

135
2ej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Derecho

El Atraso del Pago de Créditos Fiscales por Causas
Ajenas al Sujeto Pasivo Directo de la Relación
Jurídica Tributaria no le debe Causar Perjuicios de
Naturaleza Fiscal

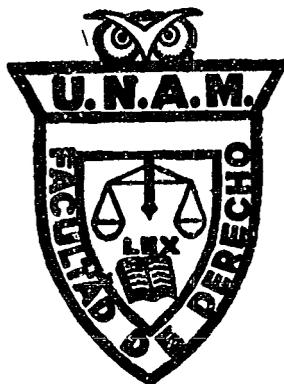
T E S I S

Para obtener el Título de:

LICENCIADO EN DERECHO

p r e s e n t a

Francisco de Jesús Díaz Macedo



México, D. F.

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MI PADRE

Por haber depositado en mí
todo su cariño, apoyo y
confianza durante todos
estos años para lograr la
más grande de mis metas.

A MI MADRE

Por tenerme tanta paciencia
y confianza, brindarme su
cariño incondicional y
sobre todo por creer en mí.

**A LA PERSONA MAS BUENA
DE ESTE MUNDO**

Mi Papá Huber

Con mi eterno agradecimiento
por su gran cariño, apoyo y
confianza que siempre me ha
brindado. Gracias por estar a mi
lado.

A MIS HERMANOS

Zeire y Ricardo

Por el cariño, confianza y estímulo que siempre me han brindado.

A MIS ABUELITAS

Tita, Quecha y Lelus

Gracias por todas sus bendiciones y apoyo que he recibido. Las quiero mucho.

A

Mago, Christopher y Paris

Por el cariño, que siempre me han demostrado.

A MIS TIOS

**María Elena, Felipe,
Hermila y Servando
Gracias por el afecto que
me tienen.**

A MIS AMIGOS

**Conchita, Luz, Eduardo,
Gisela Lozano, Berta
Ayala, Maida, Roberto y
Dr. Salgado
Gracias por su invaluable
amistad.**

INDICE .

	Página
Introducción.	I
Capítulo I. La Relación Jurídica Tributaria.	
1.1.- Concepto de Relación Jurídica Tributaria.	1
1.2.- Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.	3
1.2.1.- Sujeto Activo.	3
1.2.2.- Sujeto Pasivo.	12
Capítulo II. Causas de Mora en el Pago de Contribuciones.	
2.1.- Insolvencia.	21
2.1.1.- La Insolvencia a través de los Impuestos Directos y los Impuestos Indirectos.	22
2.1.2.- La Determinación Fiscal y la Insolvencia.	30
2.1.3.- Determinación del Impuesto sobre la Renta y Fecha de Pago.	32
2.1.4.- Determinación del Impuesto al Activo y Fecha de Pago.	40
2.1.5.- Determinación del Impuesto al Valor Agregado y Fecha de Pago.	40
2.1.6.- Determinación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y Fecha de Pago.	41
2.2.- Conflicto Jurídico.	51
2.3.- Concepto de Mora.	54
2.4.- Tipicidad en la Mora Fiscal.	58
2.5.- Causas de Mora Involuntaria por el Contribuyente.	62
2.5.1.-Resoluciones Favorables de la Autoridad Fiscal.	67

2.5.2.- Irrevocabilidad de las Resoluciones Favorables de la Autoridad Fiscal.	71
Capítulo III. Del Enriquecimiento Ilegítimo.	
3.1.- Código Civil para el Distrito Federal.	74
3.2.- Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.	78
3.3.- Atipicidad del Enriquecimiento Ilegítimo por parte del Contribuyente	80
Capítulo IV. Justicia en la Contribución.	
4.1.- Proporcionalidad.	87
4.2.- Equidad.	90
4.3.- Constitucionalidad de la Actualización.	97
4.4.- Constitucionalidad de las Multas.	104
4.5.- Constitucionalidad de los Recargos.	111
4.6.- Constitucionalidad de los Gastos de Ejecución.	116
Capítulo V. Reformas que se Proponen para que Cuando el Atraso en el Cobro de Créditos Fiscales se Deba a Causas Imputables a la Autoridad no se Actualicen Dichos Créditos.	
5.1.- Al Código Fiscal de la Federación.	123
5.2.- Al Código Financiero del Distrito Federal.	125
Conclusiones.	127
Bibliografía.	130

INTRODUCCION.

En la realización del presente trabajo de investigación se propone la reforma del Código Fiscal de la Federación y del Código Financiero del Distrito Federal, para que cuando el atraso en el pago de créditos fiscales se deba a causas imputables a la autoridad hacendaria, los mismos no se actualicen.

Para apoyar lo anterior, primero se realizó una revisión sobre algunos aspectos teóricos importantes, tales como la relación jurídica tributaria y de los sujetos que integran la misma, porque para la determinación de créditos fiscales, es precisa la existencia de estas figuras.

Otro punto a tratar es el de la insolvencia, en la que el contribuyente deudor cae, trayendo consigo un conflicto jurídico entre la autoridad tributaria y el sujeto pasivo, además de provocar la mora, hasta en tanto se entere el crédito fiscal.

Asimismo se estudiarán otras causas de mora en las que incurre el contribuyente, ya sea por sus conductas dolosas o culposas; o bien porque obtuvo una resolución favorable, en los casos en que impugne el crédito fiscal debido.

Si el sujeto pasivo deudor impugna un crédito fiscal y obtiene en una primera instancia una resolución favorable, pero al momento de reponer el procedimiento, la autoridad fiscal, resulta que tiene la razón, motivo por el cual actualiza el mencionado crédito, consideramos que está incurriendo en un enriquecimiento ilegítimo, pues el atraso en el entero de las contribuciones se debe precisamente a causas imputables a la autoridad y no al sujeto pasivo.

En materia fiscal, no se encuentra regulada la figura del enriquecimiento ilegítimo, motivo por el cual se analizó esta figura a través del Derecho Civil, tomando en consideración lo dispuesto por el Código Civil y por el Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, para después extrapolarla al Derecho Tributario, y demostrar que el enriquecimiento ilegítimo sí se presenta en esta rama del Derecho.

Se da un panorama amplio, sobre los conceptos tan discutidos de proporcionalidad y equidad, así como de la constitucionalidad de la actualización, las multas, los recargos y los gastos de ejecución, a través de los criterios jurisprudenciales emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Al concluir con el marco de referencia, se propone reformar algunos artículos del Código Fiscal de la Federación, así como del Código Financiero del Distrito Federal, para que cuando, como lo dijimos al inicio, el atraso en el pago de créditos fiscales se deba a causas imputables a la autoridad, dichos créditos de ninguna manera causen actualizaciones y recargos.

CAPITULO I.

LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

1.1.- Concepto de Relación Jurídica Tributaria.

El presente capítulo tiene como finalidad analizar el concepto dogmático de la relación jurídica tributaria, al tenor tomaremos en cuenta lo expuesto por Emilio Margáin Manautou, quien define a la relación jurídica impositiva en los siguientes términos:

“La relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria.”¹

Podemos considerar que la relación jurídica tributaria envuelve varios conceptos entre ellos encontramos en **primer lugar**, la existencia de una ley fiscal reguladora de hechos hipotéticos tributarios; en **segundo lugar** la precisión del sujeto activo y pasivo de la relación jurídica y en **tercer lugar** el nacimiento de la obligación fiscal.

Ahora bien, siguiendo este orden de ideas, es indispensable la existencia de leyes tributarias, mismas que deben de especificar los elementos esenciales de las contribuciones para efecto de brindar seguridad jurídica al contribuyente; dichos elementos son los siguientes:

- a) “Objeto.- Es la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.”²

¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano.” Décimo tercera ed. Ed. Porrúa, México, 1997. p. 268.

² FLORES ZAVALA, Ernesto. “Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas.” Trigésimo segunda ed. Ed. Porrúa. México, 1998. p. 114.

- b) "Sujetos.- Sólo el Estado, en virtud de su potestad de imperio, puede ser el sujeto activo...Son sujetos pasivos aquellos que de una forma u otra tienen la obligación de pagar una prestación a favor del fisco, de acuerdo con las leyes tributarias."³
- c) "Base.- Es la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto."⁴
- d) "Tasa.- Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en forma de tanto por ciento."⁵
- e) "Tarifa.- Es la lista de unidades y cuotas correspondientes, para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría."⁶
- f) "Cuota.- Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria."⁷
- g) "Fecha de Pago.- Es el plazo señalado en las disposiciones respectivas, para la determinación de las contribuciones..."⁸

Junto a las leyes tributarias encontramos a la obligación fiscal, al encuadrarse la conducta en la norma, la cual se caracteriza por un contenido esencialmente de afectación patrimonial, a cargo del sujeto pasivo directo y su función primordial consiste precisamente en una obligación de dar, para efecto de integrar los ingresos públicos que son necesarios para cumplir los fines del Estado; luego entonces, la obligación fiscal se presume satisfecha al momento de liquidar el crédito fiscal.⁹

Dentro de la relación jurídica tributaria, a la par de la obligación de dar existen obligaciones de hacer, por ejemplo: inscribirse en el registro federal de contribuyentes, presentar declaraciones, llevar libros de contabilidad, entre otras; de no hacer: no llevar doble juego de libros contables, no inscribirse dos veces en el registro federal de contribuyentes, por mencionar algunas; y de tolerar: como permitir las visitas domiciliarias y la revisión de la documentación contable.

³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. "Derecho Tributario Mexicano." Tercera ed. Ed. Trillas. México, 1997. pp. 63 y 64.

⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. p. 115.

⁵ Idem.

⁶ Idem.

⁷ Idem.

⁸ "CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION." Artículo 6. Décimo segunda ed. Ediciones Fiscales ISEF. México, 1998. p. 4.

⁹ Si a través de la autodeterminación, paga, existe una presunción de buena fe del contribuyente; sin embargo, la Hacienda Pública tiene facultades fiscalizadoras, para verificar el buen cumplimiento de la obligación tributaria, en términos del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación.

1.2. Sujetos de la Relación Jurídica Tributaria.

Continuando con nuestro estudio jurídico, a continuación analizaremos los sujetos que integran este tipo especial de relación jurídica, al respecto haremos un examen de las personas que ocupan la posición de acreedor y deudor de la obligación fiscal.

1.2.1.- Sujeto Activo.

En el Derecho Fiscal Mexicano, existen diversos tipos de sujetos activos dependiendo de los lineamientos que determine la Constitución; es decir, existen sujetos con **potestad tributaria** y otros sólo con **competencia fiscal**,¹⁰ unos encargados de la creación de la norma y otro de su aplicación, en lo que corresponde en los tres niveles de gobierno.

En tal sentido, existe un tipo especial de fines del Estado, encomendada al Poder Ejecutivo, en términos del artículo 90 de la Constitución, encargado del cobro y administración de los ingresos crediticios del Estado, fundamentalmente.

Al respecto, el Estado en términos del artículo 25 del Código Civil, se constituye con las características de un tipo especial de persona moral, que en nuestra materia está facultada a través de la Hacienda Pública para exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, el fundamento constitucional para el cobro de

¹⁰ Para Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez la potestad tributaria se refiere necesariamente a la fuerza emanada de la propia soberanía del Estado, en tanto la competencia fiscal alude a las facultades otorgadas por la ley a los órganos del mismo Estado. Cfr. DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario." Tercera ed. Ed. Limusa, México, 1995. p. 34. En cambio Raúl G. Rodríguez Lobato sostiene que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa, la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tienen facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación de jurisdicción y de ejecución ejercida por los Poderes Ejecutivo, Legislativo y Judicial, según la competencia que les confieren las leyes. Sin embargo, para los efectos de nuestro estudio seguiremos hablando de potestad tributaria y competencia fiscal. Cfr. RODRIGUEZ LOBATO, Raúl G. "Derecho Fiscal." Segunda ed. Ed. Harla, México, 1995. p 8.

contribuciones a nivel federal lo encontramos en los artículos 31 fracción IV, 90, 73 fracción VII y 124; para el Distrito Federal en los artículos 31 fracción IV y 122 apartado C Base Primera fracción V inciso b); para los Estados los artículos 31 fracción IV, 116 párrafo primero, 117 fracciones III a VII y 118 fracción I y para los Municipios los artículos 31 fracción IV y 115 fracción IV; mismos que a continuación se citan:

“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.”

La fracción IV del artículo 31 declara que los entes habilitados para recibir contribuciones y destinarlas al gasto público son la Federación; el Distrito Federal; los Estados y los Municipios, a través de una ley; es decir, la creación de los impuestos estará sujeta al principio de legalidad. Por lo tanto, toda contribución debe estar contenida en una ley general, abstracta e impersonal proveniente del Poder Legislativo Federal o Local, según corresponda.

“Artículo 90.- La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación, que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre estas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.”

Este artículo establece las bases de organización de la Administración Pública Federal centralizada y paraestatal, dividiendo las funciones del Poder Ejecutivo en las Secretarías de Estado, en lo que corresponde a la administración centralizada; y en los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, para integrar la administración pública paraestatal.

“Artículo 73.- el Congreso tiene facultad:

VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto;”

El precepto en comento establece como atribuciones del Congreso de la Unión las de naturaleza legislativa, principalmente; es decir, la creación de leyes federales que obliguen en toda la República Mexicana a las personas jurídicas cuyas conductas correspondan a los supuestos e hipótesis determinados por las propias leyes; y en este caso serán las leyes que en materia tributaria expida con el fin de imponer contribuciones.

“Artículo 124.- Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados.”

La importancia de este artículo consiste en determinar que las facultades no contenidas de manera expresa en la Ley Fundamental a los funcionarios federales, se comprenden reservadas a las Entidades Federativas; es decir, todas aquellas potestades no conferidas de manera clara y precisa por la Constitución al Congreso de la Unión, quedan comprendidas bajo la autoridad de los Estados integrantes de la República Mexicana. Lo anterior da pauta para que se presenten facultades concurrentes; es decir, ejercitar simultáneamente la Federación y los Estados sus facultades sobre un mismo punto.

“Artículo 122.- Definida por el artículo 44 de este ordenamiento la naturaleza jurídica del Distrito Federal, su gobierno está a cargo de los Poderes Federales y de los órganos Ejecutivo, Legislativo y Judicial de carácter local, en los términos de este artículo.

C. El Estatuto de Gobierno del Distrito Federal se sujetará a las bases siguientes:

BASE PRIMERA. Respecto a la Asamblea Legislativa:

V. La Asamblea Legislativa, en los términos del Estatuto de Gobierno, tendrá las siguientes facultades:

b) Examinar, discutir y aprobar anualmente el presupuesto de egresos y la ley de ingresos del Distrito Federal, **aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.**”

La reforma del Distrito Federal, tiene como objetivo primordial lograr un gobierno local; y en tal sentido, se creó la Asamblea de Representantes con la facultad de expedir leyes, autorizar los presupuestos e imponer las contribuciones necesarias para cubrir el gasto público del Distrito Federal.

“Artículo 116.- El poder público de los Estados se dividirá, para su ejercicio, en Ejecutivo, Legislativo y Judicial, y no podrán reunirse dos o más de estos poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un solo individuo.”

Al igual que la Federación, el poder público estatal, para su ejercicio, se divide en Ejecutivo, Legislativo y Judicial y nunca podrán reunirse dos o más poderes en un solo individuo o corporación, ni depositar el poder legislativo en una sola persona.

“Artículo 117.- Los estados no pueden en ningún caso:

- III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;
- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;
- VII. Expedir ni mantener en vigor leyes fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.”

Este precepto establece una serie de impedimentos y prohibiciones de forma absoluta en materia tributaria, con el fin de evitar que los Estados recauden contribuciones exclusivas de la Federación, a través de los supuestos en las fracciones en comento.

“Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

- I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;"

Como observamos al examinar el artículo 117 constitucional, el artículo 118 también forma parte de las reglas que delimitan las competencias de la Federación y los Estados; es decir, encontramos una relación de prohibiciones impuestas a los Estados pero no de forma absoluta. En efecto, el precepto en comento contiene supuestos en los que el Congreso de la Unión puede autorizar a las Entidades Federativas para realizar actividades que originalmente son competencia de la Federación.

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

- IV. Los Municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
 - a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los Estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fracción, división, consolidación, traslación y mejoras así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.
Los Municipios podrán celebrar convenios con el estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.
 - b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los Municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.
 - c) Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo."

El presente artículo precisa los lineamientos fundamentales para regir al Municipio, consolidando su autonomía administrativa y financiera. En este orden de ideas, las fuentes económicas del Municipio son: la propiedad inmobiliaria, las participaciones sobre los impuestos federales y los derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo, principalmente.

De la lectura de los artículos antes citados y de una breve explicación acerca de los mismos, observamos que la calidad de sujeto activo recae en la Federación, en el Distrito Federal, en los Estados y en los Municipios en sus respectivos órganos de gobierno, en torno al cobro y administración de las contribuciones y no se prevé en nuestra Constitución a ninguna otra persona física, moral o ente público, salvo los Organismos Fiscales Autónomos que en algunas circunstancias pueden realizar el cobro de los créditos fiscales.

Debemos mencionar que sólo la Federación, el Distrito Federal y los Estados tienen **potestad tributaria**, para crear las contribuciones, pues el Municipio, atento a lo dispuesto por el Artículo 115 fracción IV de la Constitución General de la República sólo tiene facultad para administrar libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor.

Para confirmar lo expuesto, a continuación mencionaremos lo expuesto por Mario Pugliese en su obra intitulada *Instituciones de Derecho Financiero*, quien manifiesta lo siguiente:

“En el derecho financiero existe un solo sujeto activo investido de soberanía financiera directa: El Estado. Lo que significa que solamente el Estado ejerce esa soberanía que no le es investida por delegación, pues ella no es sino un aspecto, de los más importantes, del poder de imperio originario que tiene el Estado...”¹¹

Continuando en este orden de ideas y con el fin de complementar lo señalado en este apartado, es necesario mencionar la problemática que existe en nuestra Carta Magna, al establecer ésta, facultades concurrentes en materia tributaria a la Federación, los Estados y los Municipios; limitándose únicamente a señalar cuales

¹¹ PUGLIESE, Maric. *“Instituciones de Derecho Financiero.”* Segunda ed. Ed. Porrúa, México, 1976. p. 167.

son las materias reservadas en forma exclusiva a la Federación, tal y como se desprende del artículo 73 fracción XXIX, cuyo texto versa:

“Artículo 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

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

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine. Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los Municipios, en sus ingresos por concepto de impuestos sobre energía eléctrica.”

Nuestra Constitución Política confiere a la Federación ciertos poderes tributarios en forma exclusiva, como se desprende del artículo antes transcrito. No ocurre así para con los Estados, pues carecen de un poder tributario reservado para ellos, al contrario, lo que existe es una serie de restricciones a su potestad tributaria, tal y como se desprende de los artículos 117 fracciones IV, V, VI y VII y 118 fracción I, que a la letra dicen:

“Artículo 117.- Los Estados no pueden en ningún caso:

- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- V. Prohibir ni gravar directa ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;
- VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía;
- VII. Expedir ni mantener en vigor leyes fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia;”

“Artículo 118.- Tampoco pueden, sin consentimiento del Congreso de la Unión:

- I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;”

Las prohibiciones contenidas en los artículos 117 y 118 constitucionales son absolutas; es decir, ninguno de los Estados de la Federación puede establecer gravamen alguno sobre los preceptos citados y si lo hicieren a través de leyes tributarias locales, las mismas serían inconstitucionales, ya que la materia del comercio exterior está reservada para la Federación, en términos del artículo 73 fracción XXIX inciso 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

Respecto al fisco municipal, podemos decir que éste es sin duda el ente gubernamental con una situación económica más precaria, toda vez que los Municipios sólo pueden administrar libremente su hacienda, atento a lo dispuesto por el artículo 115 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el cual señala:

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

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

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

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

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

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

Si bien es cierto que la Constitución Mexicana no contempla a ningún otro ente como sujeto activo de los anteriormente indicados, los doctrinarios señalan que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la relación jurídica tributaria, cuya competencia impositiva está subordinada al mismo Estado; su fundamento constitucional lo encontramos en el artículo 90 de nuestra Carta Magna, que a la letra dice:

“Artículo 90.- La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación, que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación. Las leyes determinarán las relaciones entre las entidades paraestatales y el Ejecutivo Federal, o entre estas y las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos.”

El artículo 90 constitucional divide a la Administración Pública Federal en órganos centralizados y paraestatales, en tanto que una especie de los organismos descentralizados los encontramos en el caso de los organismos fiscales autónomos; por ejemplo podemos citar al Instituto Mexicano del Seguro Social, ya que de acuerdo con su ley maneja libremente su hacienda y tiene facultades fiscalizadoras, tal como se desprende de los artículos 5º y 288 de la Ley del Seguro Social vigente, que a la letra dicen:

“Artículo 5º.- La organización y administración del Seguro Social, en los términos consignados en esta Ley, están a cargo del organismo público descentralizado con personalidad y patrimonio propios, denominado Instituto Mexicano del Seguro Social, el cual tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, cuando así lo prevea la presente Ley.”

“Artículo 288.- Para los efectos del artículo anterior, el Instituto tiene el carácter de organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la presente Ley y sus disposiciones reglamentarias.”

1.2.2.- Sujeto Pasivo.

Ahora es importante analizar la figura jurídica del sujeto pasivo, para tal fin podemos decir en primer término que el sujeto pasivo en materia impositiva, es el deudor de la obligación tributaria; es decir, es el sujeto obligado a realizar la prestación tributaria a favor del sujeto activo o acreedor.

Una definición de trascendencia en la doctrina mexicana es la proporcionada por Raúl G. Rodríguez Lobato en su obra intitulada *Derecho Fiscal*, misma que al tenor indica:

"El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada a favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal."¹²

Tal aseveración nos parece acertada, en virtud de englobar en la obligación tributaria a conductas de dar, hacer, no hacer y tolerar diversos tipos de prestaciones al fisco.

