciones que caen dentro de la acción del Derecho Familiar, del Derecho de Propiedad y del de Sucesión "mortis causa", pues todos ellos son focos de irradiación de obligaciones que constituyen la urdimbre y la trama de la vida jurídica; de lo cual se infiere que si quisiéramos estudiar las obligaciones jurídicas en todos sus aspectos, tendríamos que estudiar todo el Derecho".

Ahora bien, bajo la rúbrica de Derecho de Obligaciones, sin dejar de tener en cuenta que la obligación en general es deber jurídico y una norma que tiene necesariamente que cumplirse y que como tal se encuentra en todas las relaciones jurídicas, debemos aclarar que en un sentido estricto, el nombre de obligación se reserva para la obligación independiente con propia y verdadera substantividad que surge en el comercio humano para facilitar el cambio de valores y servicios, excluyendo de su concepto todas las otras obligaciones que, o no son jurídicas, o no revisten exclusivamente la figura de estas entidades obligatorias.

Posteriormente, Demófilo de Buen distinguió entre obligaciones especiales y obligaciones institucionales, en un estudio verdaderamente interesante.

Las obligaciones constitucionales son, en el concepto de De Buen, las derivadas de la institución; o sea, las creadas por razón de la naturaleza de la misma entre sus elementos. Estas obligaciones participan, por lo mismo, de la naturaleza de las relaciones institucionales mismas en su aspecto jurídico, y precisamente por ello son obligaciones imperativas; es decir, aquellas que no admiten por parte de los enlazados en la relación obligatoria, convención contraria.

Trazando una distinción entre las obligaciones especiales y las institucionales, escribe De Buen que las primeras son meras relaciones humanas, en tanto que las segundos son situaciones humanas.

Las obligaciones institucionales son para el autor a que nos estamos refiriendo ideas sociales encarnadas en una corporal estructura, después de una gestión social; las obligaciones especiales proceden de una idea subjetiva y nacen en virtud de un acto imputable a la voluntad humana, sea como efecto de su competencia creadora (contrato, por ejemplo), o de su responsabilidad (daños culposos, por ejemplo).

Para De Buen es un grave error aplicar a las obligaciones institucionales las reglas dedicadas en los Códigos Civiles a las obligaciones especiales (a las que se hace referencia cuando se habla de "obligaciones civiles"), siendo, a su juicio, tan esenciales las diferencias entre unas y otras que sólo en un sentido amplísimo pueden calificarse de obligaciones a las llamadas institucionales.

Según Castán, las obligaciones propiamente civiles se caracterizan, frente a otras figuras de sujeciones jurídicas, por representar un interés privado exclusivo, constituir vínculos de naturaleza transitoria, y poderse hacer efectivas, en los casos de incumplimiento, por medio de un equivalente económico obtenido del patrimonio del deudor.

Durante siglos, han sido repetidas las definiciones de la obligación civil formuladas por Justiniano y por Paulo. La primer dice: "La obligación es un vínculo de derecho por el que somos constreñidos con la necesidad de alguna cosa, según las leyes de nuestra ciudad".

Esta definición pone de relieve el elemento esencial de la obligación, que consiste en un vínculo, derivado de una relación jurídica, habiéndose dicho a propósito de ella, que el término cosa debe entenderse en sentido de prestación, puesto que, de otro modo, no tendría carácter general, sino que se referiría únicamente a las obligaciones de dar.

La definición de Paulo se expresa así: "La sustancia de la obligación no consiste en que nuestro cuerpo haga algo, o en servidumbre nuestra, sino en que otros nos constriñan a dar algo, bien haciendo, bien prestando".

La obligación es considerada como un vínculo jurídico, como una relación jurídica y como una necesidad jurídica, según los diferentes criterios sustentados por los tratadistas. Para nosotros es una relación jurídica productora de un vínculo jurídico.

El *juris vinculum* es consecuencia de la relación jurídica.

La obligación se define generalmente por los tratadistas como una relación jurídica constituida en virtud de ciertos hechos o actos entre dos o mas sujetos, por la que uno, denominado acreedor, puede exigir de otro, llamado deudor, determinada prestación.

En este sentido escribe Borja Soriano que la obligación "es la relación

jurídica entre dos personas en virtud de la cual una de ellas, llamada deudor, queda sujeta para con otra, llamada acreedor, a una prestación o a una abstención de carácter patrimonial, que el acreedor puede exigir al deudor”, definición que sería perfecta si no olvidase que los sujetos de la obligación pueden ser mas de dos.⁴

Rojina Villegas, por su parte, define la obligación diciendo que es “un estado de subordinación jurídica que impone al deudor la necesidad de ejecutar a favor del acreedor un hecho o una abstención de carácter patrimonial o moral”.⁵

Colín y Capitant definen la obligación como “una necesidad jurídica, por efecto de la cual una persona esta sujeta a una prestación, ya positiva, ya negativa, es decir, a un hecho o a una abstención, o como dice en Código, a dar, hacer o no hacer una cosa”

Josserand escribe que “la obligación, o derecho personal, es una relación jurídica que asigna, a una o varias personas, la posición de deudores frente a otra o a otras, que desempeñan el papel de acreedores y respecto de las cuales están obligadas a una prestación, ya positiva (obligación de dar o hacer), ya negativa (obligación de no hacer)” y que considerada la obligación desde el lado del acreedor es un crédito y considerada la obligación desde el lado del acreedor añadiendo que a veces la obligación se considera únicamente en este segundo aspecto, diciéndose, en tal sentido que tal persona tiene que cumplir determinadas obligaciones con respecto a tal otra, que, desde luego, puede exigir las.

Derecho de crédito (de obligación) es, para Ennerccerus, el que compete a una persona, el acreedor, contra otra persona determinada, el deudor, para la satisfacción de un interés digno de protección que tiene el primero.

Por obligación o relación obligatoria debe entenderse, según Messineo, una relación entre dos sujetos (al menos) en virtud de que uno de ellos (deudor: llamado, a veces promitente) queda obligado, esto es, sometido a un deber, o comprometido frente al otro (acreedor: llamado, a veces estipulante) a cumplir una prestación, o sea, a desarrollar una determinada actividad (comportamiento) patrimonialmente valorable y que atribuye al acreedor un correspondiente poder, que consiste en la pretensión a la prestación.

⁴ BORJA SORIANO, TERÍA GENERAL DE LAS OBLIGACIONES. TOMO II. Págs. 81

⁵ ROJINA VILLEGAS, DERCHO CIVIL MEXICANO. TOMO V. Vol. I. Pág. 44

En las definiciones transcritas y en otras que voluntariamente omitimos, por innecesarias, juegan las expresiones vínculo jurídico, relación jurídica, necesidad jurídica, pero, en realidad la diferencia que entre ellas pueda señalarse es más de palabra que de concepto.

Por ello ha podido decir Castán, refiriéndose a las definiciones modernas de la obligación, que en el fondo de todas ellas palpita el mismo concepto romano.

Demófilo De Buen, ha escrito: "sin designio de una definición perfecta, sino más bien como ensayo de esbozar el concepto de obligación, que las especiales, es decir, las privativamente civiles" pueden ser caracterizadas como relaciones entre personas, engendradas por actos aislados, en los que la voluntad libre juega un papel preponderante y cuyo fin se agota en determinada o determinadas prestaciones que debe hacer un obligado (deudor) a un titular.

La opinión según la cual el concepto de obligación se encuentra todavía, en la actualidad, apegado de una manera rigurosa a la concepción romana, peca, por lo menos, de exagerada. Ciertamente que el concepto romano de obligación pesa aún sobre la teoría de los civilistas y hasta sobre el criterio de los legisladores, pero es indudable que tanto la una como el otro no han dejado de evolucionar notablemente, si bien con la lentitud de todo cambio jurídico.

Esta evolución ha sido importante tanto en el aspecto formal de la estructura, de la técnica y de la lógica jurídica de las obligaciones, como en el aspecto sustancial o de fondo o sea, en el orden del espíritu, en el orden de los fines humano-sociales, de los propósitos con ella perseguidos.

El carácter permanente del Derecho de Obligaciones no supone, por consiguiente, inmutabilidad, sino que, "antes al contrario, muestra hoy día importantes transformaciones, que van alterando aquella permanencia más arraigada que en las restantes ramas del Derecho Civil".

El moderno concepto de obligación civil no es actualmente el mismo que tenían juriconsultos romanos, pues hay que reconocer, si no se quiere cerrar los ojos a lo evidente, que en ciertos aspectos la influencia del Derecho Romano no ha sido un obstáculo para que se produzcan notables cambios en esta materia. En el curso mismo de la historia del Derecho Romano es notoria la transformación que experimenta el concepto de obligación civil, en el

sentido de una objetivación progresiva, de signo contrario al carácter acentuadamente subjetivo que tuvo originalmente.

En la actualidad, la obligación es considerada, fundamentalmente, como una relación jurídica patrimonial en la que la prestación es el elemento primordial, dada la posibilidad de la transmisibilidad de la misma, ampliamente admitida en el Derecho contemporáneo, contrariamente a lo que sucedía en Roma. La circunstancia de que el concepto de obligación civil tenga todavía sus raíces en el Derecho Romano no autoriza para considerar al Derecho de Obligaciones como un sistema legal estático.

La naturaleza de la obligación ha sido estudiada ampliamente por los tratadistas ya que constituye uno de los temas mas importantes y atractivos del Derecho Civil.

Sobresalen sobre este punto dos teorías, la subjetiva y la objetiva. La primera es la originaria, romana, y la segunda, la moderna, que ha sido y es discutidísima.

El Derecho Romano vio en la obligación un vínculo entre personas; pero el germánico y el moderno tienden a destacar el compromiso objetivo de crédito o deuda, estimándolo más bien que como una voluntad ligada a otra, como un vínculo entre dos patrimonios, considerados como personalidades abstractas.

La doctrina llamada objetiva tiene en Gaudement uno de sus representantes mas caracterizados. Afirma este autor, como tesis fundamental al respecto, que si bien originariamente era la persona la que debía a la persona, en la actualidad se considera que es el patrimonio el que debe el patrimonio, lo que equivale a afirmar la posibilidad de una relación entre patrimonios que no puede ser aceptada en ningún caso, puesto que es evidente que la relación jurídica (y, por lo tanto, la relación obligatoria) no puede aceptarse ni existir más que entre personas.

Los partidarios de la teoría objetiva "al considerar el derecho del acreedor como un derecho sobre los bienes del deudor, consideran solamente las hipótesis del incumplimiento por parte de éste, quedando posible la explicación con esta teoría del caso del cumplimiento voluntario del deudor, en que de modo efectivo se realiza un acto del mismo y sin que tenga entonces ninguna manifestación ese derecho del acreedor sobre el patrimonio del deudor". Ahora bien, sigue diciendo el autor de referencia, "cuando de la hipótesis del cumplimiento pasamos a la del incumplimiento, en la que se centra la teoría objetiva, tampoco es admisible, pues, prescindiendo de mas amplias consideraciones, basta pensar en la obligación de hacer de carácter

personalísimo, para comprender que la voluntad de las partes a lo que se dirige, es precisamente al acto del deudor; por ejemplo, la obligación de pintar un cuadro contraída por un pintor célebre".⁶

De lo anterior podemos concluir que la obligación se genera de una relación o vínculo jurídico entre dos o más partes, siendo el producto de dicha relación los actos jurídicos que de ella emanen y que producen consecuencias en el Derecho. En otro orden de ideas el objeto de la relación jurídica es la de celebrar actos que produzcan efectos en el Derecho; dentro de dichos efectos se encuentran precisamente las obligaciones que tienen relación directa a su vez con los derechos generados.

3.1.1 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Es evidente que al hablar del nacimiento de la obligación tributaria nos tendremos que referir en primer término a la fuente de la obligación que es precisamente el artículo 31 fracción IV de la Constitución General de la República.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado o Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*⁷

Por su parte el artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece 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.

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimientos que se expidan con posterioridad".⁸

En este orden de ideas, es indudable que la obligación tributaria nace o se genera cuando la conducta del sujeto se adecua a la normatividad tributaria vigente en el momento de la misma, sin que se requiera un acto administrativo previo para ello.

Un ejemplo que podemos establecer con claridad es el relativo al

⁶ DE PINA, RAFAEL. DERECHO CIVIL MEXICANO. Ed. Porrúa. Tercera ed. México. 1973. Págs. 21-29.

⁷ CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Esfinge. México 2005

⁸ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, dit. Edifica, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 795.

nacimiento de la obligación tributaria relacionada con el Impuesto Sobre la Renta. En el artículo 1 de la Ley de la Materia se señala: "Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del Impuesto Sobre la Renta en los siguientes casos:

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

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

III. Los residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éste."⁹

En este caso el ingreso por si mismo produce la obligación por parte del sujeto el de cubrir con dicho gravamen una vez que se actualiza la conducta incorporada en el precepto legal.