Sin embargo, puede ser complementada con el pensamiento de Mario Pugliese, quien en su obra titulada *Instituciones de Derecho Financiero*, hace una clasificación de los sujetos pasivos de la obligación fiscal, en los siguientes términos:

- "I A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:
 1. El contribuyente deudor directo del tributo.
 2. El causahabiente del contribuyente:
 - a) mortis causa.
 - b) inter vivos.
- B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.
- C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente solidaria:
 1. Los contratantes y las partes en un juicio.

¹² RODRIGUEZ LOBATO, Raúl G. Ob. Cit. p. 147.

2. **Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.**
3. **Los coherederos.**

II. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad manutata

1. **Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repercusión en contra del deudor directo.**
2. **En general, los herederos legales del contribuyente directo.**

III. Sujetos por deuda ajena con responsabilidad solidaria

1. **Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.**
2. **En general, los co-responsables solidarios.**

IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad exigible

1. **Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.**
2. **Los anteriores propietarios de inmuebles con privilegio fiscal.**
3. **Los sucesores en la administración de empresas.¹³**

El sujeto pasivo directo es el principal y el más importante de la relación jurídica tributaria, es sin duda el actor primario de la obligación fiscal; es decir, es la persona quien recibe el golpe económico en su patrimonio, de acuerdo a la teoría de la repercusión, pues aun cuando otras personas estén obligadas a enterar las contribuciones al Estado, el gravamen debe quedar siempre a cargo del deudor primario, ya se trate de persona física, moral o ente económico.¹⁴

De igual forma el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, sirve como fundamento para encontrar a los sujetos obligados al pago de los créditos fiscales:

“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.”

¹³ PUGLIESE, Mario. Ob. Cit. p. 170.

¹⁴ Se entiende por ente económico a las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica diversa de la de sus miembros. Cfr. FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. p. 69.

Haciendo un análisis del contenido de este artículo, nos encontramos que todos los mexicanos, trátense de personas físicas o morales, están obligadas a contribuir a los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado o Municipio, donde residan; sin embargo, respecto de los extranjeros no existe marco constitucional alguno que los contemple; pero su obligación fiscal emana de los principios de la ley siempre que su fuente de riqueza se ubique en territorio nacional, o bien si adquieren la residencia fiscal en México.

Al respecto, el artículo 1º de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos señala:

“Artículo 1º.- En los Estados Unidos Mexicanos todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece.”

Este precepto constitucional enmarca el principio de igualdad al establecer que todas las personas habitantes de nuestro territorio gozan de los derechos consagrados por la Constitución; es decir, sin importar la condición de mexicano o extranjero, o de raza, religión o sexo.

Ahora bien, como lo mencionamos en párrafos anteriores no existe precepto constitucional que reglamente de manera expresa la obligación de los extranjeros para el pago de contribuciones, pero atento a lo dispuesto por el artículo 1º constitucional, si por el solo hecho de habitar en nuestro país gozan de las garantías individuales otorgadas, de igual forma deben de cumplir con las obligaciones.

Asimismo los artículos 1º del Código Fiscal de la Federación y 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos indican, respectivamente, quiénes son sujetos del impuesto, y al efecto establecen:

“Artículo 1.- Las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto en los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante Ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.

Los estados extranjeros, en casos de reciprocidad con las leyes fiscales no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos estados.

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.”

“Artículo 1º.- Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:

- I. Las residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.
- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente o base fija.
- 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 o base fija en el país, o cuando teniéndolos, dichos ingresos no sean atribuibles a éstos.”

En tal sentido, los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, pueden ser de acuerdo con los artículos 1º y 31, fracción IV de la Constitución, 1º del Código Fiscal de la Federación y 1º de la Ley del Impuesto Sobre la Renta:

a) La Federación en su ámbito centralizado y paraestatal.

La Federación, a través de sus organismos centralizados o paraestatales, se encuentra obligada a pagar contribuciones, solamente en los casos en que las leyes federales en materia de tributación así lo establezcan; tal es el caso de Petróleos Mexicanos, empresa paraestatal del Gobierno Federal, pues de acuerdo al artículo 4º de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1998, se establece:

“Artículo 4o.- Petróleos Mexicanos y sus organismos subsidiarios **estarán obligados al pago de contribuciones y sus accesorios, de productos y**

aprovechamientos, excepto el impuesto sobre la renta, de acuerdo con las disposiciones que los establecen y con las reglas que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,...

b) Las Entidades Federativas, en su ámbito centralizado y paraestatal.

Al igual que la Federación, las Entidades Federativas, mediante sus organismos centralizados y paraestatales, pueden enterar contribuciones, en los supuestos que para tal efecto señalen las Leyes Hacendarias de cada Estado.

c) Los Municipios en su ámbito centralizado y paraestatal.

Respecto a las contribuciones a cargo de los Municipios, éstas deberán contenerse en las leyes fiscales expedidas por los Congresos Locales, indicando los casos en que los órganos centralizados o paraestatales de los Municipios deberán pagar contribuciones.

Es importante señalar dentro de estos tres primeros incisos, que se ha discutido mucho si el Estado puede ser o no sujeto pasivo dentro de la relación jurídica tributaria; sin embargo tal discusión ha sido superada por nuestra legislación fiscal. En efecto, los artículos 3º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y 1º último párrafo de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, manifiestan lo siguiente:

“Artículo 3º.- La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados,... o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos deberán aceptar la traslación a que se refiere el artículo 1 y, en su caso, pagar el impuesto al valor agregado y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.
La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos, salvo que se trate de derechos estatales o municipales por el servicio o suministro de agua potable.”

“Artículo 1º.-

La Federación, el Distrito Federal, los Estados, los Municipios, los organismos descentralizados o cualquier otra persona, aunque conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos, deberán aceptar la traslación del impuesto especial sobre producción y servicios y, en su caso, pagarlo y trasladarlo, de acuerdo con los preceptos de esta Ley.”

d) Las personas físicas mexicanas.

Todas las personas físicas de nacionalidad mexicana, que realicen actividades lucrativas, o bien si prestan un servicio personal, personal subordinado o de tipo profesional, están obligadas al pago de contribuciones, siempre y cuando adecuen sus conductas a los supuestos enmarcados en las leyes fiscales.

e) Las personas morales mexicanas.

De igual forma que las personas físicas, las personas morales mexicanas, que se dediquen a actividades de tipo lucrativo, deben cubrir las contribuciones, en los casos de ajustar sus conductas a las normas tributarias.

Dentro de los incisos d) y e), referidos a las personas físicas y morales mexicanas, es importante mencionar que para el pago de las contribuciones a su cargo debemos tomar en cuenta la residencia fiscal y la fuente de riqueza de los mismos; al respecto el artículo 9º del Código Fiscal de la Federación, enuncia quiénes se consideran residentes dentro del territorio nacional:

“Artículo 9º.- Se consideran residentes en territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

- a) Las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residencia para efectos fiscales en otro país.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado en el inciso a) de esta fracción.

II. Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicanas, son residentes en territorio nacional.

Tratándose de personas físicas, la residencia en el extranjero se acreditará ante autoridad fiscal, mediante constancias expedida por las autoridades competentes del Estado del cual son residentes.”

En tanto, por fuente de riqueza entendemos, atento a lo expuesto por Raúl G. Rodríguez Lobato, en su libro titulado Derecho Fiscal, lo siguiente:

“Conforme al criterio de la fuente de riqueza, las personas están obligadas al pago de tributos en un país si en él se origina el ingreso gravado o en él se encuentran los bienes efectos al tributo, sin importar su nacionalidad, domicilio o residencia. En el primer caso podemos encontrar dos variantes, pues se ha considerado que la fuente de riqueza puede estar en el lugar en donde se realiza el acto del que derivará el ingreso gravado, o bien, en el lugar en donde se producen los efectos jurídicos del acto mencionado;...”¹⁵

Es tal la relevancia de la residencia fiscal y de la fuente de riqueza tratándose de personas físicas y morales, pues de ellas depende por ejemplo el régimen fiscal a que se ven sometidos sus ingresos en materia del Impuesto Sobre la Renta, pues de estos dos datos depende el que la persona tribute en México por la totalidad de las rentas obtenidas en cualquier otro país o bien por las adquiridas en un establecimiento permanente ubicado en territorio nacional, atento a lo dispuesto por el artículo 1º fracciones I y II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

f) Las personas físicas extranjeras.

Si bien es cierto, las personas físicas mexicanas quedan obligadas a enterar contribuciones, en los supuestos señalados por las leyes impositivas. Atento a lo dispuesto por el artículo 1º constitucional, las personas físicas extranjeras, también deben de cubrir las contribuciones, en iguales circunstancias que las mexicanas,

¹⁵ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl G. Ob. Cit. p. 154.

pues si gozan de los derechos otorgados por la Constitución, también deben de cumplir con las obligaciones que se contraen.

g) Las personas morales extranjeras.

Las personas morales extranjeras, que tengan actividades económicas deben cumplir con el pago de contribuciones, pues si disfrutan de los beneficios otorgados por nuestra Constitución, de igual forma están sujetos a las cargas que la misma establece.

Respecto a las personas físicas y morales extranjeras, les ocurre lo mismo que a las mexicanas, pues también debe tomarse en cuenta su residencia fiscal y su fuente de riqueza, para estar en posibilidad de determinar el monto de sus contribuciones por las actividades de carácter fiscal llevadas a cabo dentro de nuestro país.

h) Las entidades o agencias de los estados extranjeros que tengan celebrados convenios de reciprocidad.

Los estados extranjeros que celebran con nuestro país convenios en materia fiscal, como por ejemplo para evitar la doble tributación, quedan exentos del pago de las contribuciones, pero no ocurre así para con sus entidades o agencias, las cuales sí deben cubrir las contribuciones que se generen de acuerdo a sus actividades. El artículo 4-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos indica los casos en los que se aplican los beneficios de los tratados internacionales para evitar la doble tributación y al respecto señala:

“Artículo 4-A.- Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables cuando el contribuyente acredite que es residente en el país de que se trate y se cumplan con las disposiciones del propio tratado y las demás disposiciones adjetivas aplicables en materia fiscal.

Las constancias que expidan autoridades extranjeras para acreditar residencia harán fe sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción cuando la autoridad fiscal así lo requiera.”

- i) Los Estados extranjeros que no tengan celebrados con la República Mexicana convenios de reciprocidad.

En el caso de los Estados extranjeros que no tengan convenios de reciprocidad celebrados con nuestro país, quedan obligados a enterar las contribuciones que las leyes tributarias establezcan, atento a las operaciones realizadas dentro del territorio nacional.

- j) Los entes económicos.

Los entes económicos quedaron definidos como las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica, constituyan una unidad económica diversa de la de sus miembros, queda sujeto a una relación jurídica tributaria, en virtud de adecuar su conducta a una norma tributaria; este es el caso de los fideicomisos y de las masas hereditarias antes de ser aceptadas, pues atendiendo a nuestras disposiciones en materia impositiva, los mismos se encuentran obligados a pagar contribuciones; como por ejemplo el último párrafo del artículo 76 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que se refiere a las sucesiones y al efecto establece:

“Artículo 76.-

El representante legal de la sucesión pagará en cada año de calendario el impuesto por cuenta de los herederos o legatarios, considerando el ingreso en forma conjunta, hasta que se haya dado por finalizada la liquidación de la sucesión. ...”

Después de haber dado una breve explicación de las personas comprendidas como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria y principales obligados al pago de contribuciones, es importante señalar que los activos de estos sujetos, muchas veces son insuficientes para cubrir el crédito fiscal, o bien la carga financiera representada por los recargos, implica que puedan entrar en estado de insolvencia, cosa que no le conviene al sujeto activo, pues deja de percibir los ingresos necesarios para llevar a cabo sus fines.

CAPITULO II.

CAUSAS DE MORA EN EL PAGO DE CONTRIBUCIONES.

2.1.- Insolvencia.

Este capítulo tiene como finalidad señalar los casos de **insolvencia** susceptibles de presentarse en materia tributaria; sin embargo, antes de entrar al estudio estrictamente fiscal, es indispensable analizar lo que al respecto se ha considerado en el Derecho Civil; en tal sentido iniciaremos con la definición de este tópico en particular, expresado por Rafael de Pina y Rafael de Pina Vara, en su **Diccionario de Derecho**, quienes definen a la insolvencia de la siguiente manera:

“Insolvencia.- Carencia de medios económicos bastantes para el pago de obligaciones pendientes.”¹

La definición anterior nos parece correcta para señalar con precisión, que por la falta de recursos económicos el sujeto pasivo en una relación civil deja de cumplir con las obligaciones a su cargo; empero, en materia tributaria para poder hablar de insolvencia, es necesario señalar la existencia de un sujeto pasivo directo o por adeudo propio y un sujeto pasivo derivado o por adeudo ajeno. El primero es aquel cuya conducta concuerda estrictamente con la norma tributaria y cuyo patrimonio se ve afectado por un golpe económico tributario. El segundo es aquella persona física, moral o ente económico, cuya conducta no concuerda estrictamente con la norma tributaria, pero por la relación existente con el sujeto pasivo directo, queda sujeto a cumplir con ciertas obligaciones de tipo fiscal, sin representar estrictamente una afectación patrimonial.

¹ PINA, Rafael de y Rafael de Pina Vara. “Diccionario de Derecho.” Vigésimo cuarta ed. Ed. Porrúa, México, 1997. p. 323.

2.1.1.- La Insolvencia a través de los Impuestos Directos y los Impuestos Indirectos.

Para estar en posibilidad de establecer los supuestos en los que se presenta la insolvencia, es importante hacer referencia a la clasificación de los impuestos en sendas vertientes, los directos y los indirectos; esta clasificación es básica y tradicional, por ser aceptada por la mayoría de los doctrinarios; definiéndose de la siguiente forma:

“Impuestos Directos.- Son aquellos que no pueden ser trasladados o repercutidos...”²

“Impuestos Indirectos.- Son aquellos que pueden trasladarse o repercutirse...”³

Por otro lado, existen dos criterios principales para distinguir a los impuestos directos e indirectos: uno basado en la Teoría de la Repercusión y otro basado en la Teoría Administrativa. La repercusión queda entendida en los siguientes términos:

“Repercusión.- Es el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto; es decir, la persona a quien la ley señala como obligado al pago fiscal, trasladada al gravamen a un tercero, quien a su vez, puede transmitirlo a otro.”⁴

Por su parte, la repercusión se va a dividir en tres partes:

1. “Percusión.- Es el impacto inicial que produce el tributo en un individuo, que conforme al Derecho, es el sujeto pasivo de la obligación. Podemos decir que es el efecto que en forma directa e inmediata se da sobre el sujeto que realiza el hecho generador.”⁵
2. “Traslación.- Es el momento en que el causante del impuesto; es decir, la persona a quien la ley señala como sujeto pasivo del

² PONCE GOMEZ, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. “Derecho Fiscal.” Ed. Banca y Comercio, México, 1995. p. 84.

³ Idem.

⁴ Ibídem. pp. 87 y 88.

⁵ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Ob. Cit. p. 74.

impuesto, traslada el gravamen a un tercero, que a su vez puede transmitirlo a otro.”⁶

3. “Incidencia.- Es el momento en que el impuesto llega a quien ya no puede trasladarlo y se ve forzado a pagar el tributo.”⁷

Para explicar los criterios de distinción de los impuestos directos e indirectos antes mencionados, tomaremos en cuenta lo manifestado por Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, en su obra intitulada Principios de Derecho Tributario, quien señala:

“Según el criterio de la **repercusión**, los **impuestos directos** son aquellos en los que el legislador se propone alcanzar inmediatamente al verdadero contribuyente; suprime a todo intermediario entre el pagador y el fisco, de manera que las calidades de sujeto pasivo pagador del impuesto se confunden. En los impuestos directos el sujeto percutido es también el sujeto incidido; no ocurre la traslación del impuesto a un tercero. Se identifica el sujeto obligado con el sujeto pasivo...”⁸

“En cuanto a los **impuestos indirectos**, según el criterio de la **repercusión**, el legislador no grava al verdadero contribuyente, sino que lo grava por repercusión. Las calidades de sujeto del impuesto y pagador son distintas. El legislador grava al sujeto a sabiendas de que éste trasladará el impuesto al pagador. En los impuestos indirectos el sujeto que está legalmente obligado a pagar el impuesto, el sujeto pasivo, traslada el impuesto a un tercero, sujeto pagador, quien es el que verdaderamente lo paga.”⁹

“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 contribuyentes...”¹⁰

“... mientras que los **impuestos indirectos** son aquellos que se perciben en ocasión de un hecho, de un acto, de un cambio aislado, o accidental, por lo que no pueden formarse listas nominativas de los contribuyentes. No es posible administrar los impuestos indirectos por medio de listas o de padrones de los contribuyentes debido a que estos impuestos se dan de manera disfrazada, de tal manera que el sujeto pagador no siente el impacto del impuesto.”¹¹

⁶ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl G. Ob. Cit. pp. 70 y 71.

⁷ *Ibidem*. p. 71.

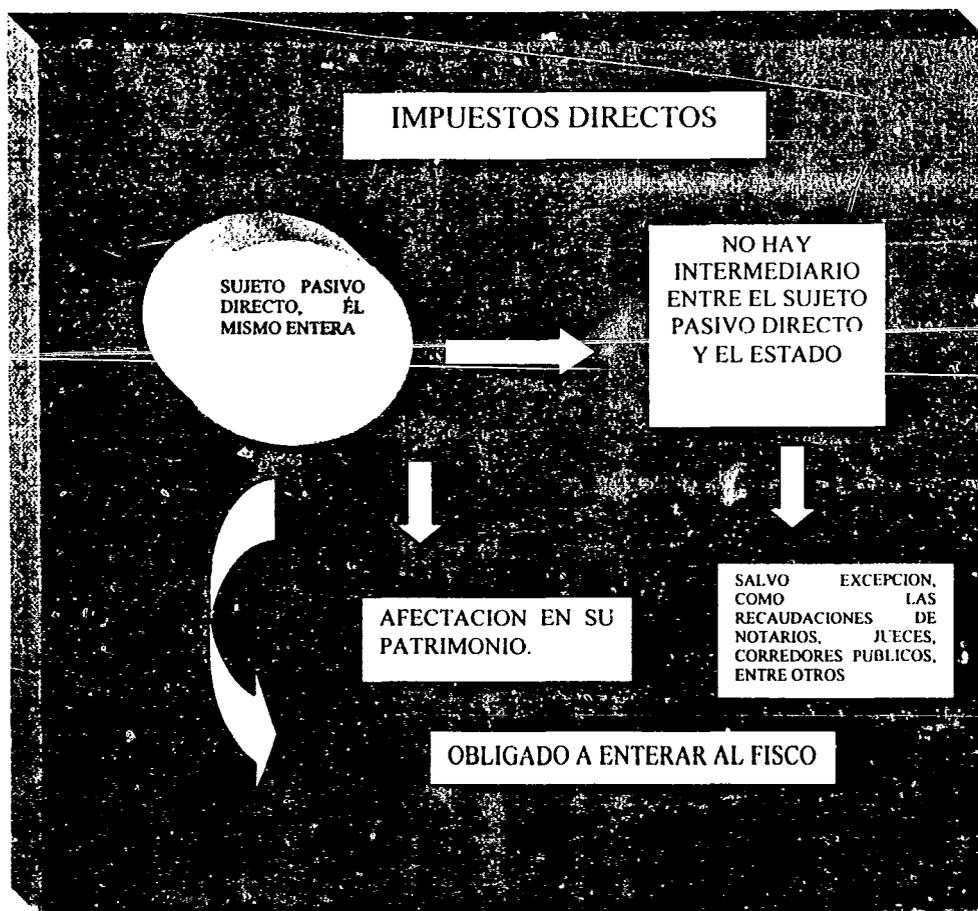
⁸ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Ob. Cit. p. 77.

⁹ *Idem*.

¹⁰ *Idem*.

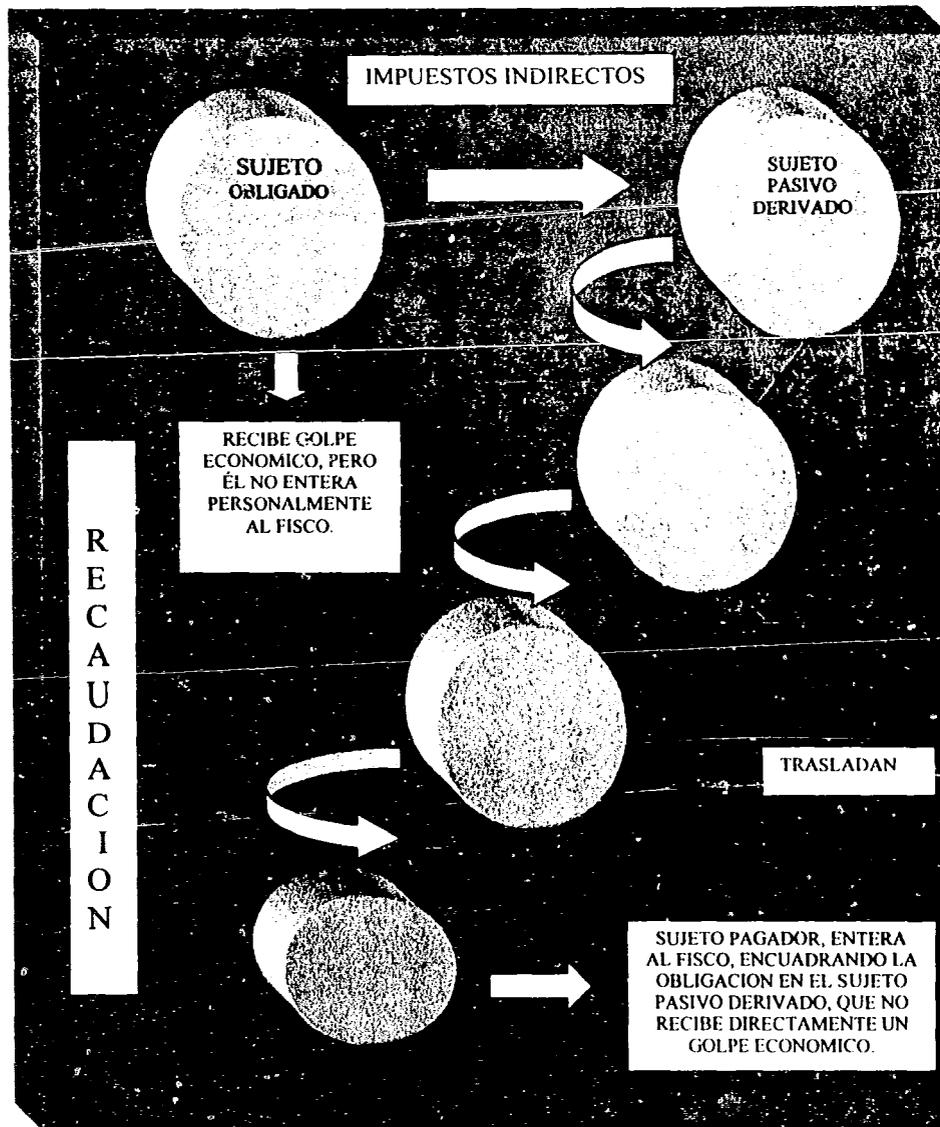
¹¹ *Idem*.