Sin embargo la obligación tributaria puede generarse por la existencia de un acto proveniente del sujeto como es el caso del arrendamiento y la compraventa. Sobre el particular es menester transcribir lo que establecen los artículos 141 y 146 de la ley del Impuesto Sobre la Renta que nos señala:

Artículo 141. Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce personal temporal de inmuebles, los siguientes:

I. Los provenientes del arrendamiento o subarrendamiento y en general por otorgar a título oneroso el uso o goce temporal de bienes inmuebles, en cualquier otra forma.

II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

Para los efectos del Capítulo III de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los ingresos en crédito se declararán y se calculará el impuesto que les corresponda hasta el año de calendario en que sean cobrados.¹⁰

⁹ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 7.

¹⁰ Ob. Cit. pp. 250-251.

Artículo 146. Se consideran ingresos por enajenación de bienes, los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación.

PERMUTA

En los casos de permuta se considerará que hay dos enajenaciones.

IMPORTE DEL INGRESO

Se considerará como ingreso el monto de la contraprestación obtenida, inclusive en crédito, con motivo de la enajenación; cuando por naturaleza de la transmisión no haya contraprestación, se atenderá al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las Autoridades Fiscales.

INGRESOS NO ACUMULABLES.

No se considerarán ingresos por enajenación, los que deriven de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o fusión de sociedades, ni los que deriven de la enajenación de bonos, de valores y de otros títulos de crédito, siempre que el ingreso por la enajenación se considere interés, en los términos del artículo 9 de esta Ley.¹¹

Otro ejemplo palpable es el relacionado con los derechos que de acuerdo a la definición que proporciona la fracción IV del artículo 2 del Código Fiscal de la Federación.

Artículo 2 Fracción IV. Son las contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.¹²

Podemos concluir que la obligación tributaria se genera por dos vías fundamentalmente: a) por la adecuación de la conducta del sujeto pasivo de la relación tributaria a la hipótesis normativa; y b) por la ejecución de un acto único del sujeto pasivo que causa efectos en la normatividad.

3.2 DETERMINACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

¹¹ Ob. Cit. p. 256.

¹² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, dit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 792.

Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.¹³

El tratadista Sergio Francisco de la Garza en su obra de Derecho financiero Mexicano cita a diversos autores en relación a este aspecto.

“Para Gazzero la determinación es “la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible”, y “el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos”, “el caso administrativo que concretiza la constatación”.

Vanoni dice que es “la fijación de los elementos inciertos de la obligación”.

Giuliani Fonrouge define la determinación como “el acto o el conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular la configuración del damente, 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”.

Jarach afirma que “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en la cual está manifiesta su pretensión, contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva”.

Para Sergio Francisco de la Garza, la determinación es un acto del sujeto pasivo por el que reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa realización, imputable a uno o sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuotas ordenada por la ley.

¹³ FERNANDEZ MATINEZ, Refugio de Jesús. DERECHO FISCAL. Edit. Graw-Hill, México 2002, p.260-261.

De la anterior definición podrá advertirse que para nosotros la determinación puede ser tanto un acto jurídico del sujeto pasivo (por adeudo propio o por deuda ajena), como un acto administrativo de la autoridad tributaria.

La administración es considerada como un paso ineludible de la obligación tributaria por algunos tratadistas, sobre todo por aquellos que admiten que su autor puede ser el sujeto pasivo. Así, por ejemplo, para Giuliani Fonrouge y para Gazzero. su necesidad es aceptada también por Berlini (aunque niega la autodeterminación), pero quien explica que existen dos tipos de impuestos: "aquellos que entre la realización del presupuesto de hecho y la extinción de la obligación tributaria no se interpone ningún acto diverso del pago de aquéllos en los cuales, por el contrario, la obligación tributaria no puede extinguirse si antes no es determinada su consistencia concreta por la administración financiera".

En el mismo sentido, Giannini, quien explica: "La liquidación del impuesto, en sentido amplio, consiste, precisamente, en el acto o en la serie de actos necesarios para la comprobación y la valoración de los diversos elementos constitutivos de la deuda impositiva (presupuesto material y personal, base imponible), con la consiguiente aplicación del tipo de gravamen y la concreta determinación cuantitativa de la deuda del contribuyente. Siendo esta la razón de ser y la función de la liquidación, es claro que constituye una fase ineludible en el desenvolvimiento de la relación impositiva, cuya lógica necesidad deriva de la simple consideración de que, conteniendo la norma tributaria un mandato abstracto e hipotético (mandato que se expresa en estos términos: si se realiza un hecho determinado, tales personas quedarán obligadas a pagar una cierta suma), no resulta posible afirmar que alguien debe al Estado o a otro ente público una suma determinada si no es cumpliendo las operaciones arriba indicadas. De aquí se desprende que la liquidación es necesaria y que se produce en cualquier especie de impuesto, por ser consustancial con el carácter mismo de la obligación tributaria, como obligación ex lege.

Nosotros creemos que todo hecho generador requiere la determinación. No sólo tratándose de impuestos con parámetros complejos y alícuotas progresivas, sino aún de los demás simples, como podría ser el impuesto de capitación (en que cada persona por el solo hecho de su existencia deba pagar el adeudo tributario), o en el de los tributos llamados fijos. En todos los hechos generadores es necesario que alguien, sea el sujeto pasivo o sea la Administración, constaten la realización del hecho generador, atribuyan o reconozcan la atribución en relación con un determinado sujeto y cuantifiquen la deuda tributaria para que pueda hacerse el pago".

Nuestra actual legislación tributaria y específicamente los artículos 6 y 20 del Código Fiscal de la Federación establecen para efectos de la determinación de la obligación tributaria lo siguiente:

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

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

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación".¹⁴

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

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

Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, refiriendo a la fecha en que se causó el

¹⁴ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, dit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 795.

impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquéllas que deban efectuarse en el extranjero, se considera el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del tercer párrafo del presente artículo.

La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de cambio a que se refiere el párrafo tercero del presente artículo, por el equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquel en que corresponda.

Se aceptarán como medio de pago de las contribuciones, los cheques certificados o de caja y transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas de carácter general que expida al Servicio de Administración Tributaria. Los contribuyentes personas físicas que realicen actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1,750,000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300,000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación o cheques personales del mismo banco, siempre que en este último caso, se cumplan las condiciones que al efecto establezca el Reglamento de este Código. Se entiende por transferencia electrónica de fondos, el pago de las contribuciones que por instrucción de los contribuyentes, a través de la afectación de fondos de su cuenta bancaria a favor de la Tesorería de la Federación, se realiza por las instrucciones de crédito. En forma electrónica.