Lo anterior puede explicar a los Impuestos Directos:



Como observamos, en los impuestos directos el sujeto pasivo primario de la relación jurídica tributaria, entera al fisco la contribución a su cargo, sin existir un intermediario; es decir, el pagador y el deudor del crédito fiscal es el mismo sujeto pasivo; salvo, la recaudación hecha por los notarios, los corredores públicos o jueces, en los actos en que intervienen.

Ahora bien, en relación a los Impuestos Indirectos, la teoría puede explicarse a través del siguiente esquema:



Dentro de los impuestos indirectos observamos, que el sujeto pasivo obligado a pagar la contribución, traslada el impuesto a un tercero y éste a su vez a otro y así sucesivamente hasta llegar al sujeto pagador quien verdaderamente entera al fisco; de tal manera, que las figuras de sujeto obligado y pagador son distintas.

En consecuencia, dentro de los impuestos directos, el principal obligado es el sujeto pasivo por adeudo propio; sin embargo, nuestra ley tributaria con el fin de

poder exigir en forma indistinta el cumplimiento de la obligación fiscal, contempla las figuras de la solidaridad y subsidiariedad; es decir, al respecto el Estado puede cobrar el crédito fiscal al sujeto pasivo directo o a los sujetos solidarios o subsidiarios, que a continuación serán objeto de estudio:

“Es principio corriente en derecho fiscal, que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma prestación fiscal, su responsabilidad es **solidaria**, esto es, que la totalidad de la prestación puede ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente. ...”¹²

“Existen sujetos pasivos tributarios obligados a responder de la deuda tributaria a cargo de los contribuyentes, asumiendo la condición de sujetos pasivos al lado del contribuyente. En tal virtud el titular del derecho de crédito tributario está en aptitud de exigir el cumplimiento total de la deuda a cualquiera de tales obligados, bien en cabeza del contribuyente o de cualquier otro obligado en tales condiciones. Produciéndose en tal caso los efectos liberatorios derivados del pago respecto a los que no lo hayan efectuado. Tal es el supuesto de los **Sujetos Pasivos Solidarios**.”¹³

Atento con lo antes expuesto, podemos decir que la solidaridad se presenta cuando el sujeto activo, exige indistintamente al sujeto pasivo directo o pasivo derivado, la totalidad del crédito fiscal, sin agotar previamente el patrimonio de cualquiera de ellos; pero una vez verificada su recaudación, libera al sujeto pasivo de la obligación tributaria; empero, si el sujeto pagador no dio motivos propios para generar el adeudo, queda en libertad de acción para exigir en la vía ordinaria civil, el resarcimiento de los daños y perjuicios al deudor originario.

Otra figura susceptible de presentarse en materia tributaria, para cubrir la obligación fiscal es la subsidiariedad, misma que se entiende de la siguiente manera:

“A través de la figura de la **subsidiariedad** pasiva tributaria asume la condición de obligado al pago respecto a obligaciones contraídas por otro sujeto en su condición de contribuyente, pero sólo en la medida que éste último no haya efectuado el pago y sus bienes resulten insuficientes para

¹² **GIULIANI FONROUGE**, Carlos M. “Derecho Financiero.” Volumen I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965. p. 383.

¹³ **JIMENEZ GONZALEZ**, Antonio. “Lecciones de Derecho Tributario.” Cuarta ed. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México, 1998. p. 271.

producir tal efecto liberatorio total. En tal hipótesis el obligado no al lado del contribuyente sino después del contribuyente debe responder del importe de la deuda insoluta. ...”¹⁴

En este orden de ideas, la subsidiariedad tiene lugar en los casos en que se exige en primer lugar al sujeto pasivo primario el cumplimiento de la obligación fiscal y una vez comprobada su imposibilidad para cubrir el crédito fiscal, se exige el pago al sujeto pasivo derivado.

Al respecto, el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, establece quiénes son considerados como responsables solidarios, y al efecto expresa:

“Artículo 26.- Son responsables solidarios con los contribuyentes:

- I. Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- II. Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.
- III. Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante la gestión.

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

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

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento de este Código, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.

¹⁴ Idem.

- V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
- VI. Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
- VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
- VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
- IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.
- X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b) y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.
- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o, en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y del capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.
- XIII. Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1 de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

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

En atención al precepto legal que antecede, Gregorio Rodríguez Mejía, hace una crítica al artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, pues de acuerdo con él,

el artículo en cita habla de sujetos sólo solidarios; sin embargo, dice este autor que intrínsecamente, el legislador habla de responsabilidad solidaria y subsidiaria, pero sin especificarlas en concreto; en tal sentido el jurista citado manifiesta:

“Existe evidente diferencia entre solidaridad y subsidiaridad, pues es bien sabido que en la segunda la obligación del subsidiario surge en defecto del cumplimiento de un primer obligado; es decir que quien tiene obligación subsidiaria sólo está obligado al pago, si el obligado por quien se ha comprometido no paga (derechos de orden de excusión). Conviene tener presente esta diferencia en materia fiscal, donde no es tan pura la idea de la diferencia entre ambas formas de la obligación de un segundo.”¹⁵

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, no especifica a quiénes les corresponde la obligación solidaria y subsidiaria; sin embargo, tal problemática jurídica se puede desentrañar al analizar cada una de las fracciones que integran dicho precepto.

Cabe señalar, que una de las formas relevantes de solidaridad, enunciadas en la fracción I del artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, antes transcrito, es la retención y la recaudación, las cuales se entienden de la siguiente manera:

“Retención.- Este tipo de cobro se presenta cuando el sustituto, obligado por la norma fiscal a efectuar la retención y a entregar el tributo al sujeto activo, descuenta el importe de la obligación fiscal a cargo del sujeto pasivo principal, al momento de pagarle una cantidad que le adeuda a éste. El retenedor, a través de una declaración efectuará la entrega del dinero retenido al sujeto activo o fisco.”¹⁶

Un ejemplo claro de retención, es el realizado por los patrones (sujeto pasivo derivado), que tienen la obligación de pagar un sueldo a sus trabajadores (sujetos pasivos directos) pues al momento de pagarles su salario, les retiene del mismo la cantidad importe de la contribución por concepto del impuesto sobre productos del

¹⁵ RODRIGUEZ MEJIA, Gregorio. “Teoría General de las Contribuciones.” Ed. Porrúa, México, 1994. pp. 14 y 15.

¹⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. p. 112.

trabajo, atento a lo dispuesto por el Título IV, Capítulo I de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

“Recaudación.- Se presenta en los casos en que el obligado sustituto cobrará al sujeto pasivo principal una cantidad determinada por concepto de impuesto, en relación directa con alguna operación de negocios que hubiere efectuado éste.”¹⁷

Este es el caso de los notarios, cuando se encuentran obligados, por ejemplo, a hacer cotizaciones de escrituras, **recaban** los impuestos correspondientes, para después enterarlos al fisco.

“La diferencia entre retención y recaudación consiste en que en la primera entre el retenedor y el causante hay una relación de acreedor y deudor y en la segunda no existe esa relación. Por ello es que en la retención hay un descuento en el pago y en la recaudación hay un cobro.”¹⁸

2.1.2.- La Determinación Fiscal y la Insolvencia.

Antes de entrar al estudio de la determinación fiscal, es necesario tener un concepto a cerca de la misma, para tal efecto, tomaremos en cuenta lo señalado por Raúl G. Rodríguez Lobato, en su obra intitulada Derecho Fiscal, y al efecto expresa:

“La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.”¹⁹

Confirma lo anterior, Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez, expresando que el procedimiento de determinación está constituido por dos aspectos a saber:

- a) “Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la **verificación del hecho generador**, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.

¹⁷ *Ibidem.* p. 113.

¹⁸ RODRIGUEZ LOBATO, Raúl G. Ob. Cit. p. 171.

¹⁹ *Ibidem.* p. 121.

- b) Por la otra, se realiza la **calificación de los elementos de las contribuciones**; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la **operación aritmética** que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar o crédito fiscal.²⁰

Por su parte Emilio Margáin Manautou, habla de dos reglas que debemos tomar en cuenta en los casos de la determinación de la obligación fiscal; dichas reglas son:

- a) **“La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria.** En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; la determinación del crédito,... es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria.
- b) **Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento.** Es frecuente observar que el legislador establece que la determinación del impuesto a pagar se hará en términos de ley o, en su defecto, del reglamento; o bien, la ley simplemente enuncia el método y deja al reglamento las bases conforme a las cuales se liquidará el crédito, con lo cual se introduce la incertidumbre y se deja al contribuyente en manos de la administración pública.”²¹

Es de relevancia señalar, que una de las formas de determinar el pago del tributo es a través de la autodeterminación; es decir, corresponde al sujeto pasivo **determinar la contribución a su cargo**, atento a lo dispuesto por el tercer párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto versa:

“Artículo 6.-
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.”

²⁰ DELGADILLO GUTIERREZ, Luis Humberto. Ob. Cit. p. 108.

²¹ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. pp. 318 y 319.

En los casos de autodeterminación de las contribuciones a cargo del sujeto primario, éste debe presentar la declaración correspondiente en la fecha de pago; es decir, durante el plazo establecido por la ley tributaria para tal efecto, el cual varía según el impuesto de que se trate, motivo por el cual debemos atender a las leyes reguladoras de cada uno de dichos impuestos. Así el quinto párrafo del artículo 6° del Código Fiscal de la Federación nos indica cuáles son las fechas de pago:

“Artículo 6.-

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 presente 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 personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes de calendario inmediato posterior al de terminación del período de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de la causación.”

Del artículo antes transcrito, el pago de las contribuciones deberá efectuarse:

1. En los plazos señalados por las disposiciones tributarias respectivas.
2. Si dichas leyes no establecen los plazos, a más tardar diecisiete días después de la terminación del período correspondiente.
3. Cinco días cuando la ley no establece plazo alguno.

2.1.3.- Determinación del Impuesto Sobre la Renta y Fecha de Pago.

Así, dentro del Impuesto Sobre la Renta, en su naturaleza de gravamen de tipo directo, regula las fechas de pago para las personas morales en el último párrafo del artículo 10 y 12 fracción III párrafo segundo, que a la letra dicen:

"Artículo 10.-

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal."

"Artículo 12.- 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:

III.

Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan excedido de \$8'934,455.00 efectuarán pagos provisionales en forma trimestral, a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente..."

Tratándose del pago del Impuesto Sobre la Renta, se contemplan cuatro supuestos:

1. Declarar dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.
2. Si se trata de pagos provisionales mensuales deberán efectuarse a más tardar el día diecisiete del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.
3. Para aquellas personas cuyo ingreso no exceda de \$8'934,455.00 podrán efectuar pagos trimestrales en los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente. (Cantidad vigente del 1º de enero al 30 de junio de 1998, según Anexo 5 de la Onceava Resolución Miscelánea Fiscal publicado en el Diario Oficial de la Federación del 16 de febrero de 1998; misma que deberá actualizarse de conformidad con el Índice Nacional de Precios al Consumidor).
4. Si exceden de la cantidad antes mencionada los pagos serán mensuales.

En cuanto a las fechas de pago para las personas físicas, debemos atender a la actividad a que se dedican y de la cual deriva su ingreso, tal como lo establece el Título IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, al efecto el artículo 74 señala:

“Artículo 74.- Están obligadas al pago del impuesto establecido en este Título, las personas físicas residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes en crédito, en servicios, en los casos que señale esta Ley, o de cualquier otro tipo.”

Del articulado contenido en el Título IV, antes mencionado, podemos observar las siguientes actividades de las personas físicas y su fecha de pago:

“Artículo 74.- (párrafos noveno y último)

.....

Las personas físicas considerarán ingreso acumulable en el ejercicio de que se trate, la proporción de los ingresos acumulables del ejercicio de las sociedades, entidades o fideicomisos, ubicados o residentes en jurisdicciones de baja imposición fiscal, ...si son accionistas, beneficiarios efectivos o tienen derecho a la distribución de utilidades de las mismas, ...”

.....

Las personas físicas deberán presentar en el mes de febrero de cada año, ante las oficinas autorizadas, declaración declarativa sobre las inversiones que haya realizado o mantenido en el ejercicio inmediato anterior en jurisdicciones de baja imposición fiscal, o en sociedades o entidades residentes o ubicadas en dichas jurisdicciones, ...”

“Artículo 78.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado, los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral. Para los efectos de este impuesto, se asimilan a estos ingresos los siguientes:

- I. Las remuneraciones y demás prestaciones, obtenidas por los funcionarios y trabajadores de la Federación, las entidades federativas y los municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
- II. Los rendimientos y anticipos que obtengan los miembros de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
- III. Los honorarios a miembros de consejos directivos, de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, así como los honorarios a administradores, comisarios y gerentes generales.
- IV. Los honorarios a personas que presten servicios preponderantemente a un prestatario, siempre que los mismos se lleven a cabo en las instalaciones de este último.
- V. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales por las actividades empresariales que realicen, ...
- VI. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales o de personas físicas con actividades empresariales por las actividades empresariales que realicen, ...”

“Artículo 80.- (último párrafo)

.....

Las personas físicas, así como las personas morales a que se refiere el Título III de esta Ley, enterarán... a más tardar el día 17 de cada uno de los meses del año calendario, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas ”

“Artículo 84.- Se consideran ingresos por la prestación de un servicio personal independiente, las remuneraciones que deriven de servicios cuyos ingresos no están considerados en el Capítulo I de este Título. Se entiende que los ingresos por la prestación de un servicio personal independiente los obtiene en su totalidad quien presta el servicio.”

“Artículo 86.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.”

“Artículo 89.- Se consideran ingresos por otorgar el uso o goce 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 inmuebles, en cualquier otra forma.
- II. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.
- III. La ganancia inflacionaria derivada de las deudas relacionadas con esa actividad.”

“Artículo 92.- Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual a más tardar el día 17 de los meses de abril, julio, octubre y enero del siguiente año, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.”

“Artículo 95.- Se considerarán ingresos por enajenación de bienes además de los que deriven de los casos previstos en el Código Fiscal de la Federación, los obtenidos por la expropiación de bienes.”

“Artículo 104.- Se consideran ingresos por adquisición de bienes:

- I. La donación.
- II. Los tesoros.
- III. La adquisición por prescripción.
- IV. Los supuestos señalados en los artículos 102, 150 y 151, de esta Ley.
- V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden en beneficio del propietario.”

“Artículo 106.- ... El pago provisional se hará mediante declaración que presentará ante las oficinas autorizadas dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.”

“Artículo 107.- Se consideran ingresos por actividades empresariales los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.”

“Artículo 111.- los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto del ejercicio a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago,...”

“Artículo 119-A.- Las personas físicas que se dediquen a actividades agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como al autotransporte de carga o pasajeros, pagarán el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección por los ingresos que se deriven de estas actividades.

Los contribuyentes que se dediquen a actividades artesanales, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año de calendario anterior no hubieren excedido de \$2'233,824.00.”

“Artículo 119-K.- Los contribuyentes a que se refiere esta Sección efectuarán pagos provisionales trimestrales a cuenta del impuesto anual, a más tardar en la fecha que les corresponda de conformidad con el artículo 119-L de esta Ley, mediante declaración que presentarán en las oficinas autorizadas.”

“Artículo 119-L.- Las personas físicas a que se refiere esta Sección efectuarán pagos provisionales señalados en el artículo anterior, en las fechas siguientes:

- I. Los pagos relativos a los trimestres de enero a marzo, abril a junio, julio a septiembre, y octubre a diciembre, se presentarán en el mes que corresponda conforme a lo siguiente:
 - a) Los contribuyentes cuya primera letra del registro federal de contribuyentes quede comprendida dentro de las letras “A” a “G”, efectuarán sus pagos en los meses de mayo, agosto, noviembre y febrero respectivamente.
 - b) Los contribuyentes cuya primera letra del registro federal de contribuyentes quede comprendida dentro de las letras “H” a “O”, efectuarán sus pagos en los meses de junio, septiembre, diciembre y marzo respectivamente.
 - c) Los contribuyentes cuya primera letra del registro federal de contribuyentes quede comprendida dentro de las letras “P” a “Z”, efectuarán sus pagos en los meses de julio, octubre, enero y abril respectivamente.
- II. Las declaraciones a que se refiere la fracción anterior se presentarán en el mes que corresponda y a más tardar en el día cuyo número se igual al del nacimiento del contribuyente.

Cuando el día a que se refiere esta fracción sea el 28, 30 ó 31 y el mes de que se trate no contenga dicho día, el pago se efectuará el último día del mes.”

“Artículo 119-M.- las personas físicas que obtengan ingresos de los señalados en este Capítulo, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta Sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial y los intereses obtenidos en el año calendario anterior, no hubieren excedido de \$2'233,824.00.”

“Artículo 119-Ñ.- Los contribuyentes sujetos al régimen previsto en esta Sección, tendrán las obligaciones siguientes:

VI. Presentar en los meses de julio del ejercicio al que corresponda el pago y enero del ejercicio siguiente, declaraciones **semestrales** en las que se determinará y pagará el impuesto...”

“Artículo 125.- Se consideran ingresos por intereses para los efectos de este Capítulo, los obtenidos de personas residentes en el país, por los conceptos siguientes:

- I. Los provenientes de toda clase de bonos u obligaciones, incluyendo descuentos, primas y premios asimilados a los rendimientos de tales bonos u obligaciones, cédulas hipotecarias, certificados de participación inmobiliarios, certificados amortizables y certificados de participación ordinarios, así como las primas y demás contraprestaciones obtenidas por préstamos de valores,...
- II. Los percibidos de certificados, aceptaciones, títulos de crédito, préstamos u otros créditos a cargo de instituciones de crédito, sociedades financieras de objeto limitado o de organizaciones auxiliares de crédito.
- III. Los obtenidos por la ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, así como los premios y primas que se deriven de dichos títulos,...
- IV. Los rendimientos que generen las aportaciones voluntarias realizadas directamente por los trabajadores, depositadas en las subcuentas de aportaciones voluntarias de la cuenta individual abierta,...

“Artículo 127.- Quienes hagan pago de los intereses a que se refiere este Capítulo, tendrán las obligaciones siguientes:

III. Presentar en el mes de enero de cada año declaración en la que proporcionarán información sobre el monto de los intereses pagados en el año de calendario anterior.”

“Artículo 129.- Se consideran ingresos por obtención de premios, los que se deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuestas y concursos de toda clase, autorizados legalmente.”

“Artículo 131.- Quienes entreguen los premios a que se refiere este Capítulo, además de efectuar las retenciones de este impuesto, tendrán las siguientes obligaciones:

II. Proporcionar, cuando así lo solicite el interesado, constancia de ingreso por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto en los términos de esta Ley.”

“Artículo 132.- Las personas físicas que obtengan ingresos distintos a los señalados en los Capítulos anteriores, los considerarán percibidos en el monto, en que al momento de obtenerlos, incrementen su patrimonio...”

Atento a los artículos antes citados, las personas físicas obtienen ingresos por las actividades siguientes:

1. Los derivados de entidades en jurisdicción de baja imposición fiscal; pudiendo efectuar pagos en los meses de febrero de cada año.
2. Por salarios en general (remuneraciones, prestaciones, rendimientos, anticipos, honorarios e ingresos) por prestar un servicio personal subordinado; pudiendo efectuar pagos mensuales los días diecisiete de cada mes.
3. Por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente; pudiendo efectuar pagos trimestrales en los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente.
4. Por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles; pudiendo efectuar pagos trimestrales en los meses de abril, julio, octubre y enero del año siguiente.
5. Por la enajenación de bienes.
6. Por la adquisición de bienes, pudiendo efectuar el pago correspondiente dentro de los quince días siguientes a la obtención del ingreso.
7. Por actividades empresariales; pudiendo efectuar pagos el día diecisiete del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.
8. Por régimen simplificado a las actividades empresariales; pudiendo efectuar pagos trimestrales en los meses de mayo, agosto, noviembre y

febrero, respectivamente, si la letra inicial de su registro federal de contribuyentes queda comprendida entre la "A" a "G"; si comprende las letras "H" a "O" los pagos podrán hacerse en los meses de junio, septiembre, diciembre y marzo, respectivamente; o bien si comprende entre la "P" a "Z" los pagos se harán en los meses de julio, octubre, enero y abril respectivamente.

9. Por régimen de pequeños contribuyentes; pudiendo efectuar pagos semestrales en los meses de julio y enero del ejercicio siguiente.
10. Si obtiene ingresos por intereses, pudiendo efectuar pagos en los meses de enero.
11. Si obtiene ingresos por la obtención de premios.
12. Por ingresos de otro tipo.

Asimismo, las fechas del pago anual, se regulan en el artículo 139 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que a la letra dice:

"Artículo 139.- Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquéllos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán durante el período comprendido entre los meses de febrero y abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas."

En atención a lo dispuesto en el artículo 139, antes citado, por regla general, las personas físicas cuyo ingreso lo obtienen en un año de calendario, deberán efectuar el pago del Impuesto Sobre la Renta, en los meses de febrero y abril del año siguiente, cuando los mismos deriven de salarios, honorarios, arrendamientos, enajenación o adquisición de bienes, por actividades empresariales, por régimen simplificado a las actividades empresariales, régimen de pequeños contribuyentes, ingresos por intereses, obtención de premios y por otros ingresos principalmente.

2.1.4.- Determinación del Impuesto al Activo y Fecha de Pago.

La Ley del Impuesto al Activo, contempla en su artículo 7º los plazos para el pago de esta contribución, dicho artículo señala lo siguiente:

“Artículo 7.- Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales **mensuales**, a cuenta del impuesto del ejercicio.

Las personas morales y las personas físicas enterarán el impuesto a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, respectivamente.

.....

Los contribuyentes que de conformidad con la Ley del Impuesto Sobre la Renta deban efectuar los pagos de dicho impuesto en forma trimestral, podrán efectuar los pagos provisionales del impuesto al activo por el mismo período y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta.”

Siguiendo lo establecido por el artículo 7º de la Ley del Impuesto al Activo las fechas para el pago de este impuesto son las siguientes:

1. Los días **diecisiete** del mes posterior a aquel que corresponda el pago, si se trata de pagos mensuales.
2. Si los pagos son trimestrales se efectuarán en los meses de **abril, julio, octubre** y **enero** del año siguiente.

2.1.5.- Determinación del Impuesto al Valor Agregado y Fecha de Pago.

En el caso del pago del Impuesto al Valor Agregado (impuesto indirecto) el mismo se enterará en la misma fecha en que se entera el Impuesto Sobre la Renta, atento a lo dispuesto por el artículo 5º de la Ley que regula este impuesto, que a la letra dice:

“Artículo 5.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales,...

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos periodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos provisionales trimestrales y en el ejercicio de

liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos períodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación.”

De acuerdo a lo establecido por el artículo 5º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado las fechas de pago para este impuesto son las siguientes:

1. Declarar dentro de los **tres meses** siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.
2. Si se trata de pagos provisionales mensuales deberán efectuarse a más tardar el **día diecisiete** del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.
3. Podrán efectuar pagos **trimestrales** en los meses de **abril, julio, octubre y enero** del año siguiente.
4. Harán pagos provisionales **trimestrales** en caso de inicio de operaciones.

2.1.6.- Determinación del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios y Fecha de Pago.

Al igual que el Impuesto al Valor Agregado, el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, observa las mismas reglas para el pago de esta contribución, según lo dispuesto por el artículo 5º de la Ley que regula este impuesto, el cual señala:

“Artículo 5.- El impuesto se calculará por ejercicios fiscales,...
Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas por los mismos períodos y en las mismas fechas de pago que las establecidas para el impuesto sobre la renta, excepto en los casos del ejercicio de iniciación de operaciones, en el que efectuarán pagos provisionales trimestrales y en el ejercicio de liquidación, en el que los pagos provisionales se efectuarán por los mismos períodos y en las mismas fechas en que se venían realizando con anterioridad al inicio del ejercicio de liquidación. ...”

Como se desprende del artículo 5º de la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios las fechas de pago para este impuesto son:

1. Declarar dentro de los **tres meses** siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal.
2. Si se trata de pagos provisionales mensuales deberán efectuarse a más tardar el **día diecisiete** del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago.
3. Podrán efectuar pagos **trimestrales** en los meses de **abril, julio, octubre y enero** del año siguiente.
4. Harán pagos provisionales **trimestrales** en caso de inicio de operaciones.

Entendida la **autodeterminación** así como las fechas de pago de los principales impuestos a que se encuentra obligado a enterar el sujeto pasivo de la relación impositiva a nivel federal, es importante destacar que realizada la autodeterminación por parte del contribuyente y vencida la fecha de pago, la autoridad tributaria, tiene facultades fiscalizadoras a fin de verificar el cumplimiento de la obligación impositiva, según lo dispone el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto versa:

“Artículo 42.- Las autoridades fiscales a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, estarán facultadas para:

- I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para lo cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
- II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.

- III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor de impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
- V. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el artículo 49 de este Código.
- VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
- VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
- VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la Ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

Las autoridades fiscales podrán ejercer estas facultades conjunta, indistinta o sucesivamente, entendiéndose que se inician con el primer acto que se notifique al contribuyente.”

Cuando en uso de sus facultades de fiscalización, encuentra **errores u omisiones dolosas o culposas imputables al contribuyente**; si se descubrió que el sujeto pasivo no cumplió con sus obligaciones de autodeterminarse y enterar las contribuciones correspondientes a su cargo, la autoridad tributaria procede a determinar la obligación impositiva a cargo del sujeto primario; encontrándose facultada para exigir el cumplimiento forzoso de dichas obligaciones, una vez hecha la liquidación; es decir, requerir el pago, a través del procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo de ejecución, el cual se entiende de la siguiente manera:

“...el procedimiento económico coactivo consiste en la serie de actos realizados por el Estado a fin de proceder coercitivamente en contra de los contribuyentes que no han cumplido voluntariamente sus obligaciones contributivas dentro del plazo fijado por la ley.”²²

La definición anterior, es depurada por la Doctora Doricela Mabark Cerecedo en su obra *Derecho Financiero Público*, quien expresa:

“Mediante el ejercicio de las facultades derivadas del procedimiento económico coactivo la autoridad fiscal tiene el derecho de cobrar por la vía ejecutiva los créditos fiscales que el contribuyente no haya pagado en forma voluntaria, una vez vencido el plazo que da la ley para pagar, o bien, cuando no haya garantizado el interés fiscal, en caso de que no hubiere estado de acuerdo con el pago de los créditos y hubiere tomado la decisión de impugnarlos por la vía legalmente procedente, en la forma y términos dispuestos por los ordenamientos legales.”²³

Además este procedimiento se encuentra regulado en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 145 párrafo primero, que a la letra dice:

“Artículo 145.- Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la Ley, mediante el **procedimiento administrativo de ejecución.**”

El procedimiento económico coactivo o procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla, conforme a lo dispuesto por los artículos 151 y 152 del Código Fiscal de la Federación, cuyos textos expresan:

“Artículo 151.- Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor y, en caso de no hacerlo en el acto, procederán como sigue:

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

²² QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. pp. 207 y 208.

²³ MABARAK CERECEDO, Doricela. *“Derecho Financiero Público.”* Ed. Mc Graw Hill, México, 1995. p. 229.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

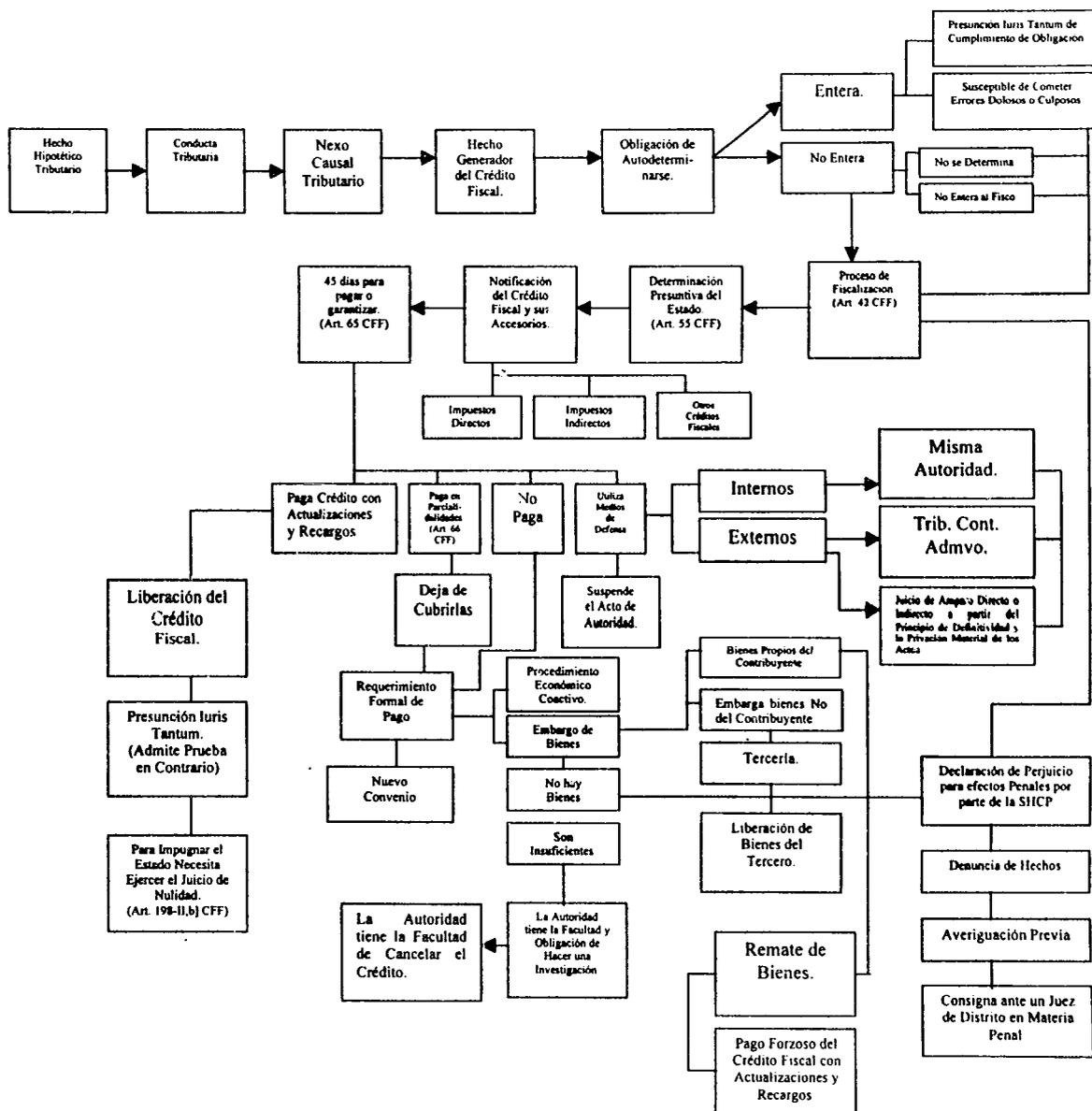
Cuando los bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

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

“Artículo 152.- El ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se constituirá en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practicará la diligencia de requerimiento de pago y embargo de bienes, con intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan en el artículo 137 de este Código. De esta diligencia se levantará acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma. El acta deberá llenar los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este ordenamiento.”

De la lectura de los artículos arriba transcritos, se desprende que la autoridad fiscal se encuentra facultada para embargar bienes suficientes de los sujetos pasivos deudores, con el fin de garantizar el pago de los créditos fiscales y sus accesorios desde el momento en que el contribuyente es requerido por la autoridad exactora y éste en omisión no entera en el término legal de **cuarenta y cinco días** (artículo 65 CFF) el crédito requerido.

Lo anterior puede quedar sintetizado con el siguiente esquema:



Es obligación del sujeto pasivo tanto directo como derivado autodeterminarse y enterar al fisco la obligación a su cargo y en caso de no hacerlo, la autoridad tributaria tiene facultades fiscalizadoras para determinar el crédito fiscal y si aún así no lo entera puede requerir el pago o incluso llegar hasta el embargo de bienes del deudor tributario, suficientes para garantizar el crédito fiscal, pero si esos bienes no cubren lo debido o carece de ellos, **se presenta la insolvencia en materia impositiva**, pues no hay forma de cubrir el crédito fiscal.

Podemos establecer que las causas de insolvencia en materia fiscal, también pueden presentarse en los casos siguientes:

1. No hay una autodeterminación por parte del sujeto pasivo obligado, motivo por el cual surgen los actos de fiscalización de la autoridad tributaria, con el fin de hacer ella misma la determinación del crédito fiscal; una vez hecha notificar dicho crédito, teniendo 45 días para cubrirlo y de no hacerlo emplear el procedimiento económico coactivo, para requerir el pago y embargar bienes suficientes para garantizar ese crédito fiscal, pudiendo ocurrir que esos bienes sean insuficientes o en todo caso el contribuyente carezca de ellos, dando lugar a la insolvencia fiscal.

2. Hay una autodeterminación, pero el entero de la obligación se da en parcialidades, atento a lo dispuesto por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 66.- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de **cuarenta y ocho meses**, de conformidad con lo siguiente:

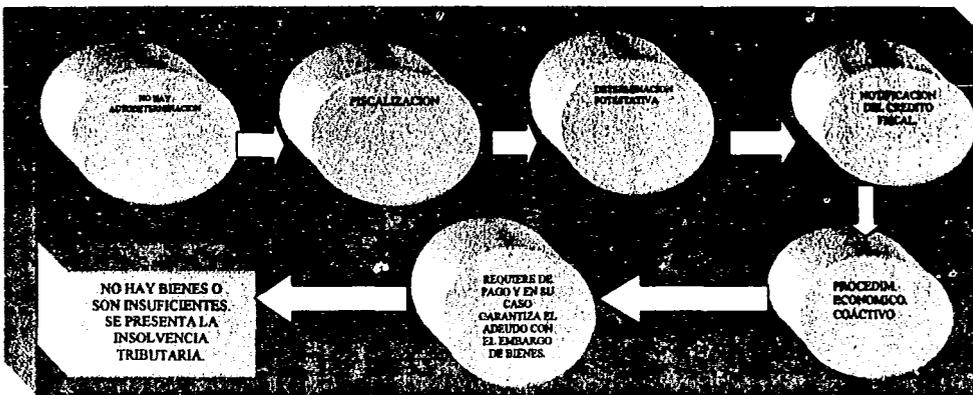
- II. Las autoridades fiscales al autorizar el pago plazos exigirán que se garantice el interés fiscal en los términos de este Código y de su Reglamento.”

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

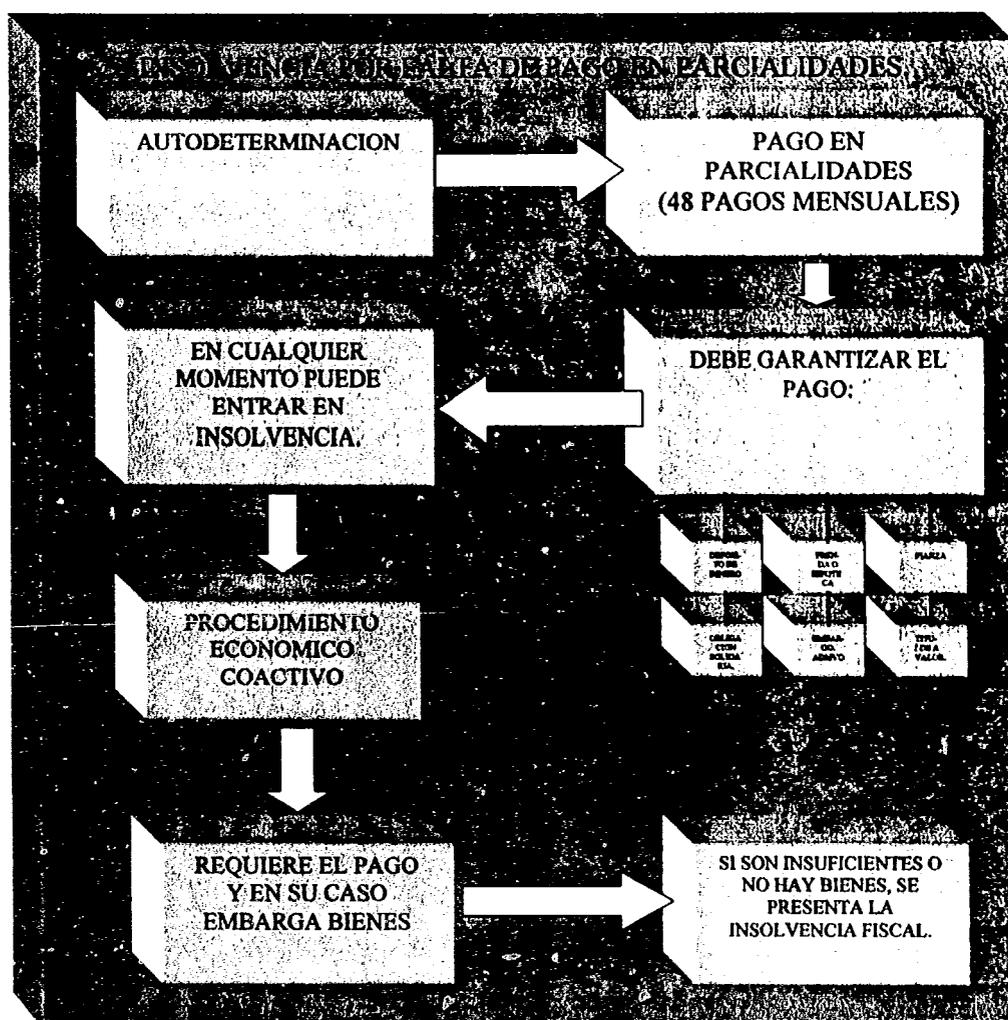
- I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y excusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos o valor 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."

Si el pago de la obligación fiscal se efectúa en parcialidades, las cuales pueden ser hasta de cuarenta y ocho mensualidades, en cualquier momento dentro de este plazo el sujeto pasivo puede dejar de pagar, por lo que la autoridad fiscal, lleva a cabo el procedimiento económico coactivo, para embargar bienes, siempre y cuando la garantía otorgada no sea suficiente para garantizar el crédito fiscal adeudado; siendo ésta otra causa de insolvencia fiscal.

3. Puede ocurrir que el sujeto primario no declara correctamente, en este caso la autoridad fiscal, en uso de su potestad tributaria, lleva a cabo la determinación del crédito fiscal, requiere el pago y en todo caso embarga bienes suficientes para garantizar la obligación; si no hay bienes o los mismos son insuficientes para garantizar, hay una insolvencia fiscal.

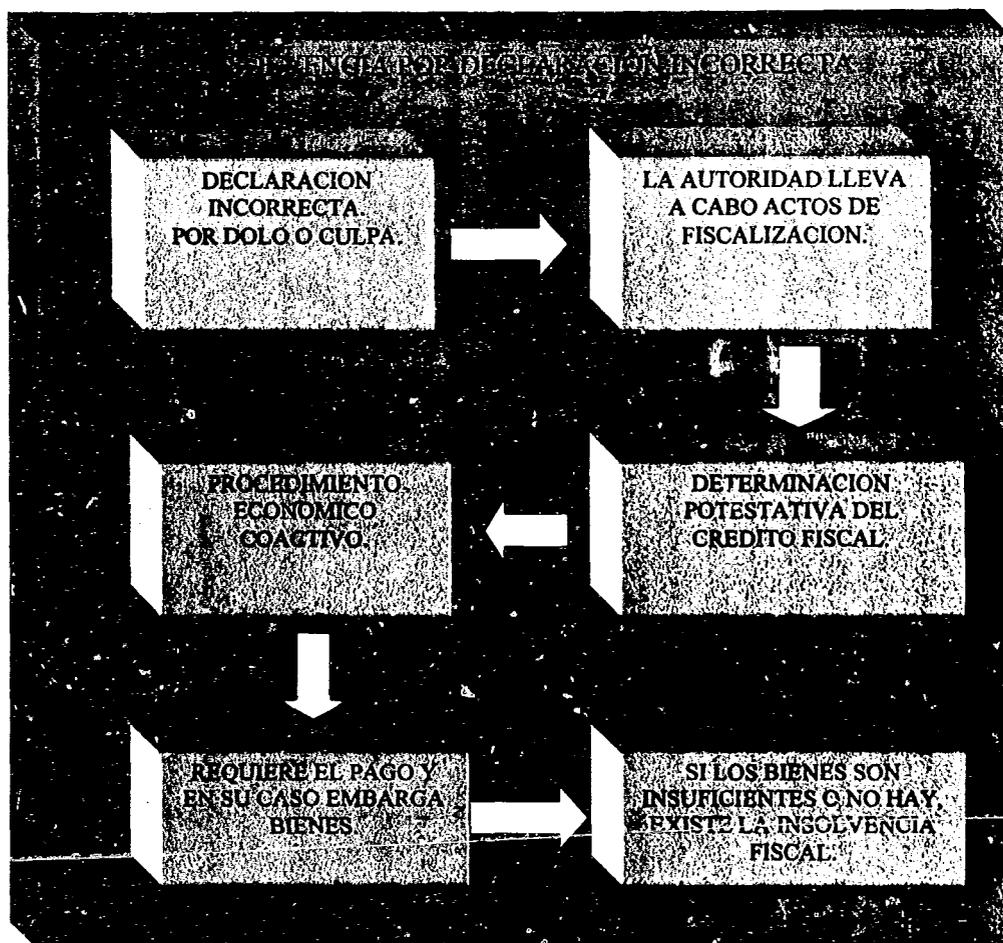


Este caso de insolvencia se presenta cuando el sujeto pasivo, no se autodetermina correctamente, por lo que la autoridad fiscal lo hace en su lugar; en consecuencia, una vez determinado el crédito fiscal, le requiere el pago y si no lo hace, embarga bienes suficientes con el fin de garantizar dicho crédito; resultando que si los bienes no son suficientes, implica una insolvencia por parte del contribuyente.



En este supuesto si hay autodeterminación, pero el pago se hará en parcialidades, (48 pagos mensuales) para lo cual debe otorgarse garantía. Puede que

deje de cubrirlas; la autoridad hace la determinación, requiere el pago y embarga bienes si la garantía otorgada no cubre el adeudo, si los bienes son insuficientes para cubrir el adeudo o no tiene, entra en estado de insolvencia fiscal.



Cuando el contribuyente presenta una declaración incorrecta, la autoridad puede hacer la determinación potestativa con el fin de establecer correctamente la cantidad debida por el sujeto pasivo, para tal fin puede auxiliarse del procedimiento económico coactivo, para obtener el pago y si no lo hace, puede embargar bienes y de no haberlos, el contribuyente cae en estado de insolvencia fiscal.