Los pagos que se hagan se aplicarán a 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:

I. Gastos de ejecución.

II. Recargos.

III. Multas.

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

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal impugnando alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en el mismo no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones se considerarán, inclusive, las fracciones del peso. No obstante lo anterior, para efectuar su pago, el monto se ajustará para que las que contengan cantidades que incluyan de 1 hasta 50 centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior y las que contengan cantidades de 51 a 99 centavos, se ajusten a la unidad inmediata superior.

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá ordenar, por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria en materia de estadística de ingresos, que se proporcione en declaración distinta de aquélla con la cual se efectúe el pago”.

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar otros medios de pago.¹⁵

Otro de los ejemplos que podemos citar de la determinación del Crédito Fiscal es el relativo a la determinación de los ingresos por actividades empresariales a que se refiere el artículo 120 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que nos indica:

Artículo 120. “Están obligadas al pago del impuesto establecido en esta Sección, las personas físicas que perciban ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Las personas físicas residentes en el extranjero que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos de esta Sección por los ingresos atribuibles a los mismos, derivados de las actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

Para los efectos de este Capítulo se consideran:

¹⁵ Ob. Cit. pp. 826-827.

I. Ingresos por actividades empresariales, los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.

II. Ingresos por la prestación de un servicio profesional, las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I de este Título.

Se entiende que los ingresos los obtienen en su totalidad las personas que realicen la actividad empresarial o presten el servicio profesional.¹⁶

Para nosotros la determinación de la obligación tributaria consiste en la materialización de la hipótesis jurídico tributaria contenida en la norma jurídica que se deriva de actos jurídicos realizados por el sujeto pasivo de la relación, o, de un acto administrativo emanado de la autoridad tributaria. En otro orden de ideas la determinación de la obligación tributaria puede derivarse de un acto del sujeto pasivo que se adecue a la hipótesis jurídica tributaria o un acto proveniente del órgano fiscal.

3.3 LIQUIDACION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

El Tratadista Sergio F. de la Garza, hace un resumen muy acertado de los procedimientos de liquidación o determinación diciendo: "En nuestro Derecho, así como en la mayor parte de los ordenamientos jurídicos extranjeros, pueden señalarse cuatro clases de procedimiento de determinación o liquidación:

- 1. La liquidación que realiza el sujeto pasivo, directo o por adeudo ajeno, en forma espontánea, sin intervención de la autoridad fiscal; este procedimiento es llamado por algunos autores italianos, impropriamente, autodeterminación (autoaccertamento), y por algunos autores españoles, autoimposición.**
- 2. La liquidación que realiza la administración, con la colaboración del sujeto pasivo, y que es considerado en Europa como el procedimiento normal de liquidación. Es el caso del Impuesto Estatal sobre Espectáculos Públicos, en que las autoridades fiscales nombran interventores para que tratándose de contribuyentes ocasionales, éstos liquiden el impuesto por conducto del interventor al terminar la función.**
- 3. La liquidación que realiza la autoridad fiscal sin la intervención del deudor, es llamada liquidación de oficio, determinación de oficio, o**

¹⁶ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 222.

liquidación estimativa (caso de los artículos 35 y 37 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 115, 116 y 117 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta).

4. La liquidación o determinación que se hace por virtud de un acuerdo, convenio o concordato celebrado entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo.

En nuestra legislación fiscal vigente y particularmente en el artículo 6 párrafo cuarto en adelante del Código Fiscal de la Federación se establecen las diferentes modalidades de la liquidación de la Obligación Tributaria:

Artículo 6. Párrafo cuarto.- "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

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

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

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

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga el pago de créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá

obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio".¹⁷

Otros ejemplos de liquidación de la obligación tributaria son los contenidos en los artículos 10 y 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta los cuales en lo conducente establece:

Artículo 10. "Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa del 28%."

Artículo 14. "Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, conforme a las bases que a continuación se señalan:..."¹⁸

Como podemos advertir la liquidación de la Obligación Tributaria consiste fundamentalmente en establecer en cantidad líquida y exigible la misma en términos de la legislación fiscal vigente. Esta liquidación puede ser realizada por el sujeto pasivo o por la autoridad tributaria, en su caso.

3.4 GARANTIAS EN LA OBLIGACION TRIBUTARIA

La garantía en Materia Tributaria es un elemento esencial que permite que la actividad del Estado no se vea entorpecida en el desarrollo de la recaudación de contribuciones.

Derecho Preferencial del Estado

El artículo 149 del Código Fiscal de la Federación establece el derecho de preferencia que tiene el fisco federal sobre la recepción de pagos. Tal precepto legal a la letra dice:

Artículo 149. "El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con

¹⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, pp. 795-796.

¹⁸ LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA. Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 21 y 25.

excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a la fecha en que surta efectos la notificación del crédito fiscal, las garantías se hayan inscrito en el registro público que corresponda y, respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes.

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución”.¹⁹

Controversias entre el Fisco Federal y el Fisco Local

Por otra parte y en el caso de controversias entre el fisco federal y el fisco local el artículo 147 del propio Código Fiscal de la Federación regula lo siguiente:

Artículo 147. “Las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales, se resolverán por los tribunales judiciales de la Federación, tomando en cuenta las garantías constituidas y conforme a las siguientes reglas:

I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.

II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante”.²⁰

¹⁹ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 1006.

²⁰ Op. Cit. p. 1005.

3.4.1. Clases de Garantías

Los artículos 141 y 141-A del Código Sustantivo Tributario establecen las clases de garantías:

Artículo 141. "Los contribuyentes podrán garantizar el interés fiscal en alguna de las formas siguientes:

I. Depósito en dinero u otras formas de garantía financiera equivalentes que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general que se efectúen en las cuentas de garantía de interés fiscal a que se refiere el artículo 141-A.

II. Prenda o hipoteca.

III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Para los efectos fiscales, en el caso de que la póliza de fianza se exhiba en documento digital, deberá contener la firma electrónica avanzada o el sello digital de la afianzadora.

IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.

V. Embargo en la vía administrativa.

VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento de este Código establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro o embargo de otros bienes.

En ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

La garantía deberá constituirse dentro de los treinta días siguientes al en que surta efectos la notificación efectuada por la autoridad fiscal correspondiente de la resolución sobre la cual se deba garantizar el interés fiscal, salvo en los casos en que se indique un plazo diferente en otros preceptos de este Código.

Conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo, tratándose de los juicios de amparo que se pidan contra el cobro de las contribuciones y aprovechamientos, por los causantes obligados directamente a su pago, el interés fiscal se deberá asegurar mediante el depósito de las cantidades que correspondan ante la Tesorería de la Federación o la Entidad Federativa o Municipio que corresponda.²¹

Artículo 141-A. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá autorizar a las instituciones de crédito o casas de bolsa para operar cuentas de garantía del interés fiscal. Las instituciones o casas autorizadas tendrán las siguientes obligaciones:

I. Presentar declaración semestral en que manifiesten el nombre y Registro Federal de Contribuyentes de los usuarios de las cuentas de garantía del interés fiscal, así como las cantidades transferidas a las cuentas de los contribuyentes o de la Tesorería de la Federación. La declaración a que se refiere esta fracción deberá presentarse durante los meses de julio del año del calendario de que se trate y de enero del siguiente año, por el semestre inmediato anterior.

II. Transferir el importe de garantía, más sus rendimientos, a la cuenta de la Tesorería de la Federación, al día siguiente a aquel en que se reciba el aviso que se establezcan en las disposiciones fiscales o aduaneras.

²¹ Op. Cit. p. 994-996.

En caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en la fracción II de este artículo, la institución de crédito o casa de bolsa autorizada deberá cubrir como resarcimiento del daño, un monto equivalente a la cantidad que resulte de actualizar el importe de los títulos depositados mas los rendimientos generados, en los términos del artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, adicionado con los recargos que se pagarían en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, computados a partir de la fecha en que debió hacerse la transferencia correspondiente y hasta que la misma se efectúe. Lo anterior, sin perjuicio de las sanciones que resulten aplicables”.²²

3.4.2. Casos en que se Garantiza el Interés Fiscal

Sobre este aspecto el artículo 142 del Código Fiscal establece:

Artículo 142. “Procede garantizar el interés fiscal, cuando:

I. Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.

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

III. Se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 de este Código.

IV. En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos”.²³

3.4.3. Procedimiento para hacer efectiva la Garantía

El artículo 143 regula el procedimiento para hacer efectiva la garantía otorgada por el sujeto pasivo en relación a la obligación tributaria

Artículo 143. “Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV y V del artículo 141 de este Código, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

²² Op. Cit. p. 996.997.

²³ Op. Cit. p. 997.

Si la garantía consiste en depósito de dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Tratándose de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

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

b) Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto".²⁴

²⁴ Op. Cit. p. 997-998.

CAPITULO IV

4. EXTINCIÓN DE LA OBLIGACION

4.1 El pago. Es la forma mediante la cual se extingue la obligación tributaria. Con respecto al pago es importante establecer las siguientes modalidades del mismo:

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

Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria sustantiva la extinción puede presentar diversos matices y formas.

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

- 1. Gastos de Ejecución**
- 2. Recargos.**
- 3. Multas.**
- 4. La indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.**

Dado el carácter legal de la obligación tributaria, su cumplimiento debe efectuarse en el tiempo indicado por la ley, que es en principio el de la realización del hecho generador.

Ya que los impuestos se pagan en la fecha o dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva, es necesario hacer mención que a falta de disposición expresa, el Código Fiscal establece un término dentro del cual deberán de presentarse las declaraciones de impuestos.

Sobre la forma de pago, debemos señalar que en nuestro Derecho Fiscal existen diversas formas de pago, pero la mas importante es a través de la presentación de declaraciones cuando se trata de impuestos que se deban cubrir por ejercicios fiscales.

Por otra parte, existen los siguientes tipos de pagos:

b) Pago liso y llano de lo debido. Esta situación se presenta cuando el contribuyente paga al fisco correctamente las cantidades que adeuda en los términos de las leyes aplicables, sin objeciones ni reclamaciones de ninguna especie.

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

d) Pago bajo protesta. Este tipo de pago tiene lugar cuando el contribuyente que está inconforme con el cobro de un determinado impuesto, cubre el importe del mismo ante las autoridades fiscales, pero hace constar que se propone intentar los medios de defensa legal que pro cedan, a fin de que el pago de que se trata se declare infundado y marca así el derecho de solicitar su devolución, en los términos de la legislación fiscal.

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

f) Pago de anticipos. Se presenta cuando el contribuyente, en el momento de percibir un ingreso gravado, cubre al fisco una parte proporcional del mismo a cuenta del impuesto que en definitiva le va a corresponder.¹

4.2. COMPENSACION

El concepto genérico de compensación no los proporcionan los artículos 2185 y 2186 del Código Civil Federal, cuyo textos nos señalan que: "tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente y por su propio derecho"; "el efecto de

¹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. DERECHO FISCAL. Edit. Oxford. México 1998, pp. 167-169

compensación es extinguir por ministerio de la ley las dos deudas, hasta la cantidad que importa la menor”.

Ahora bien para que exista la compensación en materia tributaria la autoridad y el contribuyente tendrían que reunir la calidad de deudores y acreedores recíprocamente en relación al artículo 23 del Código Fiscal de la Federación señala:

Art. 23. “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 retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuesto federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A de este Código, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquél en que la misma se haya efectuado, acompañado de la documentación que al efecto se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.²

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.³

Si la compensación se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectúa la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

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

² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 836.

³ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. DERECHO FISCAL. Edit. Oxford. México 1998, pp. 177

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aún en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando estos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

Se entenderá que es una misma contribución si se trate del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho”.

Conforme al precepto antes señalado se puede establecer que la compensación opera como regla general cuando las cantidades que se tengan a favor contra las que se tiene obligación a pagar deriven de una misma contribución incluyendo sus accesorios; en el caso de que no se deriven de una misma contribución, se podrán compensar los saldos siempre y cuando se cumplan con los requisitos y en los casos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

Se entiende cómo una misma contribución si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.

Es importante establecer en términos del Art. 2188 del Código Civil Federal indica que: “para que haya lugar a la compensación se requiere que las deudas sean igualmente líquidas y exigibles. Las que no lo fueren, solo podrán compensarse por consentimiento expreso de los interesados”.

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 lo anterior, podemos decir que la compensación, como forma extintiva de la obligación fiscal, tiene lugar cuando el 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 puede rehusarse conforme a Derecho.