Ahora bien, existe una gran cantidad de sujetos pasivos directos deudores de algún crédito fiscal, mismo que no puede ser cubierto por falta de recursos económicos suficientes, ante esta situación el Gobierno Federal con fecha 3 de julio de 1996 publicó en el Diario Oficial de la Federación el **Decreto de Apoyo a Deudores del Fisco Federal**, cuyo texto versa:

“Que a fin de aliviar la difícil situación en la que se encuentran los contribuyentes que tienen a su cargo adeudos fiscales y con el objeto de apoyar la actividad económica del país, el Gobierno Federal ha tomado medidas para **facilitar el pago de diversas contribuciones federales y otorgado estímulos fiscales a los contribuyentes...**, las cuales, si bien han tenido un costo para las finanzas públicas del país, han resultado necesarias para propiciar la reactivación de la economía nacional; (sic)
Que las circunstancias económicas por las que ha atravesado el país, han provocado que diversos sectores de la economía presenten problemas de liquidez, lo cual ha incidido no sólo en su actividad productiva sino también en su capacidad de pago de los impuestos establecidos para contribuir al gasto público; (sic)
Que el Gobierno Federal estima necesario apoyar a los contribuyentes directamente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, **razón por la cual se han diseñado esquemas de pago que sean acordes con las expectativas de la dinámica económica y, por ende, con los flujos esperados de recursos de los contribuyentes;...**”²⁴

Como se desprende de lo anteriormente transcrito, a través de estos Decretos el Gobierno Federal pretende recuperar una parte de los créditos fiscales que le son debidos por el sujeto pasivo directo de la relación jurídica tributaria.

2.2.- Conflicto Jurídico.

El conflicto jurídico se presenta cuando el sujeto pasivo directo o derivado de la relación jurídica tributaria no hace del conocimiento de la autoridad hacendaria la existencia del hecho generador del crédito fiscal; es decir, cuando realiza una actividad que se encuadra dentro de la hipótesis enmarcada en la ley imponible, originando obligaciones de tipo fiscal consistentes en el pago de contribuciones.

²⁴ “Diario Oficial de la Federación.” México, 3 de julio de 1996. p. 14. Primera Sección.

También puede ocurrir que el sujeto pasivo directo no dé a conocer ese hecho generador del crédito fiscal ya sea porque no presenta la declaración correspondiente, o bien en el caso de haberla presentado no manifieste correctamente el hecho generador con el fin de pagar las contribuciones a su cargo en menor cantidad.

Ante esta situación y en vista de su necesidad de obtener ingresos para llevar a cabo sus fines, el Estado desarrolla actividades de investigación a través de organismos administrativos, como el Servicio de Administración Tributaria²⁵, con el objeto de poder determinar los hechos generadores de créditos fiscales que no se hubieren dado a conocer o no se hubiesen manifestado como realmente se dieron, o bien para que los sujetos obligados no se sustraigan del cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.

Los procedimientos llevados a cabo por el Estado con la finalidad de allegarse de los ingresos tributarios que le son debidos por el sujeto pasivo directo de la relación jurídica tributaria son los siguientes:

“Procedimientos Preparatorios de Control y Fiscalización.- Consiste en un conjunto de actos realizados por la administración pública tributaria con el fin de llevar a cabo un control en cuanto a la realización de hechos generadores de obligaciones fiscales, así como en el ejercicio de procedimientos de fiscalización de las actividades de los contribuyentes, a efecto de determinar también la realización de hechos generadores y, principalmente, evitar el incumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo.”²⁶

Este punto se refiere al control que tiene la autoridad fiscal sobre los sujetos pasivos, y para esto lo primero que debe existir es un registro de contribuyentes, el cual está a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a nivel federal, en

²⁵ De acuerdo con el artículo 7º Fracción VII de la Ley que rige a este organismo, el mismo puede ejercer facultades de comprobación previstas en las disposiciones fiscales.

²⁶ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. p. 161.

el cual deberán estar inscritos los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, ya sean personas físicas o morales, además de obligarlas a presentar declaraciones periódicas, con el fin de enterarse de los hechos generadores del crédito fiscal.

“Procedimientos de Determinación.- Por medio de estos actos el fisco determinará la realización de hechos generadores, revisando la documentación contable de contribuyentes, las declaraciones presentadas, las actas de visitas levantadas en el domicilio fiscal de los mismos, y los dictámenes sobre los estados financieros de las empresas formulados por contadores públicos, mediante las cuales efectuará la determinación y liquidación de obligaciones fiscales a cargo de los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno.”²⁷

Con este tipo de procedimiento se hace alusión a la obligación de hacer por parte del sujeto pasivo de llevar contabilidad. Asimismo una de las formas de fiscalización con que cuenta la autoridad fiscal es el requerimiento de documentos para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales a cargo del sujeto primario, y en su caso, poder determinar las contribuciones omitidas. Para revisar la documentación, la autoridad fiscal puede presentarse al domicilio fiscal o establecimiento del sujeto obligado o bien pedirle que exhiba la documentación en las propias oficinas de la autoridad fiscal.

“Procedimientos de Ejecución Forzosa.- Consisten en el conjunto de actos que realiza la administración pública fiscal con el fin de obtener el cobro de los créditos fiscales adeudados por los contribuyentes. Tales actos se inician con el requerimiento de pago al deudor principal, y concluyen con el remate de los bienes embargados y la aplicación del producto de la enajenación a favor del fisco federal.”²⁸

Sobre este procedimiento podemos decir que nuestro Código Fiscal de la Federación en su Título V Capítulo III, lo regula con el nombre de Procedimiento Administrativo de Ejecución y tiene como propósito principal la recaudación de un crédito fiscal no cubierto voluntariamente por el sujeto pasivo.

²⁷ Idem.

²⁸ Idem.

“Procedimientos de Impugnación.- Están referidos a las defensas legales que el contribuyente puede hacer valer en contra de las resoluciones fiscales que afecten sus intereses, así como en contra de los procedimientos de comunicación de las mismas y el procedimiento de ejecución forzosa.”²⁹

Los procedimientos de impugnación son las defensas que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria tiene en contra de actos o resoluciones de la autoridad fiscal. Así, en nuestro Derecho y en especial en materia fiscal, existen recursos administrativos que podemos hacer valer en contra de los actos o resoluciones de carácter fiscal, como por ejemplo el Código Fiscal de la Federación regula el Recurso de Revocación, promovido ante la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público; pero no sólo eso sino también cuenta con el Juicio de Nulidad también llamado Juicio Contencioso Administrativo, el cual podemos hacer valer ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

2.3.- Concepto de Mora.

Para efectos de nuestro estudio, en este apartado nos referiremos a la definición de mora, a través del Derecho Civil, para después trasladarlo al Derecho Fiscal, y al efecto Ernesto Gutiérrez y González nos proporciona su definición en los siguientes términos:

“Mora es el retraso en el cumplimiento de una obligación, cuando la ley aprecia ese retardo para fijar la indemnización que el deudor debe pagar a su acreedor por la inejecución que le sea imputable.”³⁰

Por su parte Rafael Rojina Villegas, en su obra Compendio de Derecho Civil III, define a la mora de la forma siguiente:

²⁹ Ibidem. pp. 161 y 162.

³⁰ GUTIERREZ y GONZALEZ, Ernesto. “Derecho de las Obligaciones.” Tercera ed. Ed. Cajica, México, 1968. p. 441.

"Mora es el injusto retardo en el cumplimiento de una obligación exigible."³¹

De las definiciones arriba citadas observamos para la existencia de la mora debe haber un **retardo injusto en el cumplimiento de una obligación**, pues es posible la existencia de causas que los justifiquen, como el caso fortuito o fuerza mayor y la conducta del acreedor; una abstención para el cumplimiento de la obligación debida, pero esa abstención puede ser no definitiva, pues el objeto de la misma todavía no es prestado, aún puede ser realizado independientemente del retardo, porque si dicha obligación ya no se puede cumplir, no habrá mora.

Otro caso de excepción, en el que no habrá mora es el de la suspensión de pagos, la cual define Carlos Felipe Dávalos Mejía en los siguientes términos:

Suspensión de Pagos.- "Es el estado jurídico en el que una resolución judicial coloca a un comerciante, con el que se beneficia, por así convenir a los intereses de la sociedad, de los acreedores y del propio comerciante, de un perdón temporal al incumplimiento de sus obligaciones comerciales, por habersele reconocido su imposibilidad, sin culpa, de hacerlo en la forma originalmente pactada."³²

Siguiendo al autor arriba citado, los requisitos y presupuestos para la suspensión de pagos son los siguientes:

1. "Ser dictada por un juez.
2. Debe tratarse de un comerciante.
3. **Éste debe ser insolvente para pagar créditos líquidos y exigibles.**
4. ...debe darse una multiparticipación de acreedores.
5. Deben existir activos potenciales o expectativas comerciales suficientes para presumir que las deudas incumplidas se pagarán en forma convencional."³³

³¹ **ROJINA VILLEGAS**, Rafael. "Compendio de Derecho Civil III." Décimo novena ed. Ed. Porrúa, México, 1994. p. 358.

³² **DAVALOS MEJIA**, Carlos Felipe. "Títulos y Contratos de Quiebra. Tomo III: Quiebra y Suspensión de Pagos." Segunda ed. Ed. Harla, México, 1995. p. 86.

³³ Idem.

Un elemento importante para la suspensión de pagos es la proposición de un convenio preventivo, según lo dispone el artículo 398 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos. Este convenio debe ser congruente y convincente, para que los acreedores estén de acuerdo en la suspensión; es decir, acepten detener sus cobros temporalmente, con el fin de que el deudor cumpla con el pago en el tiempo y forma ofrecidos, aceptados y contratados.

Además, el multicitado convenio debe contener entre su clausulado, atento a lo dispuesto por el artículo 303 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos, el tanto por ciento que corresponderá a los acreedores concurrentes, las garantías de cumplimiento y plazos de pago.

Los tantos por ciento pueden ser los siguientes, de acuerdo con la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos:

“Artículo 317.- Si el convenio propusiese pago al contado, no podrá implicar una quita mayor del 65% de los créditos...”

“Artículo 318.- Si además de quita, el convenio propusiera espera, ésta no podrá ser mayor de dos años, ni aquélla de un cincuenta y cinco por ciento.”

“Artículo 321.- El convenio podrá consistir en la cesión de la empresa... que no estuviere en liquidación, para que con los productos de la actividad de aquélla, se atienda al pago de los créditos.”

“Artículo 322.- El convenio que solo implique espera sin quita, será admitido si lo votan las mayorías... En este caso será admisible una espera hasta de tres años.”

“Artículo 323.- El quebrado podrá ofrecer el abandono de sus bienes a los acreedores.”

Igualmente debe contener una cláusula en la que se especifique la siguiente información:

“...relación detallada de su situación financiera y contable, así como del monto y tipo de deudas por vencer; informa que no está en posibilidad de pagar por los motivos que igualmente debe señalar; y principalmente, detalla la forma y época en que ofrece cubrirlas.”³⁴

En este orden de ideas, por disposición de ley, el fisco federal no se encuentra obligado a acudir ante los órganos jurisdiccionales para deducir sus derechos, en aquellos casos en que el sujeto deudor se ha sometido a un juicio de quiebra, **suspensión de pagos** o concurso de acreedores; por ende, el Juez del conocimiento simplemente se encuentra constreñido a dar aviso a las autoridades hacendarias acerca del procedimiento sometido a su potestad, debiendo en tal caso, la autoridad fiscal, de tener interés jurídico, ejercer su facultad económico coactiva a través del procedimiento administrativo de ejecución en contra del sujeto pasivo, según lo dispone el último párrafo del artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:³⁵

“Artículo 149.-
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.”

³⁴ Ibidem. p. 89.

³⁵ Dentro de la materia Civil, para que se dé el retardo del deudor deben producirse las hipótesis enmarcadas por los artículos 2104 y 2105 del Código Civil para el Distrito Federal, que a la letra versan:

“Artículo 2104.- El que estuviere obligado a presentar un hecho y dejar de prestarlo o no lo prestare conforme a lo convenido, será responsable de los daños y perjuicios en los términos siguientes:

- I. Si la obligación fuere a plazo, comenzará la responsabilidad desde el vencimiento de éste;
- II. Si la obligación no dependiere de plazo cierto, se observará lo dispuesto en la parte final del artículo 2080.

El que contraviene una obligación de no hacer pagará daños y perjuicios por el sólo hecho de la contravención.”

“Artículo 2105.- En las obligaciones de dar que tengan plazo fijo, se observará lo dispuesto en la fracción I del artículo anterior.

Si no tuviere plazo cierto, se aplicará lo prevenido en el artículo 2080, parte primera.”

Al trasladar estos conceptos a la materia tributaria, observamos que el sujeto pasivo de la relación jurídica incurre en mora cuando se retrasa en virtud de conductas dolosas o culposas en su obligación de cubrir el crédito fiscal a su cargo; dicha situación jurídica se presenta cuando el deudor tributario teniendo un plazo para el cumplimiento de la obligación impositiva, deja de enterar el crédito fiscal a su cargo y se encuadra en la mora tributaria, por lo que debe de pagar daños y perjuicios a la Hacienda Pública, a través del concepto de actualización y recargos.³⁶

2.4.- Tipicidad en la Mora Fiscal.

Para hablar sobre este punto lo primero es definir a la tipicidad, la cual se entiende de la siguiente manera:

“La tipicidad es la adecuación de una conducta concreta con la descripción legal formulada en abstracto.”³⁷

Es cierto que la tipicidad es la de adecuación de la conducta a una norma jurídica determinada, esto ocurre en materia penal, pero para efecto de nuestra investigación se extrapolará el concepto al derecho fiscal.

Atento a lo anterior, podemos decir en términos generales que la tipicidad se presenta cuando la conducta o situación normativa se encuadra a la descripción legislativa, como lo expone la Teoría Lógica del Delito; hecho susceptible de representarse en el siguiente cuadro sinóptico:

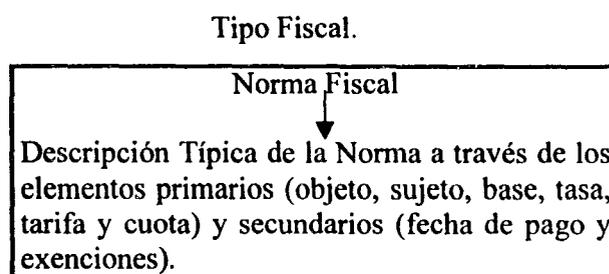
³⁶ Las leyes tributarias federales contemplan los conceptos de actualización y recargos, en cambio, las locales sólo hacen mención a los recargos.

³⁷ CASTELLANOS TENA, Fernando. “Lineamientos Elementales de Derecho Penal.” Vigésimo quinta ed. Ed. Porrúa, México, 1988. p. 167.

Tipicidad		Atipicidad	
Norma.	Conducta o Situación Jurídica	Norma	Conducta o Situación Jurídica
A	←————→ 1	A	←————→ 1
B	←————→ 2	B	←————→ 2
C	←————→ 3	C	←————→ 3
D	←————→ 4	D	←————→ 4
E	←————→ 5	E	←————→ 5
F	←————→ 6	F	←————→ 6
G	←————→ 7	G	←————→ 7
			8

Se presenta cuando existe el encuadramiento biunívoco de la conducta con la norma, donde las variables numéricas se encuadran estrictamente con las variables alfabéticas, siendo las primeras las conductas del particular, en tanto que las segundas implican la descripción del tipo.	Se presenta cuando una de las variables numéricas no se encuadra con las variables alfabéticas, es decir, cuando la conducta no se adecua por lo menos con un elemento del tipo.
--	--

Dentro del ámbito tributario la tipicidad puede explicarse con el siguiente cuadro comparativo:



Ahora bien, en el campo tributario, podemos observar que nuestro Código Fiscal de la Federación, no contempla la figura de la mora fiscal, si no que ella existe inmersa en las actualizaciones y recargos, tal como se desprende de los artículos 17-A y 21 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dicen:

“Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizarán por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.”

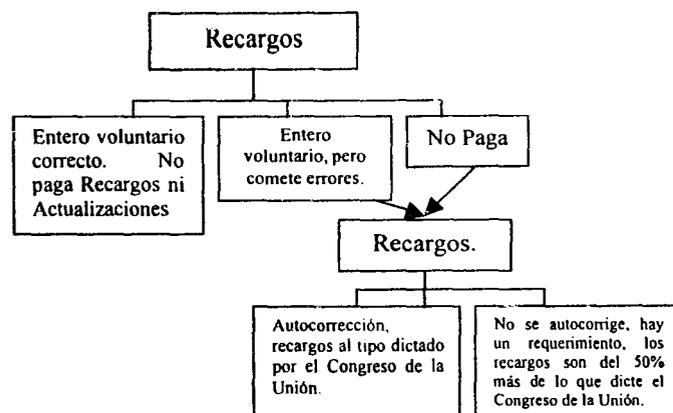
“Artículo 21.- Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o aprovechamientos actualizados por el período de actualización de la contribución o aprovechamiento de que se trate. La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50% a la que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.”

De la lectura de los artículos antes citados, se establece que los créditos fiscales se actualizarán³⁸ a partir de la fecha señalada para enterar la contribución y hasta el momento en que sea cubierta la misma; por su parte se señalan los recargos³⁹ como concepto de intereses por no hacer el pago oportuno y los mismos se calculan aplicando la tasa fijada anualmente por el Congreso de la Unión.

En este sentido es importante señalar que existen dos tipos de recargos, los cuales se explicaran a través del siguiente esquema:

³⁸ La actualización no es más que un ajuste del crédito fiscal, el cual tiene lugar a partir de la fecha en que debía cubrirse y el mismo deja de actualizarse hasta el momento en que se entera. Cfr. Art. 21 del CFF.

³⁹ Los recargos son considerados como un resarcimiento, y no una pena, a favor del fisco, en virtud de la falta de pago oportuno u omisión de las contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de tal manera que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto, y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la presentación fiscal es exigible y aquella en que se paga. Cfr. QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. pp. 74 y 75.



De igual forma, las principales leyes impositivas a nivel federal como la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Activo, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, entre otras disposiciones de carácter tributario federal, así como en el caso del Código Financiero para el Distrito Federal; respecto de la materia local, tampoco contemplan textualmente el concepto de la mora tributaria, pero la misma puede inferirse de los daños y perjuicios fiscales a los que se encuentra constreñido el particular al incumplir con la norma hacendaria.

Si bien es cierto que nuestro Código Fiscal de la Federación no establece literalmente la mora tributaria, esta es susceptible de entenderse a través de las sanciones generadas por el incumplimiento, como en la especie la constituyen la actualización y los recargos, siendo un tipo especial de daños y perjuicios tributarios; sin embargo, las conductas omisivas pueden conllevar al contribuyente a otras sanciones pecuniarias, como las multas, las indemnizaciones y los gastos de ejecución.

2.5.- Causas de Mora Involuntaria por el Contribuyente.

A continuación, es necesario analizar las causas por las cuales el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria llega a incurrir en mora fiscal, para tal efecto, es necesario definir este tipo de conductas, a través de los siguientes términos:

"Dolo.- Consiste en causar intencionalmente el resultado típico, con conocimiento y conciencia de la antijuricidad del hecho."⁴⁰

"Culpa.- ... ocurre cuando se causa un resultado típico sin intención de producirlo, pero se ocasiona solo por imprudencia o falta de cuidado o de precaución, debiendo ser previsible y evitable."⁴¹

Extrapolando los conceptos arriba indicados a la materia tributaria, puede entenderse que habrá **dolo fiscal**, cuando se advierta que el sujeto pasivo no cubre intencionalmente el entero de la contribución a su cargo, ya sea porque no tiene los recursos financieros suficientes, o teniéndolos no presenta su declaración y liquidación tributarias; o bien recurre a actos fraudulentos para enterar ingresos menores a los recibidos, y en tal sentido hacer creer a la Hacienda Pública una falsa concepción de la realidad impositiva; y en tanto habrá **culpa fiscal** cuando por **imprudencia** o **negligencia** el contribuyente deja de cumplir por causas ajenas a su voluntad con sus obligaciones tributarias.

Respecto a la **imprudencia** y a la **negligencia**, se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la entonces **Tercera Sala Civil**, consultable en la página: **316**; Tomo: **LXVI**, perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativo a la **Quinta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

"RESPONSABILIDAD POR CULPA, NATURALEZA JURIDICA DE LA. La idea de responsabilidad no constituye una noción autónoma independiente de toda premisa; ella es complementaria de una noción

⁴⁰ AMUCHATEGUI REQUENA, Irma G. "Derecho Penal." Ed. Harla, México 1992. p. 83.