En México se admite a la compensación como una forma extinción de las obligaciones fiscales. Al efecto, dispone el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación anteriormente citado.⁴

⁴LOBATO RODRIGUEZ, RAUL, Derecho Fiscal. OXFORD, México, 1998, p. 176-177.

4.3. CONDONACION

Al hablar del sujeto activo señalamos que la principal atribución de 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 el 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.⁵

La condonación es otra de las formas de extinción de la obligación tributaria. En materia tributaria es una facultad discrecional que formal y materialmente tiene que estar fundamentada en la ley emanada del Congreso de la Unión, puede darse en materia de contribuciones, así como en materia de multas por infracciones de carácter tributario. Las primeras son reguladas por el Artículo 39 y las segundas por el Artículo 74 del Código Fiscal de la Federación.

El Artículo 39 establece: "El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

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

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

- II. Conceder subsidios o estímulos fiscales.

Las resoluciones que conforme a este artículo dicte el Ejecutivo Federal,

⁵ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. DERECHO FISCAL. Edit. Oxford. México 1998, p. 167.

deberán señalar las contribuciones a que se refieren, salvo que se trate de estímulos fiscales, así como el monto o proporción de los beneficios, plazos que se concedan y los requisitos que deban cumplirse por los beneficiarios.”⁶

Por otra parte el Artículo 74 señala: “La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y, en su caso, los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo, no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece este Código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Solo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación”.⁷

Es muy discutible el texto del Artículo 39 del ordenamiento legal antes señalado, ya que si bien es cierto que la condonación de contribuciones es una facultad discrecional del ejecutivo federal, también lo es que por naturaleza una facultad discrecional no puede ser indiscriminada sino que su ejercicio y aplicación debe de estar delimitada a la propia ley. En el caso concreto la condonación de contribuciones en su fracción primera se sujeta a las siguientes hipótesis: a) cuando sea afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, rama de actividad, la producción o venta de productos, o b) la realización de una actividad, así como en caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.⁸

La condonación tiene cierta similitud con una institución del Derecho Civil comúnmente conocida como “la remisión de la deuda”, que esencialmente implica el perdón o la liberación que, por cualquier motivo o circunstancia, un acreedor otorga a su deudor. Evidentemente, en estos casos, y en atención a dicho perdón o liberación, la obligación de que se trate se extingue en forma automática.⁹

⁶ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 879-880.

⁷ Op. Cit. p. 929-930.

⁸ CASTREJON GARCIA, Gabino Eduardo. DERECHO TRIBUTARIO. México 2002. p. 313

⁹ ARRIJOA VIZCAÍNO, Adolfo. DERECHO FISCAL. Edit. Themis. México 2002, p. 543.

4.4. CANCELACION

Por lo que hace a esta forma de extinción el artículo 146-A del Código Fiscal de la Federación establece:

Artículo 146-A. "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.

Se consideran créditos de cobro incosteable, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20,000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.

Se consideran insolventes los deudores o responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o estos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el deudor tenga dos o mas créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a los que se refiere el segundo párrafo de este artículo, se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público dará a conocer las reglas de carácter general para la aplicación de este artículo.

La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago".¹⁰

4.5. PRESCRIPCION

La prescripción es la extinción del derecho 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

¹⁰ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, p. 1004.

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 contribuyente, 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.¹¹

La prescripción en materia tributaria puede definirse como la extinción del crédito fiscal por el simple transcurso de tiempo. En efecto el artículo 146 del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 146. "El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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

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

Asimismo, se interrumpirá el plazo a que se refiere este artículo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales."¹²

¹¹ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. DERECHO FISCAL. Edit. Oxford. México 1998, p. 172.

¹² CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, pp. 1003-1004.

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 prestación.

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 de tención de la cuenta, misma que se reanuda cuando desapareciese la causa que la suspendió.¹³

Tradicionalmente se ha definido a la prescripción como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo y mediante el cumplimiento de los requisitos que la ley marca. En este sentido se habla de la existencia de dos tipos de prescripción: la adquisitiva y la liberatoria.

La primera se caracteriza por ser un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes. Así por ejemplo, conforme a nuestro Derecho Civil, la persona específica y continua durante un período de cinco años cuando menos, adquiere el pleno derecho de propiedad sobre el mismo. En cambio la prescripción liberatoria consiste en la extinción de una obligación, generalmente una deuda, y del correlativo derecho de hacerla efectiva. Así, en materia mercantil la obligación de pagar el adeudo contenido en un título de crédito se extingue por prescripción en un plazo de tres años a partir de la fecha del vencimiento respectivo, en caso de que durante dicho plazo el acreedor no ejercite en contra de su deudor ninguna acción encaminada al cobro del título.¹⁴

La prescripción es una forma de extinguir tributos o contribuciones a cargo de particulares, así como la obligación a cargo del Fisco de devolver a los particulares contribuciones pagadas indebidamente o que conforme a la ley procedan, cuando dichas obligaciones no se hacen efectivas en ambos casos en un plazo de cinco años, contado a partir de la fecha de exigibilidad de los tributos, o de la fecha en la que pago de lo indebido se efectuó. La prescripción puede hacerse valer tanto como excepción procesal o como solicitud administrativa, según se presente o no una acción de cobro posterior a la configuración de la prescripción; siendo de hacerse notar que el plazo para que se consume esta forma de extinción tributaria, se interrumpe con cada gestión de cobro notificada por el acreedor al deudor, o bien por el reconocimiento expreso o tácito por parte de este último respecto de la

¹³ RODRIGUEZ LOBATO, RAUL. DERECHO FISCAL. Edit. Oxford. México 1998, pp. 171-173.

¹⁴ ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. DERECHO FISCAL. Edit. Themis. México 2002, p. 545.

existencia del crédito.¹⁵

4.6. CADUCIDAD

La caducidad se define, como la pérdida de un derecho por su no ejercicio durante el tiempo que la ley marca. Dentro del contexto del Derecho Fiscal, la caducidad se presenta cuando las autoridades hacendarias no ejercitan sus derechos 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, durante un plazo de cinco años.¹⁶

El artículo 67 del Código Fiscal de la Federación contiene aquellas disposiciones legales relativas a la caducidad de las facultades de la autoridad fiscal para determinar contribuciones omitidas. Dicho precepto legal a la letra dice:

Art. 67. "Las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las disposiciones fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:

I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que se debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquél en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.

II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcula por ejercicios o a partir que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.