⁴¹ *Ibidem*. p. 84.

previa: de la obligación. La expresión "responsabilidad", define la situación en que se encuentra el que ha faltado a su deber, o a una obligación prescrita por una norma, y se ve expuesto a consecuencias penosas. La responsabilidad no es de otra cosa que la situación jurídica que sobreviene a consecuencia de la violación de una obligación. La existencia de la responsabilidad está condicionada, por una parte, a una obligación preexistente y, por otra, a un acontecimiento posterior, a saber, la violación o inejecución de un deber. La obligación legal es una regla de conducta fijada por el legislador, que constriñe a hacer o a no hacer una cosa. La obligación coloca al deudor en la necesidad jurídica de cumplirla; pero esa necesidad jurídica no es algo que fatalmente imponga el cumplimiento, pues deja al obligado en la posibilidad de faltar a la obligación. La violación del deber tiene una sanción, que no es otra cosa que la medida que toma el legislador, para asegurar el respeto a la norma, en caso de que sea violada. La sanción es algo indispensable a la norma, porque un mandato desprovisto de sanción, es vano. El que ha violado un deber jurídico, se enfrenta a una disposición legal y provoca la reacción del poder encargado de mantener el orden jurídico en la sociedad. La calidad de autor del daño, sólo sirve para designar al individuo que se ha enfrentado a la norma legal. El incumplimiento de la obligación puede resultar de dos distintas órdenes de causas: unas, dependientes directamente de la voluntad del deudor, como lo es el dolo, o indirectamente, como la culpa; y otras completamente independientes de la voluntad del deudor, como el caso fortuito o fuerza mayor. La buena fe en el obrar, excluye siempre el dolo, pero no excluye la imprudencia, la negligencia o la impericia. El que no obra con dolo sino con simple culpa, es un imprudente o negligente que peca por falta de previsión. La falta jurídica existe no solamente en el caso en que el agente viola voluntariamente la norma jurídica, (falta voluntaria o dolo), sino también cuando su acto tiene como consecuencia causar un daño que no ha querido producir, si no ha obrado con la prudencia y diligencia necesarias. En la omisión de aplicar la energía necesaria para evitar un mal que no se ha querido directamente, consiste la falta involuntaria, que entonces toma el nombre de imprudencia o negligencia. **La imprudencia consiste en un acto positivo del que normalmente puede preverse que tendrá consecuencias ilícitas. La negligencia consiste en la omisión de las precauciones requeridas para evitar que la ejecución de un acto lícito produzca consecuencias ilícitas.** Lo más frecuente es que vaya asociadas la imprudencia y la negligencia. En la teoría de la culpa no hay falta sino cuando el acto lesivo es imputable al agente. para la responsabilidad por el daño, se requiere que el acto que lo causa, pueda ser imputado a la voluntad de su autor, y ante la dificultad que entraña para el ofendido, acreditar que el agente ha incurrido en falta, de acuerdo con la regla general de que la prueba incumbe al que demanda, supuesto que aquél no puede observar los elementos íntimos y morales de la falta, sino que su existencia sólo puede serle revelada por métodos indirectos, especialmente cuando se trata de negligencia, se ha aceptado en teoría la inversión de la prueba, imponiendo al demandado, autor del daño, la carga de la prueba exonerante. No cabe duda que existen límites de la previsión, que impiden que puedan evitarse todos los daños que se originen con el libre ejercicio de la actividad humana. Cuando la cuestión que se presente, respecto de la responsabilidad por el daño causado, sea la de poner en claro si se está en presencia de verdadero caso fortuito o fuerza mayor o de una negligencia o imprudencia, el Juez excusará aquellas omisiones o imprevisiones que le parezcan consecuencias inevitables de la imperfección humana, porque ningún hombre sabría guardarse de ellas, por más que tuviera un alto

grado de previsión y nadie responde del daño causado por sucesos que no pueden preverse o que, aun previstos, no pueden evitarse. No constituye culpa el error profesional que depende de la incertidumbre o imperfección del arte o ciencia y no de la falta de conocimientos o negligencia de quien ejercita la profesión. Más no por ello todo daño que se causa involuntariamente, debe considerarse como el resultado de una fuerza incontrolable, ni es el azar el que define los papeles de ofensor y de víctima, sin que sea jurídico que el juzgador se base exclusivamente para absolver al demandado, en que éste, al fabricar su edificio, se ajustó a las exigencias del Reglamento de Construcciones de la ciudad de México, y en que la propia construcción quedó sujeta a la vigilancia y autorización que el Reglamento previene, pues esto no basta para excluir la posibilidad de la culpa del constructor, ya que aquellos elementos sólo son presunciones que lo favorecen, pero que deben examinarse, relacionándolas principalmente con el juicio pericial sobre las deficiencias técnicas de la construcción.

TOMO LXVI, Pag. 316.- Amparo Directo 5727/38, Sección 1a.- Rink Guillermo.- 10 de octubre de 1940.- Mayoría de 4 votos.- Disidente: Aguirre Garza.”

La tesis arriba citada, nos indica que la **imprudencia** consiste en un acto positivo del que normalmente puede preverse que tendrá consecuencias ilícitas. En tanto la **negligencia** consiste en la omisión de las precauciones requeridas para evitar que la ejecución de un acto lícito produzca consecuencias ilícitas.

El criterio anterior, extrapolándolo a la materia impositiva nos sirve para establecer la imprudencia tributaria como aquel acto involuntario del sujeto pasivo deudor que le puede ocasionar consecuencias ilícitas.

De igual forma tendrá lugar la negligencia tributaria cuando por descuido del sujeto pasivo su conducta lícita produzca consecuencias ilícitas.

No obstante lo anterior, **el dolo en materia impositiva no se presume, si no que debe ser demostrado por la autoridad administrativa**, así en igualdad de criterio se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la **Segunda Sala Administrativa**, consultable en la página: **28**; Tomo: **LXXXIV**, Tercera Parte; perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativo a la **Sexta Época** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que al texto versa:

“EXTEMPORANEA DECLARACIONES EN MATERIA FISCAL, PRESENTACION DE. Si unas declaraciones fiscales son presentadas extemporáneamente previo requerimiento de la Oficina Federal de Hacienda, bajo tal situación, para definir si el caso queda comprendido en la fracción XIII del artículo 228 del Código Fiscal, o en la fracción I del mismo precepto, se hace necesario conocer el texto de cada uno de dichos preceptos: la fracción XIII, con toda claridad, alude a "Faltar, en todo o en parte, al pago de una prestación fiscal, como consecuencia de las omisiones, inexactitudes, simulaciones o falsificaciones de que se habla en las fracciones anteriores, así como por cualquier otra maniobra encaminada a eludir dicho pago". En cambio, la fracción I de manera expresa se refiere a "faltar a la obligación de presentar o proporcionar los avisos, declaraciones, solicitudes, datos, informes, copias, libros y documentos que exigen las leyes fiscales o presentarlos o proporcionarlos extemporáneamente". Ahora bien, como el conocimiento de tales preceptos revela, por una parte, que el primero de ellos, al aludir a las diversas fracciones anteriores, y a "cualquier otra maniobra para eludir dicho pago", evidentemente conforma una situación deliberada o dolosa, tendiente, precisamente, a eludir el pago, mientras que, el segundo, sólo prevé la falta de cumplimiento entre otros, de la obligación de presentar declaraciones o la de no proporcionarlas oportunamente, debe entenderse, en antagónica situación con la prevista en el otro precepto, sin deliberación alguna, pues de no ser así, resultaría innecesario e ilógico que se repitiera, en dos preceptos, una misma disposición. Por otra parte, haciendo extensivo a estas consideraciones, el principio jurídico relativo a que, cuando el dolo, que en el caso viene a ser la intención de eludir el pago del gravamen, tiene el carácter de elemento constitutivo de la infracción, no se presume, si no que es necesario demostrarlo, debe concluirse que, si no existe esa demostración y si en cambio, se prueba lo contrario sólo se confirma la situación prevista en la fracción I del precepto de que se trata; al ser de aplicación esa fracción es evidente que la autoridad yerra si aplica multa de dos tantos del impuesto pagado extemporáneamente, con apoyo a la fracción II del artículo 233 del Código Fiscal, ya que la aplicable, en el caso, es la fracción I del mismo artículo. no obsta para llegar a las anteriores conclusiones el hecho de que haya mediado requerimiento de la Oficina Federal de Hacienda, pues la ley no hace distinción alguno al hablar de extemporaneidad, siendo natural, como consecuencia de lo antes dicho, que sólo en los casos comprendidos en la fracción I del artículo 228 del Código Fiscal, se puede calificar de "espontanea" la rectificación de la conducta por sancionar, y por eso es que amerita una pena menor, pues, cuando se trata de los casos comprendidos en la fracción XIII, se está en presencia de una conducta dolosa para eludir el pago del impuesto, y sería indebido, dado que la ley no establece ficción alguna, para tener como dolosa la simple omisión de presentación de las declaraciones, que a esa misma omisión se la tuviera como deliberada o dolosa, cuando jurídica y legalmente se requieren hechos reales y positivos para demostrar la existencia del dolo en la omisión en que incurrió el sujeto del impuesto, como ocurre, de manera única y especial en los casos que se comprenden en la fracción XIII, en los cuales, como ya se dijo y no está de más el reiterarlo, se está en presencia necesariamente, de una ocultación dolosa, con el fin de eludir el pago del gravamen.

Amparo en revisión 7269/61. Nacional de Cobre, S. A. 19 de junio de 1964. 5 votos. Ponente: Octavio Mendoza González."

En atención a la tesis que antecede es de importancia destacar que el **dolo en materia fiscal** se manifiesta en la intención de evadir el pago de las contribuciones, mediante el elemento cognoscitivo del particular tendiente a hacer creer a la autoridad hacendaria una falsa concepción de la realidad tributaria; requiriendo en este caso la autoridad, la indagación de hechos reales y positivos para demostrar la existencia de la conducta dolosa.

En este mismo sentido se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la **Segunda Sala Administrativa**, consultable en la página: 56; Tomo: LXXV, Tercera Parte; perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativo a la **Sexta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

"MULTAS FISCALES. MANIOBRAS FRAUDULENTAS. CARGA DE LA PRUEBA. Los artículos 228, fracción XIII y 233, inciso II, del Código Fiscal, no son aplicables a cualquier situación en que se haya omitido el pago de los impuestos, sino sólo a aquellos casos en que se demuestre que el contribuyente tuvo la intención de omitir el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, debiéndose advertir que no pesa sobre éste la necesidad de probar que no existió maniobra alguna encaminada a eludir el pago, sino que, a la inversa, las autoridades tienen en este punto la carga de la prueba, con apoyo en los artículos 81 y 82 del Código Federal de Procedimientos Civiles. La multa que autoriza el artículo 233, fracción II, del citado ordenamiento fiscal, sólo se justifica cuando existe la intención, plenamente acreditada, de no cubrir el gravamen, o cuando se demuestra la existencia de hechos positivos que revelan el dolo y la intención de eludir el pago del tributo.

Amparo en revisión 133/63. María de La Paz Matías Villegas. 13 de septiembre de 1963. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Octavio Mendoza González."

La importancia de esta tesis versa en el sentido de que la autoridad tiene la carga de la prueba, para demostrar la **intención dolosa del contribuyente** tendiente a evadir su obligación impositiva.

Como es de apreciarse, es obligación de la autoridad hacendaria el análisis sobre la **intencionalidad** de eludir o evadir las contribuciones, ya que ese elemento

cognoscitivo es trascendental en el campo de la responsabilidad tributaria, tanto en el área propiamente administrativa como en la punitiva fiscal.

Ahora bien, tendrá lugar la **culpa fiscal**, cuando el sujeto pasivo deudor, se encuentre en condiciones de prever la consecuencia del incumplimiento de las obligaciones fiscales, pero ante la presencia de conductas imprudentes o negligentes deja de pagar debidamente el crédito fiscal adeudado. También puede ocurrir que esté consciente de su adeudo pero no cuenta con los ingresos suficientes para cubrirlo; en este caso deberá de manifestarle a la Hacienda Pública su situación económica, antes de los actos de fiscalización.

2.5.1.- Resoluciones Favorables de la Autoridad Fiscal.

En el presente subcapítulo analizaremos la importancia de las **resoluciones emitidas a favor de los contribuyentes** ya que en la mayoría de las veces son impugnadas por la autoridad a fin de incrementar la obligación fiscal del sujeto deudor.

En forma general las resoluciones se definen de la siguiente manera:

“Las resoluciones... son la exteriorización de los actos procesales de los Jueces y Tribunales, mediante los cuales atienden a las necesidades del desarrollo del proceso a su decisión.”⁴²

En consecuencia, por **resoluciones favorables** debemos entender aquellos decretos dictados por la autoridad fiscal, a través de los cuales se decide acerca de las peticiones formuladas por el sujeto pasivo directo de la relación jurídica tributaria, y que se resuelven en su beneficio.

⁴² CASTILLO LARRAÑAGA, José y Rafael de Pina Vara “Instituciones de Derecho Procesal Civil.” Séptima ed. Ed. Porrúa, México, 1966. p. 293.

Si la resolución dictada por la autoridad administrativa fiscal es favorable al contribuyente, de la misma se derivan derechos a su favor, en atención a lo dispuesto por el artículo 34 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 34.- Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar consultas que sobre situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente; de su resolución favorable se derivan derechos para el particular, en los casos en que la consulta se haya referido a circunstancias reales y concretas y la resolución se haya emitido por escrito por autoridad competente para ello.”

Las **resoluciones favorables** al particular solamente pueden ser modificadas por los Tribunales Contenciosos Administrativos, siendo en materia federal el Tribunal Fiscal de la Federación, según se desprende del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación:

“Artículo 36.- Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán, discrecionalmente, revisar las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular emitidas por subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que las mismas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán, por una sola vez, modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre y cuando los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubieren transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal.

Lo señalado en el párrafo anterior no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los contribuyentes.”

El precepto legal en cita hace hincapié en el sentido de que si las resoluciones emitidas por la autoridad administrativa, son contrarias a las disposiciones tributarias y desfavorables a los particulares, podrá la Hacienda Pública modificarlas o revocarlas, una sola vez, en beneficio del contribuyente.

Respecto a los efectos que producen las resoluciones favorables al sujeto pasivo emitidas por la autoridad fiscal, tomaremos en cuenta lo dispuesto por el artículo 36 Bis del Código Fiscal de la Federación, cuyo texto versa de la siguiente manera:

“Artículo 36 Bis.- Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución, y ésta se otorgue en los tres meses siguientes al cierre del mismo.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

Este precepto no será aplicable a las actualizaciones relativas a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la Ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de inicio de consolidación en el impuesto sobre la renta.”

El artículo arriba citado, se refiere a las resoluciones dictadas por la autoridad administrativa, las cuales sólo tendrán validez en el ejercicio en que se otorguen. Esta situación resulta injusta porque tienen una vigencia tan precaria, que obliga al contribuyente a solicitarlas cada año; si deja de formular su petición, se encontrará alejado del beneficio otorgado por la resolución favorable en el siguiente ejercicio fiscal, aun cuando las situaciones jurídicas o de hecho que la originaron no hayan cambiado.

Con el fin de reafirmar la importancia de las resoluciones favorables, tomaremos en cuenta lo expuesto por Doricela Mabarak Cerecedo en su obra intitulada Derecho Financiero Público, quien manifiesta:

“En los casos en que las autoridades fiscales emitan resoluciones favorables a los intereses de un particular, ésta no podrá ser modificada o revocada ni siquiera por otra autoridad fiscal jerárquicamente superior. Para revocarla será necesario que las autoridades fiscales demanden, en calidad de actores, la nulidad de esa resolución ante los tribunales competentes, y en la demanda deberán probar la improcedencia de la

resolución favorable al particular, a la luz de las disposiciones fiscales aplicables.”⁴³

Observamos que las resoluciones favorables a un particular no pueden ser modificadas por la autoridad emisora ni por su superior jerárquico; si no que es indispensable demandar ante el Tribunal Fiscal de la Federación la nulidad de dicha resolución, en perjuicio del particular quien deberá ser oído y vencido en el proceso jurisdiccional.

Dentro de las resoluciones dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación la más importante es la sentencia, en la que deberá decidir sobre la controversia sometida a juicio, y en particular acerca de la resolución favorable, tendiente a acrecentar la obligación tributaria del contribuyente.

Haciendo un análisis del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, en términos generales podemos decir que la „sentencia fiscal puede dictarse en tres sentidos: confirmar, modificar o revocar, la resolución impugnada.

“Artículo 239.- La sentencia definitiva podrá:

- I. Reconocer la validez de la resolución impugnada.
- II. Declarar la nulidad de la resolución impugnada.
- III. Declarar la nulidad de la resolución impugnada para determinados efectos, debiendo precisar con claridad la forma y términos en que la autoridad debe cumplirla, salvo que se trate de facultades discrecionales.

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados en los artículos 46-A y 67 de este Código.

En el caso de que se interponga recurso, se suspenderá el efecto de la sentencia hasta que se dicte la resolución que ponga fin a la controversia.

Siempre que se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, del artículo 238 de este Código, el Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se reponga el procedimiento o se emita nueva resolución; en los demás casos, también podrá indicar los términos conforme a los cuales debe dictar su resolución

⁴³ MABARAK CERECEDO, Doricela. Ob. Cit. p. 141

la autoridad administrativa, salvo que se trate de facultades discrecionales.”

2.5.2.- Irrevocabilidad de las Resoluciones Favorables de la Autoridad Fiscal.

Sobre el particular podemos decir que la autoridad fiscal no puede por ningún motivo o circunstancia revocar las resoluciones dictadas, en el caso del Recurso de Revocación únicamente puede hacer modificaciones a las resoluciones administrativas dictadas, de conformidad a lo dispuesto por el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación en cita, pero debemos hacer notar que este tipo de resoluciones no son definitivas, pues si bien la autoridad que las dicta no las puede revocar, si le son adversas, sí puede impugnarlas mediante el Juicio Contencioso Administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación, conforme lo establece el artículo 198 fracción II, inciso b) del Código Fiscal de la Federación, que a la letra versa:

“Artículo 198.- Son partes en el juicio contencioso administrativo:
II. Los demandados. Tendrán ese carácter:
b) **El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.”**

Respecto a las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, subsiste el mismo criterio, un magistrado tampoco puede revocar su resolución, para confirmarlo debemos tomar en cuenta lo dispuesto por el párrafo primero del artículo 197 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“Artículo 197.- Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se regirán por las disposiciones de este Título, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga el procedimiento contencioso que establece este Código.”

Ahora bien, el artículo 58 del Código Federal de Procedimientos Civiles establece:

“Artículo 58.- Los jueces, magistrados y ministros podrán ordenar que se subsane toda omisión que notaren en la substanciación, para el solo efecto de regular el procedimiento.”

Este artículo aplicado supletoriamente a la materia tributaria nos es útil para señalar que la autoridad fiscal sólo puede subsanar alguna omisión con el fin de regular el procedimiento, pero de ninguna forma pueden revocar alguna resolución dictada por ellos, aunque sea de mero trámite y menos aún revocar una resolución tan importante como lo es una sentencia.

Con el fin de confirmar lo anterior, se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la **Segunda Sala Administrativa**, consultable en la página: **647**; Tomo: **LXXXI**, perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativo a la **Quinta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

“JURADO DE REVISION DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL, RESOLUCIONES DEL. Las resoluciones por las cuales el Jurado de Revisión del Departamento del Distrito Federal desecha una solicitud de condonación o reducción de una o varias sanciones, son irrevocables. El artículo 850 de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, no establece la posibilidad de revocación de resoluciones del Jurado de Revisión si no de las autoridades fiscales cuyos actos se impugnan ante el propio Jurado. Así se desprende del texto de dicho artículo, que es el siguiente: "Cuando cualquier interesado en el negocio de que se trate, no est, conforme con la resolución que le deseche dicho recurso, el interesado podrá ocurrir directamente al Presidente del Jurado de Revisión; por escrito y dentro del término de cinco días a partir del día siguiente a la fecha de notificación, inconformándose con dicha resolución, y dicho funcionario deberá resolver confirmando o revocando la mencionada resolución de la autoridad correspondiente". Este artículo, interpretado en consonancia con el 907 del ordenamiento en consulta, que establece que: "Las resoluciones que dicte el Jurado de Revisión desechando una solicitud de condonación o reducción de una o varias sanciones no admiten recurso alguno y son irrevocables", lleva lógicamente a la conclusión de que tratándose de resoluciones del Jurado de Revisión del Distrito Federal, que se refieran a condonación o reducción de sanciones, no es procedente el recurso de revocación a que alude el artículo 850 de la citada Ley de Hacienda, y, por el contrario, son irrevocable. En tal virtud, no incurre en violación de las

garantías el propio Jurado, al resolver que un acuerdo del mismo, por el que desechó un petición relacionada con condonación o reducción de multas, tenía el carácter de firme e irrevocable en la vía administrativa.

TOMO LXXXI, Pag. 647.- Segreste Farfán Francisco.- 11 de julio de 1944.- Cinco votos.”

Asimismo, se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la **Segunda Sala Administrativa**, consultable en la página: **2870**; Tomo: **LXXI**, perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativo a la **Quinta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

“JUECES DE DISTRITO, IRREVOCABILIDAD DE LAS RESOLUCIONES DE LOS. Los jueces de distrito no pueden revocar sus propias resoluciones, sino en los casos previstos por los artículos 133 y 140 de la Ley de Amparo, o sea, cuando las autoridades responsables funcionan fuera del lugar de la residencia del juez de distrito, y no es posible que rindan su informe previo con la debida oportunidad, y cuando ocurre un hecho superveniente que sirva de fundamento para modificar el auto que concede la suspensión; fuera de estos casos; la ley no autoriza al juez de distrito para alterar en forma alguna las providencias que dicte, pues tal facultad corresponde al superior jerárquico; de manera que si no su surten ninguna de las circunstancias dichas, deben considerarse firmes sin revocación las resoluciones dictadas por los expresados funcionarios.

Tomo LXXI, Pag. 2870.- Sindicato de Maquinistas y Ayudantes de Combustión Interna de Embarcaciones Fluviales y de Cabotaje.- 23 de febrero de 1942.”

Del criterio anterior se desprende que los jueces por ningún motivo podrán revocar sus propias resoluciones, salvo honrosas excepciones, pues a quien corresponde hacerlo es a su superior jerárquico.

Después de haber dado una breve explicación sobre las resoluciones favorables y su irrevocabilidad, es importante resaltar que en los casos en que se dicte una sentencia en la que se ordene reponer el procedimiento; es decir, que la autoridad hacendaria sólo cobre el crédito fiscal adeudado, no es proporcional ni equitativo, que aún bajo estas circunstancias, la autoridad quiera actualizar ese crédito, pues el atraso en su entero, se debe precisamente a causas imputables a la autoridad fiscal y no al contribuyente.

CAPITULO III.

DEL ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO.

3.1.- Código Civil para el Distrito Federal.

En el presente capítulo analizaremos la figura del enriquecimiento ilegítimo a través del Derecho Civil, para después extrapolarla al Derecho Fiscal. Así, en este orden de ideas, el enriquecimiento ilegítimo en materia civil se encuentra regulado en el Código Civil Federal, en su libro cuarto, primera parte, título primero, capítulo III, definiéndolo el artículo 1882 de la siguiente manera:

“Artículo 1882. El que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que él se ha enriquecido.”

De la simple lectura del artículo anteriormente citado observamos que todo enriquecimiento obtenido a costa de otra persona debe tener una razón que lo justifique, pues nadie se empobrece sin motivo en beneficio de otro y cuando ello ocurre, el sujeto perjudicado no ha tenido el propósito de beneficiar a otro en detrimento propio y no sería equitativo imponerle tal pérdida; por tal motivo, nuestro Derecho obliga al sujeto beneficiado a restituir el importe de su enriquecimiento, hasta el monto del empobrecimiento del otro sujeto.

Cabe hacer mención que el enriquecimiento ilegítimo, dentro del Derecho Civil es considerado como fuente de las obligaciones, específicamente de la obligación de indemnizar o restituir. Asimismo los estudiosos de esta rama del Derecho y la jurisprudencia, coinciden en que los elementos necesarios para que se dé el enriquecimiento ilegítimo son los siguientes:

1. El enriquecimiento de una persona en su patrimonio.
2. El empobrecimiento de otra persona en su patrimonio.
3. Una relación de causa a efecto entre el enriquecimiento y el empobrecimiento.
4. No exista una causa que justifique ni el enriquecimiento ni el empobrecimiento.