III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado a

¹⁵ Ibidem, p. 547-548

¹⁶ ARRIJOJA VIZCAÍNO, Adolfo. DERECHO FISCAL. Edit. Themis. México 2002, p. 548.

consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

El plazo a que se refiere este artículo será de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece este Código, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarlas, o no se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto del impuesto al valor agregado o del impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; 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 señalada. En los casos en los que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin en que 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 presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para los efectos de este artículo las declaraciones del ejercicio no comprenden las de pagos provisionales.

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III de este código, el plazo será de tres años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El plazo señalado en este artículo no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a las que se refieren las fracciones II, III y IV del artículo 42 de este Código; cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio; o cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal. En estos dos últimos casos se reiniciará el cómputo del plazo de caducidad a partir de la fecha en que se localice al contribuyente. Asimismo, el plazo a que hace referencia este artículo se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga y en el de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión. Igualmente se suspenderá el plazo a que se refiere este artículo, respecto de la sociedad que teniendo el carácter de controladora consolide su resultado fiscal en los términos de lo dispuesto por la Ley del Impuesto sobre la Renta, cuando las autoridades

fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto de alguna de las sociedades que tengan el carácter de controlada de dicha sociedad controladora.

El plazo de la caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. La suspensión a que se refiere este párrafo estará condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos una acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse esta condición se entenderá que no hubo suspensión. No será necesario el levantamiento de dichas actas, cuando iniciadas las facultades de comprobación se verifiquen los supuestos señalados en las fracciones I y II del artículo 46-A de éste Código.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años. Tratándose de visitas domiciliarias y de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, en que las mismas estén sujetas a un plazo máximo de seis meses para su conclusión y dos ampliaciones por periodos iguales, el plazo de caducidad que se suspenden con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionando con el plazo por el que no se suspenden dicha caducidad, no podrá exceder de seis con seis meses.

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal, no se extinguirán conforme a este artículo.

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere este artículo podrán solicitar se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades".¹⁷

Tomando como punto de referencia el dispositivo legal que se acaba de transcribir, sobresalen las características más sobresalientes de la caducidad:

1. A través de la caducidad se extinguen los derechos que la ley otorga a las autoridades tributarias para el ejercicio de las siguientes atribuciones:

- a) Comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales mediante revisión de declaraciones, visitas domiciliarias, verificación de datos y documentos, etc.
- b) Determinar el monto contribuciones omitidas más sus accesorios;
- c) Imponer sanciones por infracción a las normas fiscales.

¹⁷ CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, pp. 920-923.

2. Por regla general el plazo para que la caducidad se consume es de 5 años contados a partir de las siguientes fechas:

- a) Fecha de presentación de declaraciones, o fecha en la que debieron presentarse (sean anuales o complementarias) que correspondan a aquellas contribuciones que deban pagarse por ejercicios;**
- b) Fecha de presentación de los avisos correspondientes a contribuciones que no se pagaron por ejercicios; o bien fecha de causación (nacimiento de la obligación tributaria) de aquellas contribuciones que no se paguen ni mediante declaración ni mediante avisos;**
- c) Fecha de comisión de la infracción a las disposiciones fiscales. Si la infracción fuere de carácter continuo, el cómputo se iniciará a partir del día siguiente al en que hubiere cesado la comisión de la infracción.**

3. Por razones de orden lógico, la caducidad no puede estar sujeta ni a interrupción ni a suspensión. En efecto, volvemos a insistir que la caducidad es la pérdida de uno o varios derechos por no ejercitarlos durante el plazo que señala la ley. Por consiguiente no existe forma de que sus efectos se suspendan, ya que si esos derechos se ejercitan la caducidad simplemente no se configura. En cambio si, por cualquier motivo o circunstancia, esos derechos no se ejercitan la caducidad se consuma. Lo que no es admisible es que se sostenga que los efectos de la caducidad son susceptibles de suspenderse.

4. Los contribuyentes, en la vía administrativa, podrán solicitar que se declare que se han extinguido por caducidad las facultades de las autoridades fiscales cuando transcurra, sin ejercicio de atribuciones, el varias veces mencionado plazo legal de cinco años.

La caducidad es la figura jurídico-tributaria por virtud de la cual se extinguen las facultades de comprobación, determinación de contribuciones omitidas y sus accesorios, e imposición de sanciones, que poseen las autoridades fiscales, por su no ejercicio durante el plazo legal de cinco años o de diez años exclusivamente tratándose de contribuyentes no registrados, que no lleven contabilidad o que no presenten declaraciones anuales estando obligados a hacerlo, contados a partir de

la fecha de nacimiento de tales facultades, el cual no está sujeto ni a interrupción ni a suspensión; siendo de hacerse notar que al operar la caducidad únicamente en contra del Fisco, la misma puede hacerse valer por los contribuyentes como solicitud administrativa y como excepción procesal.¹⁸

¹⁸ **ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo. DERECHO FISCAL. Edit. Themis. México 2002, pp. 548-552**

Como ya se señaló con anterioridad la regla general del pago en materia tributaria es en moneda nacional en términos del artículo 20 del Código Fiscal de la Federación. Sin embargo la adjudicación de bienes en almoneda que realice la autoridad durante el cobro forzoso de un crédito fiscal puede considerarse como una excepción a dicha regla general.

En términos del Art. 2095 del Código Civil Federal la dación del pago se actualiza cuando el acreedor recibe en pago una cosa distinta a la debida extinguiéndose la obligación.

Por otra parte el artículo 190 del Código Fiscal de la Federación indica:

Art. 190. "El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- I. A falta de postores.
- II. A falta de pujas.
- III. En caso de posturas o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

4.8. REVOCACION Y NULIDAD

Son medios de extinción de la obligación tributaria y que consiste en dejar sin efecto esta por adolecer el acto administrativo generador de la misma de algunos de los requisitos a que se refiere el Artículo 38 del Código Fiscal de la Federación. Dicho precepto establece:

Artículo 38. "Los actos administrativos que deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos.

- I. Constar por escrito en documento impreso o digital.

Tratándose de actos administrativos que consten en documento digitales y deban ser notificados personalmente, deberán transmitirse codificados a los destinatarios.

II. Señalar la autoridad que lo emite.

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

IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en caso, el nombre o nombres de las personas a que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad”.¹⁹

En estos casos es importante establecer que la nulidad, en su caso, de la obligación tributaria debe ser declarativa, que para que la obligación tributaria se extinga por estos motivos es necesario que la autoridad administrativa, la autoridad jurisdiccional administrativa o la autoridad jurisdiccional judicial federal en materia de amparo declare dicha nulidad.