En igualdad de criterio se pronuncia la siguiente jurisprudencia sustentada por la entonces **Tercera Sala Civil**, consultable en la página: **173**; Tomo: **IV**, Parte: **SCJN**, perteneciente al Apéndice 1995; relativa a la **Sexta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que al texto versa:

“ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO. ELEMENTOS. La acción de enriquecimiento ilegítimo a que se refieren los artículos 1882 del Código Civil y 26 del de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal, está constituida por los siguientes elementos: **1. Enriquecimiento del demandado, quien obtiene algo que no estaba en su patrimonio. 2. Empobrecimiento del actor, al perder algo que estaba en su patrimonio, o dejar de recibir lo que tenía derecho. 3. Que exista vínculo de causalidad entre los dos elementos anteriores, es decir, deben ser recíprocos y correlativos, de tal manera que no pueda existir el enriquecimiento si no es como efecto del empobrecimiento y a la inversa. 4. Que el desplazamiento patrimonial carezca de causa jurídica, contractual o extracontractual, de modo que la persona empobrecida no tenga otro medio para obtener la indemnización.**

Sexta Epoca:

Amparo civil directo 9260/50. Avila Camacho de Velarde Guadalupe. 11 de junio de 1951. Cinco votos.

Amparo civil directo 7943/50. Mijangos Librado y coags. 12 de enero de 1954. Cinco votos.

Amparo directo 5889/57. Manuel Melo del Río y otros. 12 de septiembre de 1958. Cinco votos.

Amparo directo 2190/57. Isaac Landau Eidels. 12 de febrero de 1960. Cinco votos.

Amparo directo 7233/58. Arturo Gómez Núñez. 3 de abril de 1961. Unanimidad de cuatro votos.”

De igual forma se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la entonces **Tercera Sala Civil**, consultable en la página: **25**; Tomo: **LXXVII**, Cuarta Parte,

perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativa a la **Sexta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

“ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO, ELEMENTOS DE LA ACCION DE. El artículo 1882 del Código Civil del Distrito Federal, previene: "el que sin causa se enriquece en detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento en la medida que el se ha enriquecido". Relacionando este precepto con el diverso artículo 26 del Código de Procedimientos Civiles, sin duda se ve que ambas disposiciones establecen a favor del perjudicado, una acción de indemnización, que tiene como limite, el empobrecimiento sufrido, de consiguiente, **los elementos que integran la acción de enriquecimiento ilegítimo son: a). El enriquecimiento de una persona; b). El empobrecimiento de otra; c). Relación entre el enriquecimiento y el empobrecimiento; y d). Ausencia de causa.**

Amparo directo 818/61. Virginia Escobedo López. 28 de noviembre de 1963. 5 votos. Ponente: Mariano Ramírez Vázquez."

A mayor abundamiento se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la entonces **Tercera Sala Civil**, consultable en la página: **6504**; Tomo: **LXXV**, perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativa a la **Quinta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

“ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO, ELEMENTOS DEL. El artículo 1882 del Código Civil del Distrito Federal, define el enriquecimiento ilegítimo en los siguientes términos: "El que sin causa se enriquece con detrimento de otro, está obligado a indemnizarlo de su empobrecimiento, en la medida que él se ha enriquecido". En concepto de la ley, son sinónimos enriquecimiento ilegítimo y enriquecimiento sin causa, lo que quiere decir, que un enriquecimiento al ser sin causa, es ilegítimo y que no siendo legítimo, es sin causa. **Son pues, tres los elementos de esta figura jurídica: primero, enriquecimiento, segundo, en detrimento de otro y tercero, sin causa; elementos de los cuales nace la obligación de indemnizar al empobrecido, de su empobrecimiento, en la medida del enriquecimiento.**

TOMO LXXV, Pag. 6504.- Santibáñez Felipe.- 12 de marzo de 1943.- 4 votos."

Después de haber enumerado los elementos integrantes del enriquecimiento ilegítimo, daremos una breve explicación de cada uno de estos elementos:

1. **Enriquecimiento de una Persona en su Patrimonio.-** Por enriquecimiento debemos entender el incremento experimentado en el patrimonio activo de una persona, o bien, la disminución en su patrimonio pasivo.
2. **Empobrecimiento de otra Persona en su Patrimonio.-** El empobrecimiento es la disminución efectiva, o la falta de aumento del activo, sufrido por una persona en su patrimonio, y se da como contrapartida del enriquecimiento.
3. **Una Relación de Causa a Efecto entre el Enriquecimiento y el Empobrecimiento.-** Esto significa que uno es la causa del otro, es decir, entre el incremento sufrido por un patrimonio y la disminución resentida por el otro, forzosamente debe existir una relación directa de origen porque un mismo hecho los produce.
4. **No exista una Causa que Justifique ni el Enriquecimiento ni el Empobrecimiento.-** Lo cual significa la no existencia de una razón jurídica que ante la ley explique el enriquecimiento y el empobrecimiento de los patrimonios.

Si trasladamos los conceptos anteriores a la materia tributaria podemos darnos cuenta de que el sujeto activo de la relación jurídica tributaria (autoridad hacendaria), se enriquece al momento de actualizar el crédito fiscal debido, a través de los recargos y actualizaciones, en tanto que el sujeto pasivo deudor, se empobrece, al momento de cubrir dicho crédito.

Ahora bien, podemos observar que los elementos integrantes del enriquecimiento ilegítimo se cumplen dentro de la materia tributaria:

1. **Enriquecimiento de una Persona en su Patrimonio.-** El sujeto activo de la relación jurídica tributaria (autoridad fiscal) incrementa su patrimonio al actualizar el crédito fiscal.
2. **Empobrecimiento de otra Persona en su Patrimonio.-** El sujeto pasivo deudor de la relación jurídica impositiva ve disminuido su patrimonio al enterar actualizado el crédito fiscal debido.
3. **Una Relación de Causa a Efecto entre el Enriquecimiento y el Empobrecimiento.-** Es la existencia del crédito fiscal actualizado por el sujeto activo, en perjuicio del contribuyente deudor.
4. **No Exista una Causa que Justifique ni el Enriquecimiento ni el Empobrecimiento.-** Para que se dé este supuesto es necesario reformar el Código Fiscal de la Federación a fin de que en el mismo se exprese: cuando el atraso en el pago de créditos fiscales se deba a causas ajenas al sujeto pasivo directo de la relación jurídica tributaria no se actualice el mencionado crédito fiscal.

3.2.- Código de Procedimiento Civiles para el Distrito Federal.

Nuestro Derecho Procesal Civil consagra con el nombre de “actio in rem verso” o “acción de repetir” a la acción de enriquecimiento ilegítimo, misma que se encuentra prevista en el artículo 26 del Código de Procedimiento Civiles para el Distrito Federal, cuyo texto versa:

“Artículo 26. El enriquecimiento sin causa de una parte, con detrimento de otra, presta mérito al perjudicado para ejercitar la acción de indemnización en la medida en que aquélla se enriqueció.”

Este artículo se relaciona con el artículo 1882 del Código Civil Federal, pues el que se empobrece tiene derecho a reclamar una indemnización, en la medida del enriquecimiento correlativo, es decir, el que se empobrece no puede reclamar más que el menoscabo sufrido, porque como lo señala el artículo antes transcrito la “*actio in rem verso*” sólo tiene el carácter de indemnizatoria y la misma no es más que restablecer las cosas a la situación que tenían antes de ejercitar la acción de indemnización.

En igualdad de criterio se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la **Tercera Sala Civil**, consultable en la página: 35; Tomo: **CXXXIV**, perteneciente al **Semanario Judicial de la Federación**; relativa a la **Sexta Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

“ENRIQUECIMIENTO ILEGITIMO. PRESTACIONES SIN CAUSA. La causa ilícita o inmoral no es verdadero pago de lo indebido, ni repetición, pues su propia antijuridicidad hace imposible el error, separándolas de la auténtica acción de repetición o pago de lo indebido. El enriquecimiento sin causa legítima surge de un principio de equidad derivado de que nadie debe enriquecerse a costa ajena. **Si no hay causa para el acrecentamiento patrimonial de otro, se debe otorgar la acción de in rem verso**, que no esté sometida a condición determinada a diferencia de las provenientes de la gestión de negocios y pago de lo indebido. En esa acción in rem verso no funciona la teoría del error, y tiene carácter subsidiario en cuanto que si no existe la acción de pago de lo indebido, u otra cualquiera nacida de contrato o de cuasicontrato, de delito o cuasidelito, la única posible es la de **enriquecimiento sin causa, mediante la que el actor reclama el empobrecimiento, teniendo la acción el carácter de indemnización.** En nuestro derecho la acción de enriquecimiento ilegítimo ha sido considerado como igual a la de pago de lo indebido.

Amparo directo 7217/60. Reginaldo Ramón Sánchez. 5 de agosto de 1968. 5 votos. Ponente: Mariano Azuela.

Véase:

Volumen VII, Cuarta Parte, pag. 187.”

Del criterio anterior podemos observar que si no hay una causa justificada para el enriquecimiento patrimonial de una persona, se puede ejercitar la acción de in rem verso, misma que tiene el carácter de indemnizatoria.

De nueva cuenta si llevamos estos puntos a la materia tributaria podemos darnos cuenta si en el caso de que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria llegare a pagar el crédito fiscal actualizado, tiene la posibilidad de reclamar una indemnización, la cual tendría que restablecer las cosas al estado que guardaban; es decir, el sujeto activo tendría la obligación de devolver el monto causado por la actualización y conservar para sí única y exclusivamente la cantidad que constituye el crédito fiscal.

3.3.- Atipicidad del Enriquecimiento Ilegítimo por parte del Contribuyente.

Sobre el particular podemos decir que en ningún momento el sujeto pasivo deudor o contribuyente, se enriquece ilegítimamente por el hecho de no enterar la contribución a su cargo, si no más bien quien se enriquece es la autoridad hacendaria, al actualizar el crédito fiscal.

En igualdad de criterio se pronuncia la siguiente tesis **II.1o.P.A.9.A** sustentada por los **Tribunales Colegiados de Circuito**, consultable en la página: **430**; Tomo: **II**, Febrero de 1996 perteneciente al Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta; relativa a la **Novena Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, misma que a la letra dice:

"INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTICULO 84 DE LA LEY DEL SEGURO SOCIAL. Los cobros efectuados por el Instituto Mexicano del Seguro Social, con carácter fiscal en términos de lo establecido en el artículo 267 de la Ley del Seguro Social, son exigibles mediante la vía económica coactiva y sin acudir a los tribunales, en términos del artículo 14 constitucional, pero el fundamento si debe apegarse a lo dispuesto en el artículo 31 de la Norma Fundamental, el cual establece que son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Aunado a lo anterior, es inconcuso que dichos cobros deben satisfacer los principios de equidad y proporción mencionados, pues de lo contrario, resultarían inconstitucionales ya que cuando se hace la interpretación de un precepto legal, su contenido no puede estar en desacuerdo con la Constitución Federal; por tanto, una obligación fiscal inequitativa sería

contraria a la Constitución. Ahora bien, de acuerdo con lo ordenado en los artículos 19, fracción I, de la Ley del Seguro Social y 5o. de su reglamento, el patrón esté obligado a dar aviso de inscripción de un trabajador, dentro de los primeros cinco días siguientes al en que empieza a prestar sus servicios el último y consecuentemente, las primas del seguro quedan cubiertas; sin embargo, el artículo 84 de la Ley en cita, prevé que si el aviso de mérito es posterior al surgimiento de un accidente de trabajo, nada libera al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos, **aun cuando ese aviso se efectúe dentro de los cinco días de referencia; conforme a la redacción del precepto, el Instituto no otorga protección del seguro dentro de esos primeros cinco días, aunque el aviso sea oportuno y ello evidencia lo inequitativo de la disposición y por ende, su inconstitucionalidad, al producirse un enriquecimiento ilegítimo, pues es inicuo imponer una carga de esa naturaleza pese al cumplimiento patronal exigido en la ley y la desproporcionalidad de facultar al Instituto a cobrar las cuotas sin otorgar el servicio correspondiente.**

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.
 Amparo directo 283/95. Neón Integral de México, S. A. de C. V. 8 de junio de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Luis Pérez de la Fuente. Secretario: Jaime Arturo Cuayahuitl Orozco.
 Véase: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, Novena Época, tomo V, Junio de 1997, pag. 139, tesis por contradicción P./J.39/97.”

La tesis anterior, se refiere al enriquecimiento ilegítimo obtenido por el Instituto Mexicano del Seguro Social, organismo fiscal autónomo,¹ al cobrar las cuotas correspondientes y no prestar el servicio correspondiente.

En igual forma se pronuncia la siguiente tesis sustentada por los **Tribunales Colegiados de Circuito**, consultable en la página: **141**; Tomo: **139-144**, Sexta Parte perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativa a la **Séptima Época** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto versa:

“SEGURO SOCIAL. CAPITALES CONSTITUTIVOS. INSCRIPCION OPORTUNA POSTERIOR AL ACCIDENTE.
 Cuando se haga la interpretación de un precepto legal, debe hacerse de manera que su contenido resulte apegado a la Constitución Federal, si tal interpretación es posible, y no de manera que resulte inconstitucional. Por otra parte, **los cobros que el Instituto Mexicano del Seguro Social hace con carácter de cobros fiscales**, en términos del artículo 267 de la Ley del Seguro Social vigente (que reproduce el mandato del precepto

¹ Se llaman organismos fiscales autónomos a los organismos públicos descentralizados que tienen el carácter de autoridades fiscales para la realización de sus atribuciones. Cfr. **GARZA**, Sergio Francisco de la. **“Derecho Financiero Mexicano”**. Décimo séptima ed. Ed. Porrúa, México, 1992. p. 87.

aplicable de la ley anterior), por la vía económico-coactiva y sin acudir previamente a los tribunales en términos del artículo 14 constitucional, son cobros cuyo fundamento tiene que verse en la fracción IV del artículo 31 de la propia Constitución, ya que en ese precepto se ha visto el fundamento de la facultad económico-coactiva. Pero dicho precepto exige que los cobros fiscales sean proporcionales y equitativos. De donde se sigue que un cobro contrario a equidad sería inconstitucional, lo mismo que cualquier obligación fiscal inequitativa de pagar. Ahora bien, el artículo 19, fracción I, de la Ley vigente del Seguro Social y el 5 del Reglamento de la Ley del Seguro Social en lo relativo a la inscripción de patrones y trabajadores, señalan que el patrón tiene la obligación de dar el aviso de inscripción de un trabajador dentro de los cinco días siguientes a aquél en que empieza a prestar sus servicios. Y los efectos de la afiliación, para el pago de las cuotas y para la antigüedad del trabajador, se retrotraen a esa fecha. Luego en todos los casos normales en que todos los trabajadores asegurados han sido inscritos oportunamente, se pagan cuotas desde el día en que empezaron a trabajar, con lo que quedan cubiertas las primas del seguro correspondiente al lapso que corre entre el inicio de las labores y el aviso de inscripción dado oportunamente. Por otra parte, el artículo 84 de la Ley vigente (antes el 48) señala que los avisos de ingreso entregados después de ocurrido un siniestro, en ningún caso liberan al patrón de la obligación de pagar los capitales constitutivos. Y la ley vigente añade que ello es así aún cuando la inscripción se haya hecho dentro del término de cinco días a que se refiere el artículo 19 de la propia ley. Así pues, antes de la reforma legal, se podría entender que el aviso extemporáneo no liberaba al patrón del pago del capital constitutivo, pero que sí lo hacía el aviso oportuno dado dentro de los cinco días, aunque el accidente hubiese sido anterior dentro de ese lapso. Pero en el nuevo texto legal queda excluida esta interpretación por la redacción explícita del precepto, aunque resulta inconstitucional, por contrario a equidad, **cobrar a todos los asegurados las cuotas del seguro de riesgo profesionales correspondientes al lapso que corre entre el inicio de las labores y el aviso oportuno de inscripción, sin prestar la protección del seguro por ese lapso**, pues se cobran cuotas o primas del seguro a la casi totalidad de los trabajadores por un lapso en que no se les otorga protección en los casos aislados en que en ese lapso ocurre un accidente, lo que es un evidente **enriquecimiento ilegítimo** contrario a toda equidad. Si el legislador no quiso que el Instituto corriese el riesgo de avisos falsos (para parecer oportunos), ni que tuviese los trabajos de demostrar la falsedad en tales casos (a pesar de que la buena fe se presume, y no la mala), no debió dar derecho al propio Instituto de cobrar cuotas de riesgos profesionales en ningún caso por los días corridos entre el inicio de las labores y el aviso oportunamente dado, pues si no cubre los riesgos en ese lapso, es inicuo que se le dé derecho a cobrar las cuotas. Luego, durante la vigencia de la ley anterior, puede interpretarse el artículo 48 en forma que lo haga equitativo y constitucional, en el sentido de que es el aviso extemporáneo el que no libera al patrón del pago del capital constitutivo si el accidente es anterior a la afiliación. Pero en el nuevo texto del artículo 84, se debe estimar que la interpretación única posible es la que hace al texto legal inicuo e inconstitucional, permitiendo el cobro de cuotas patronales en todos los casos normales, por un lapso en que no se protege al patrón cuando hay accidentes. A más de que es inicuo imponer la carga del capital constitutivo al patrón cuando realizó la inscripción dentro del término legal. Pero si la parte afectada no impugna la inconstitucionalidad de la disposición de que se trata, no puede sino decirse que la interpretación única posible del nuevo precepto la obliga a pagar el capital

constitutivo aunque la inscripción hubiese sido oportuna, si el accidente ocurrió con anterioridad a la misma.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO
Amparo directo 661/79. Transportes David Durán García, S. A. de C. V. 22 de octubre de 1980. Mayoría de votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.”

Este criterio se refiere a los cobros que el Instituto Mexicano del Seguro Social hace con carácter de fiscales, en términos de su Ley y conforme a los cuales una vez percibidos, se encuentra obligado a prestar la protección, pues resulta evidente su enriquecimiento sin causa, si percibe esos cobros fiscales y no brinda los servicios respectivos.

Asimismo en igualdad de criterio se pronuncia la siguiente tesis sustentada por los **Tribunales Colegiados de Circuito**, consultable en la página: **49**; Tomo: **47**, Sexta Parte perteneciente al Semanario Judicial de la Federación; relativa a la **Séptima Epoca** de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo texto versa:

“SEGURO SOCIAL. CAPITALS CONSTITUTIVOS. ARTICULO 48 DE LA LEY. INCONSTITUCIONALIDAD. ENRIQUECIMIENTO SIN CAUSA. El artículo 123 constitucional, en su fracción XXIX, considera de utilidad pública la expedición de la Ley del Seguro Social, que comprenderá seguros de accidente. El artículo 4o. del Reglamento de la Ley del Seguro Social en Materia de Afiliación establece que los patrones están obligados a inscribir a sus trabajadores en los términos de ley. El artículo 1o. del Reglamento para el pago de cuotas y contribuciones del régimen del Seguro Social, establece que los patrones entregarán al Instituto las cuotas correspondientes, a partir de la fecha de su ingreso al trabajo. El artículo 34 de la Ley del Seguro Social establece que el patrón será responsable de los daños y perjuicios que se causen al asegurado o a sus familiares, cuando falta al cumplimiento de su obligación de inscribirlos. Y el artículo 48 de la Ley del Seguro Social establece que el patrón que, estando obligado a asegurar a sus trabajadores contra accidentes del trabajo, no lo hiciere, deberá en caso de siniestro enterar al Instituto el capital constitutivo de las pensiones y prestaciones correspondientes, y agrega, según reforma sufrida por Decreto de 31 de diciembre de 1959, que los avisos de ingreso de los asegurados, entregados al Instituto después de ocurridos los siniestros, en ningún caso liberarán al patrón de la obligación del pago de los capitales constitutivos. De tales preceptos se desprende que el constituyente consideró de interés público un seguro obligatorio, mediante el cual los patrones pagarán cuotas para cubrir los riesgos profesionales de sus trabajadores; que la inscripción hecha en el término de ley, implica que el patrón ha cumplido

con sus obligaciones; que el pago de las cuotas por el seguro de accidentes del trabajo, se hace efectivo desde el primer día del ingreso al trabajo, aunque la inscripción se haga posteriormente, dentro del término legal; que el patrón es responsable cuando viola la ley en lo relativo a inscripciones, y que cuando el siniestro ocurre antes de que se dé el aviso de inscripción, aunque éste se haya dado dentro del término legal el **Instituto cobra al patrón el capital constitutivo correspondiente**. Tal sistema es claramente inconstitucional, en cuanto **implica para el Instituto enriquecimiento ilegítimo**, puesto que en los muchos casos en que no ocurre siniestro entre el ingreso al trabajo y la inscripción en el término legal, el Instituto cobra cuotas por el período correspondiente desde el ingreso al trabajo. Pero en los casos excepcionales en que ocurre un siniestro antes de la inscripción oportuna, el Instituto no cubre el riesgo. O sea que en una inmensa mayoría de casos cobra cuotas por un período por el que no está prestando una protección o cobertura de riesgos. Esto implica claramente un enriquecimiento sin causa, contrario a todos los principios del derecho, y que está incluido, en el derecho civil, en el Código Civil aplicable en materia federal, en los artículos 1882 y siguientes. Y de ninguna manera podría decirse que el interés público de que habló el constituyente, estaría en que el Instituto percibiera cuotas en los casos en que no ocurren siniestros, sin cubrir los riesgos correspondientes, cuando se actualizan, pues el interés público está en la existencia de un seguro, que por su esencia e independientemente de que sea voluntad no obligatorio, consiste necesariamente en la doble prestación de pago de cuotas o primas y cobertura o protección del riesgo. Para el Instituto, la carga de soportar los riesgos por el período comprendido entre el inicio de labores y el aviso oportuno, debería ser soportada en los pocos casos en que esto ocurra, con las cuotas que cobre en todos los casos, necesariamente inmensa mayoría, en que no se actualice ningún riesgo en ese período, que es la manera legal de funcionar un seguro, obligatorio o voluntario. Por lo demás, el que cuando se actualiza el riesgo, en las condiciones apuntadas, no se cobren cuotas, sino capital constitutivo, en nada desvirtúa el hecho de que el precepto provoca un enriquecimiento ilegítimo, ya que el Instituto percibe las cuotas en todos los casos en que no hubo siniestros, sin haber tenido a su cargo la protección o responsabilidad de los riesgos posibles, lo cual afecta, lesionándolos, a todos los que se les cobra un capital constitutivo, o aseguran a sus trabajadores y pagan cuotas sin protección de riesgos, por el período de que se trata, que corre entre el ingreso al trabajo y la inscripción legalmente oportuna. Tal vez el precepto tienda a proteger al Instituto contra patrones que no han cumplido oportunamente con la obligación de inscribir a sus trabajadores, y que al ocurrir un accidente, señalan una fecha de ingreso al trabajo, para que el aviso de inscripción que den, aunque posterior al accidente, aparezca como si se hubiese dado en el término legal. Pero esta razón sería pobrísima para violar la situación de legalidad autorizando un enriquecimiento ilegítimo e indiscriminado, en contra de todos los patrones de buena fe que han cumplido legalmente con sus obligaciones, pues el remedio jurídico y constitucional para el engaño antes relatado, consiste en una averiguación seria y concienzuda de los casos que lo ameriten. Pues para ello tiene el Instituto a su mano la posibilidad de practicar legalmente las investigaciones, inspecciones y visitas domiciliarias procedentes, sin que se pueda justificar por su comodidad, el evitarse las molestias de actuar así mediante el recurso a un enriquecimiento ilegítimo, o sea, al procedimiento de cobrar cuotas por un período en el que no responde por los riesgos. Y de todo lo expuesto se desprende, con claridad, que el precepto a comentario es

inconstitucional, pues no sólo viola a la fracción XXIX del artículo 123 al establecer un cobro de cuotas o primas, en la vía económico-coactiva, sin dar una protección o seguro de accidentes y exigiendo un capital constitutivo, sino que viola las garantías consagradas en los artículos 14 y 16 constitucionales, en cuanto a que es un precepto que autoriza un enriquecimiento sin causa, ya que viene a establecer cobros coactivos sin un verdadero fundamento legal.