¹⁹ **CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN**, Edit. EDIFIJSA, Décima Segunda Edición, México 2006, pp. 878-879 .

CAPITULO V.

ANALISIS DEL ARTÍCULO 31 FRACCIÓN IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

La fracción IV del Artículo 31 de nuestra Constitución Federal se refiere a la obligación que tenemos todos los mexicanos de contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que reciban de la manera proporcional y equitativa que disponga las leyes.

Sobre ésta fracción lo que me llamó la atención es en dónde la mencionada fracción dice de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, considero que aquí al legislador le faltó razones que quiero dar a entender con la palabra proporcional pues es de pensar que hablar de proporcionalidad inmediatamente pensamos trato igual a los contribuyentes, pero no es comprensible que a todos los trate en igual forma ya que de acuerdo a principios elementales económicos no es lo mismo que el que mucho tiene pague igual que el que tiene poco.

Nuestro Tribunal Supremo (Suprema Corte de Justicia de la Nación) dice: Un impuesto se ajusta a la equidad en los términos de la máxima latina UBI IDEM RATIO, IDEM JUS, es decir "cuando a sujetos con capacidad contributivas y de iguales actividades funcionales, se les trata en un plano de igualdad", y se pliega a la proporcionalidad cuando el impuesto se aplica en función de la capacidad contributiva del sujeto del crédito fiscal.

Aunque la Jurisprudencia sentada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en ejecutoria anteriores estableció que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, aquí considero que sería conveniente modificar dicha Jurisprudencia ya que deja al contribuyente en un total estado de indefensión al no poder recurrir un acto de autoridad o de una ley tributaria en defensa de sus intereses.

PROPUESTA

Volviendo con la fracción cuarta del Artículo treinta y uno de la Constitución Federal propongo que debe modificarse para evitar situaciones de duda de la siguiente redacción.

DICE

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

DEBE DECIR

FRACCION IV.- Contribuir para los gastos públicos del Estado Mexicano de acuerdo a la forma que dispongan las leyes Fiscales.

CONCLUSIONES

PRIMERA.- Al hablar de impuesto es necesario remitimos al derecho fiscal por lo que en el primer capítulo de ésta tesis expongo los principales antecedentes de éste derecho y saber desde cuando se dan los Tribunales que estamos obligados todos a entregar una parte de nuestros ingresos al Estado para su funcionamiento.

SEGUNDA.- En el segundo capítulo investigué y asenté como se clasifican los ingresos que tiene derecho a percibir el Estado y dentro de ésta clasificación señala una subclasificación de ellos, señalo así mismo los elementos de los impuestos y por supuesto algunos definiciones de lo que es un impuesto.

TERCERA.- En el capítulo tercero de éste trabajo expongo las obligaciones Tributarias de quienes tienen contraído el deber de pagar impuestos de acuerdo a la actividad a la que se dedica y así tenemos cuando nace una obligación Tributaria, quien determina el importe la obligación Tributaria, cómo debe liquidarse una obligación Tributaria, cuándo debe garantizarse una obligación Tributaria (crédito Fiscal), las clases de garantías que podemos ofrecer y cuando se dan los casos que deben garantizarse.

CUARTA.- En éste capítulo cuarto expongo todas y cada una de las formas en que se puede extinguir una obligación fiscal.

QUINTA.- En el capítulo quinto expongo lo que fue mi inquietud para llevar a cabo la realización de éste trabajo y el porqué de mí propuesta.

BIBLIOGRAFÍA

DERECHO FISCAL

RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl.
Segunda Edición, Edit. OXFORD
México, D.F. 1998

DERECHO FISCAL

FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús.
Primera Edición, Edit. Mc. Graw-Hill Interamericana Editores, S.A. de C.V.
2002 México, D.F.

DERECHO FISCAL

ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo
Edit. THEMIS
Primera Reimpresión, Sexta Edición,
2002 México, D.F.

DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL

CARRASCO IRIARTE, Hugo
Edit. OXFORD, Cuarta Edición
2002 México, D.F.

DERECHO TRIBUTARIO

CASTRJÓN GARCÍA, Gabino Eduardo
Edit. Cárdenas Editor y Distribuidor
Primera Edición,
México, D.F. 2002

ELEMENTOS PERSONALES DEL DERECHO TRIBUTARIO ADMINISTRATIVO

PONCE DE LEÓN GARCÍA, Moris Carlos
Edit. Universidad Abierta
México, D.F. 2006

INTRODUCCIÓN AL ESTUDIO DEL DERECHO FISCAL

CÁRDENAS ELIZONDO, Francisco
Cuarta Edición, Edit. Porrúa
México, D.F. 2004

DERECHO ADMINISTRATIVO

SIERRA ROJAS, Andrés

**Sexta edición, Tomo I, Editorial Porrúa S.A,
México, D.F. 2004**

ANTOLOGÍA DE TEOTIHUACAN A LOS AZTECAS

LEON PORTILLA Miguel,

**Lecturas Universitarias,
México, D.F. 1983**

El problema fiscal en las distintas etapas de nuestra organización política,

YAÑEZ RUIZ, Manuel

**t. I, Tallares de Impresión de Estampillas y Valores
México, D.F. 1999**

INTRODUCCIÓN A LA HISTORIA DEL DERECHO MEXICANO

FLORIS MARGADAN, S. Guillermo

ESFINGE, México, D.F. 2002

EL TRIBUTO INDÍGENA EN LA NUEVA ESPAÑA DURANTE EL SIGLO XVI

JOSE MIRANDA,

El Colegio de México, México, D.F. 1980

Ensayo Político sobre el Reino de la Nueva España

Alejandro de Humboldt,

Porrúa, México, D.F. 1984

EL PROCESO TRIBUTARIO EN EL DERECHO FISCAL MEXICANO

ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo,

Porrúa, México, D.F. 1977

"LA FRACCIÓN IV DEL ARTÍCULO 31 EN LA CONSTITUCIÓN FEDERAL MEXICANA"

REYES VERA, Ramón,

**Cuarenta y cinco años al servicio de México, Tribunal Fiscal de la
Federación, t. I, México, D.F. 1980**

DERECHO FISCAL MEXICANO

SANCHEZ LEON, Gregorio

**Tomo I. Cárdenas Editor y Distribuidor,
México, D.F. 2000**

LEGISLACIÓN FISCAL

COMPENDIO TRIBUTARIO

Edit. EDIFJSA

Décima Segunda Edición

México, D.F. 2006