PRIMER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.
Amparo directo DA-444/72. Jesús Manuel Astorga Bastida. 14 de noviembre de 1972. Mayoría de 2 votos. Ponente: Guillermo Guzmán Orozco.”

Del criterio anterior se desprende que el Instituto Mexicano del Seguro Social en la mayoría de casos cobra cuotas aunque no esté prestando una protección o cobertura de riesgos, esto implica claramente un enriquecimiento sin causa; es decir, que el mismo se presenta cuando el mencionado Instituto lleva a cabo el procedimiento de cobrar cuotas por un período en el que no responde por los riesgos, a través de la vía económico-coactiva, sin dar una protección o seguro de accidentes y exigiendo un capital constitutivo.

Por otra parte sobre este mismo rubro, se pronuncia la siguiente tesis sustentada por la **Quinta Sala Regional Metropolitana**, consultable en la página: **50**; Año: II; relativa a la **Tercera Epoca** del Tribunal Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

“ARTICULO 59 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.- CASO EN QUE ES IMPROCEDENTE EL COBRO DE CREDITOS FISCALES.- Una vez que sea notificada una sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación, que confirme la resolución negativa de una solicitud de pago en parcialidades y la cual hubiere quedado firme, **la autoridad no puede requerir el pago total del adeudo ni mucho menos embargar bienes** de la contribuyente deudora, argumentando que los pagos parciales efectuados por ella en los términos establecidos por el artículo 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación fueron en calidad de depósito y que debió solicitarse por la contribuyente la aplicación de dichos pagos al crédito adeudado para así liberarse de su obligación, ya que dicho artículo 59 del Reglamento no admite esa interpretación, pues en él sólo se dispone que, en tanto se resuelve la solicitud, el contribuyente deberá pagar mensualmente parcialidades a doceavas partes, sin señalar mayores requisitos; por lo que **el cobro y ejecución del crédito adeudado es improcedente, si ya han**

sido cubiertos por la enjuiciante totalmente los créditos a su cargo, en los términos del mencionado artículo 59, dado que el pago, en cuanto se realiza, constituye por excelencia el cumplimiento de la obligación fiscal y, por ende de la extinción del crédito, máxime cuando no está a discusión que se efectuaron los pagos. En ese contexto, lo único que puede proceder es requerir los adeudos que hasta el momento no hubieren sido cubiertos por la contribuyente, así como el entero de los recargos causados con motivo de la mora en el cumplimiento de la obligación, computados desde el momento en que se estaba obligado al pago, hasta a aquel en que la sentencia que reconoció la validez de la resolución causó estado, siendo por esas razones ilegal el cobro de cualquier adeudo ya cubierto, total o parcialmente, puesto que de hacerlo así ello redundaría en un cobro de lo indebido y en un enriquecimiento ilícito por parte del erario federal.

Juicio No. 9545/88.- Sentencia de 20 de junio de 1989, por unanimidad de votos.- Magistrada instructora: María del consuelo Villalobos Ortiz.- Secretario: Lic. Roberto Bravo Pérez.”

Esta tesis es importante porque de la misma observamos que cuando el sujeto pasivo esté pagando en parcialidades, pero además se encuentre en juicio, la autoridad hacendaria no puede requerir el pago total del adeudo ni embargar bienes del contribuyente y en tanto se resuelve el juicio el sujeto deudor deberá seguir pagando las parcialidades, y si en tanto se cubren totalmente por el enjuiciante los créditos a su cargo, el cobro y ejecución del adeudo ya cubierto total o parcialmente resulta improcedente, pues si lo hace es un cobro de lo indebido y un enriquecimiento ilegítimo por parte de la Hacienda Pública.

CAPITULO IV.

JUSTICIA EN LA CONTRIBUCION.

4.1.- Proporcionalidad.

En este capítulo, nos corresponde abordar uno de los temas más discutidos en materia tributaria, el de los principios de proporcionalidad y equidad, establecidos en la última parte de la fracción IV del artículo 31 constitucional y alrededor del cual todavía no existe un criterio uniforme acerca del mismo, pues para algunos tratadistas surgen las interrogantes de si la proporcionalidad y la equidad es un solo concepto, o bien si son dos conceptos distintos, los cuales deben estudiarse en forma conjunta o separada, entre otras preguntas; al respecto encontramos los siguientes puntos de vista:

Los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez en su obra Derecho Tributario Mexicano proporcionan la definición de proporcionalidad en los términos que a continuación se señalan:

“Proporcional es lo perteneciente a la proporción o que la incluye en sí; proporción es la disposición, conformidad o correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo, o entre otras cosas relacionadas entre sí”.¹

“La proporcionalidad de un impuesto no es suficiente; se requiere de la equidad para que la justicia y la razón no hagan más onerosa una carga social que, en términos precisos es de absoluta necesidad”.²

¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. p. 61.

² Idem.

Los autores en comento sólo se limitan a manifestar qué debe entenderse por proporcionalidad de una forma general y no nos definen este concepto en el ámbito fiscal; pero por otra parte, es importante mencionar que los autores en cita entrelazan los conceptos de proporcionalidad y equidad, para dar como resultado el principio de justicia, pues señalan que la proporcionalidad de un impuesto requiere de la equidad para hacer menos pesado el pago de las contribuciones a cargo de los sujetos obligados.

Ernesto Flores Zavala en su obra titulada Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, sostiene que los principios de proporcionalidad y equidad son uno solo, tal y como se desprende de lo siguiente:

“Creemos que no es posible separar las dos palabras, sino interpretar la expresión “proporcional y equitativa” como significando justicia; lo que el constituyente pretendió expresar, fue que los impuestos sean justos... Ahora bien, encontramos gran similitud en esencia entre esta expresión y la fórmula con la que Adam Smith plantea el principio de justicia de los impuestos,... De manera que con la expresión “proporcional y equitativa” sólo se busca la justicia de los impuestos... Este principio, dijimos nosotros, requiere la realización de dos principios: el de generalidad y el de uniformidad... El principio de generalidad... debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación coincide con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, sin excepciones. El principio de uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo deben gravar en tal forma, que representen, para todos, los que deban contribuir a los gastos públicos... debe entenderse en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora de crédito fiscal sea igual sean tratados por igual;...”³

De igual forma Sergio Francisco de la Garza en su libro titulado Derecho Financiero Mexicano, comparte las ideas de Ernesto Flores Zavala, al afirmar lo siguiente:

“...la exigencia de proporcionalidad y de equidad... es una de justicia tributaria y que en esta materia impera la justicia llamada distributiva, la cual tiene por efecto directo los bienes comunes que hay que repartir y por

³ FLORES ZAVALA, Ernesto. Ob. Cit. pp. 214 y 215.

indirecto solamente las cargas, entre ellas los tributos. En la distribución de las cargas, la justicia distributiva exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales. Tal postulado no puede cumplirse si no es tomando en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos.”⁴

Como observamos, también para este jurista el principio de proporcionalidad y equidad es un solo y hace referencia al principio de justicia, diciendo que se deben tratar igual a los iguales y desiguales a los desiguales, tomando en consideración la capacidad contributiva de los sujetos obligados.

Emilio Margáin Manautou, en su obra titulada *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, sostiene que nuestra Suprema Corte de Justicia, a través de una de sus resoluciones da a entender que para la constitucionalidad de un tributo, son dos los requisitos a satisfacer, el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro, y en base en esto define a la proporcionalidad en los siguientes términos:

“Atendiendo a la evolución que ha venido experimentando la legislación tributaria mexicana, bien puede sostenerse que son dos conceptos y no uno solo los que contienen las palabras “proporcional y equitativa. Que un tributo sea proporcional, significa que comprenda por igual, de la misma manera, a todos aquellos individuos que se encuentran colocados en la misma situación o circunstancia...”⁵

Continuando con este orden de ideas, dentro de la obra Ramón Reyes Vera encontramos que define a la proporcionalidad de la siguiente manera:

“La proporcionalidad de una contribución debemos entenderla, como el requisito previo que fija la Constitución Federal al legislador ordinario, para que la norma tributaria contenga, además de las características imputables a toda norma jurídica, las referentes a:

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

⁴ GARZA, Sergio Francisco de la. Ob. Cit. p. 272.

⁵ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. pp. 58 y 59.

- Que tanto el uso del rendimiento de la contribución, como la realización del gasto público se haga sin despilfarro, sin desperdicio y sin corrupción”.⁶

4.2.- Equidad.

Abordaremos ahora el tema de la equidad, de igual forma como lo hicimos con el tema de proporcionalidad, señalando los puntos de vista de los estudios del derecho fiscal, para después señalar el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto a estos dos puntos tan controvertidos.

Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, al igual que nos proporcionaron la definición de proporcionalidad, nos dan la de equidad en términos generales sin ahondar en el campo fiscal:

“La equidad es una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o la conciencia, más que por los mandatos de la justicia. La equidad es un medio racional para limitar la excesiva generalidad de la ley; implica un sentido de moderación, de relación y armonía entre una cosa y aquello que le es propio y se adapta a su naturaleza íntima”.⁷

Por otro lado, en la obra de Miguel Valdés Villarreal nos encontramos que este autor contempla cuatro tipos de equidad en el campo fiscal a saber:

“Primera equidad. La distribución equitativa de los recursos económicos nacionales para la aplicación a los propósitos directos de los particulares y a los fines del gasto público de autoridades.
Segunda equidad. La equidad que debe manifestarse en los sistemas tributarios, en vista de conjunto, al formularse la serie de impuestos con afectación de personas respecto a sus bienes y según sus actividades; y la equidad en cada impuesto en particular, de tal modo que la carga fiscal total y parcialmente considerada, sea justa.

⁶ REYES VERA, Ramón. “La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana”, en Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I. México, 1982, pp. 454 a 456.

⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. p. 61.

Tercera equidad. La pareja ampliación de la ley de tal manera que no se deje de aplicar a quien corresponde, ni se aplique ilegalmente a quien no está obligado o no lo está en el monto exigido.

Cuarta equidad. La debida aplicación de los recursos recaudados por impuestos a los gastos públicos que se originan en el ejercicio correcto de las atribuciones de las autoridades en eficaces programas de gobierno que revierten los recursos recaudados por impuestos en obras y servicios públicos a la comunidad conforme a un criterio de seres humanos que la componen, en vez de tomar su status económico”.⁸

De la lectura de lo anteriormente transcrito podemos darnos cuenta que para este autor el principio de equidad significa justicia, lo cual se observa en los cuatro significados de equidad y la misma debe comprenderse de acuerdo con este autor, en la creación de leyes en las que se establezcan los hechos generadores del crédito fiscal, así como la inversión de las contribuciones recaudadas en obras y servicios públicos en beneficio de la comunidad.

Ramón Reyes Vera, difiere de los otros autores, pues sostiene que la equidad y la proporcionalidad no son lo mismo, atento a las conclusiones, que a continuación se transcriben:

- “La equidad no es un término sinónimo o equiparable a la proporcionalidad;
- La equidad es la justicia en la norma legislativa tributaria federal;
- El Poder Judicial Federal está facultado para resolver equitativamente aquellos casos concretos en los que los demás poderes no han aplicado la equidad;
- La equidad no es aplicación estricta o equilibrio entre los intereses económicos de los particulares y del Estado, sino la moderación, la benignidad, la buena fe, la benevolencia y la misericordia en la aplicación concreta de la norma tributaria, para el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria;
- La equidad debe ser contemplada y aplicada en todas las clases de impuestos federales, personales, reales, directos, indirectos, específicos, ad-valorem, generales y especiales, en beneficio del sujeto pasivo.”⁹

⁸ VALDES VILLARREAL, Miguel. “Estudios Fiscales Administrativos 1964-1981”. Ed. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. pp. 50 a 52.

⁹ REYES VERA, Ramón. Ob. Cit. pp. 456 y 457.

De igual forma Emilio Margáin Manautou, atento a lo expuesto en el apartado anterior, define a la equidad en los siguientes términos:

“... que sea equitativa, significa que el impuesto del tributo sea para todos los comprendidos en la misma situación.”¹⁰

De la definición arriba señalada podemos decir que la equidad se refiere a la aplicación de la ley en iguales circunstancias para todos aquellos sujetos pasivos que encuadren en el hecho hipotético generador del crédito fiscal.

Después de haber señalado los distintos criterios de los doctrinarios, con respecto a la proporcionalidad y equidad, ahora nos permitimos transcribir algunas de las resoluciones de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, con respecto a estos mismos conceptos.

“IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución, establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme a este principio los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos y uno inferior los de menores ingresos, estableciéndose, además, una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo

¹⁰ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. Ob. Cit. p. 59.

únicamente variar las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Volúmenes 199-204, ***pag. 57. Amparo en revisión 2598/85. Alberto Manuel Ortega Venzor. *2 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, ***pag. 57. Amparo en revisión 2980/85. Jesús Fariás Salcedo. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Luis Fernández Doblado.

Volúmenes 199-204, ***pag. 57. Amparo en revisión 2982/85. Rubén Peña Arias. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Fausta Moreno Flores.

Volúmenes 199-204, ***pag. 57. Amparo en revisión 4292/85. Juan Carlos Francisco Díaz Ponce de León. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 199-204, ***pag. 57. Amparo en revisión 4528/85. Jean Vandenhaut Longard. *26 de noviembre de 1985. Unanimidad de 17 votos. **Ponente: Carlos de Silva Nava.

NOTA:

*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

**En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

***En la publicación original la referencia a la página es incorrecta, por lo que se corrige.”¹¹

“PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIAS ESTABLECIDAS EN EL ARTICULO 31, FRACCION IV, CONSTITUCIONAL. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución establece los principios de proporcionalidad y equidad en los tributos. **La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos.** Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativa superior a los de medianos y reducidos recursos. El cumplimiento de este principio se realiza a través de tarifas progresivas, pues mediante ellas se consigue que cubran un impuesto en monto superior los contribuyentes de más elevados recursos. **Expresado en otros términos, la proporcionalidad se encuentra vinculada con la capacidad económica de los contribuyentes que debe ser gravada diferencialmente, conforme a tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto, no sólo en cantidad, sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe encontrarse en proporción a los ingresos obtenidos. El principio de equidad radica medularmente en la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los**

¹¹ Séptima Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación.-Tomo: 199-204 Primera Parte. Página: 144.

sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc., debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad económica de cada contribuyente, para respetar el principio de proporcionalidad antes mencionado. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

Nota: Todos los asuntos que integran esta jurisprudencia, se refieren a Impuesto Sobre la Renta.

Volúmenes 181-186, pag. 181. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera "La Central", S. A. *12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos.

Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. *Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, pag. 79. Amparo en revisión 2502/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. *25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. **Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón.

***Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, pag. 79. Amparo en revisión 3449/83. Fundidora de Aceros Tepeyac, S. A. *10 de octubre de 1984. Mayoría de 14 votos.

Disidente: Raúl Cuevas Mantecón. *Ponente: J. Ramón Palacios Vargas.

Volúmenes 187-192, pag. 79. Amparo en revisión 5413/83. Fábrica de Loza "El Anfora", S. A. *10 de octubre de 1984. Mayoría de 15 votos.

Disidentes: Raúl Cuevas Mantecón. *Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

Volúmenes 187-192, pag. 79. Amparo en revisión 441/83. Cerillos y Fósforos "La Imperial", S. A. *6 de noviembre de 1984. Mayoría de 14 votos. ***Ponente: Eduardo Langle Martínez.

NOTA (1):

*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

**En la publicación original se omite el nombre del disidente, por lo que se agrega.

***En la publicación original no aparece el nombre del ponente, por lo que se agrega.

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 98, pag. 190.¹²

¹² Séptima Época. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 187- 1992 Primera Parte. Página: 113.

Estas resoluciones en cuanto a la **proporcionalidad** mencionan que la misma radica, en que los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria deben contribuir a los gastos públicos en atención a su respectiva capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades y rendimientos. Conforme al principio de proporcionalidad los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de tal forma que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos.

Respecto al principio de **equidad** este se define como la igualdad ante la misma ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico.

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, **para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales; primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuándo un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así se ha sostenido, que, si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinado que es norma de equidad la de que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que están en situación jurídica diferente o sea, tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad.**

Volumen 62, pag 31. Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. (Acums.). *12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos.
**Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

Volúmenes 97-102, pag. 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. *12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos. **Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volúmenes 145-150, pag. 123. Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. *20 de enero de 1981. Unanimidad de 16 votos. **Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo.

Volúmenes 181-186, pag. 112. Amparo en revisión 5554/83. Compañía Cerillera " La Central ", S. A. *12 de junio de 1984. Mayoría de 14 votos.

***Disidentes: Alfonso López Aparicio, David Franco Rodríguez, Raúl Cuevas Mantecón, Eduardo Langle Martínez, Ernesto Díaz Infante y Jorge Olivera Toro. **Ponente: Mariano Azuela Güitrón.

Volúmenes 187-192, pag. 46. Amparo en revisión 2501/83. Servicios Profesionales Tolteca, S. C. *25 de septiembre de 1984. Mayoría de 16 votos. ***Disidentes: Alfonso López Aparicio y Raúl Cuevas Mantecón.

**Ponente: Francisco H. Pavón Vasconcelos.

NOTA (1):

*En la publicación original no aparece la fecha de resolución, por lo que se agrega.

**En la publicación original se omite el nombre del ponente, por lo que se agrega.

***En la publicación original no aparece el nombre de los disidentes, por lo que se agregan.

En la publicación original la redacción de los asuntos 1597/65, 3658/80 y 5554/83 es diferente.

NOTA (2):

Esta tesis también aparece en:

Apéndice 1917-1985, Primera Parte, Pleno, tesis 57, pag. 112.¹³

"IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS (HONORARIOS POR ACTIVIDADES PROFESIONALES). De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General. Ahora bien, aun cuando respecto de los requisitos de proporcionalidad y equidad, este Tribunal Pleno no ha precisado una fórmula general para determinar cuando un impuesto cumple dichos requisitos, que traducidos de manera breve quieren decir de justicia tributaria, en cambio, de algunas de las tesis que ha sustentado, pueden desprenderse ciertos criterios. Así, se ha sostenido que si bien el artículo 31 de la Constitución, que establece los requisitos de proporcionalidad y equidad como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de este derecho sí es una violación de garantías cuando los tributos que decreta el Poder Legislativo, son notoriamente exorbitantes y ruinosos. También este Tribunal Pleno ha considerado que la equidad exige que se respete el principio de igualdad, determinando que es norma de equidad la que se encuentren obligados a determinada situación los que se hallen dentro de lo establecido por la ley y que no se encuentren en esa misma obligación los que estén en situación jurídica diferente, o sea,

¹³ Séptima Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 199-204 Primera Parte. Página: 111.

tratar a los iguales de manera igual. Es decir, este Tribunal Pleno ha estimado que se vulnera el derecho del contribuyente a que los tributos sean proporcionales y equitativos, cuando el gravamen es exorbitante y ruinoso y que la equidad exige que se respete el principio de igualdad. Expuesto lo anterior, y aun conviniendo que el impuesto del 1% sobre diversas percepciones que se dedican a la enseñanza media y superior, técnica y universitaria (publicado en el Diario Oficial del 1o. de febrero de 1963), constituye una doble tributación, no por ello puede concluirse que dicho impuesto contravenga lo establecido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución, en relación con la proporcionalidad y equidad.

Amparo en revisión 3658/80. Octavio Barocio. 20 de enero de 1981. Unanimidad de 16 votos. Ponente: Alfonso Abitia Arzapalo.
Volúmenes 97-102, pag. 108. Amparo en revisión 1597/65. Pablo Legorreta Chauvet y coags. 12 de abril de 1977. Unanimidad de 18 votos. Ponente: Ramón Canedo Aldrete.

Volumen 62, pag. 31. Amparo en revisión 6168/63. Alfonso Córdoba y coags. (acums.). 12 de febrero de 1974. Mayoría de 18 votos. Disidente: Ezequiel Burguete Farrera. Ponente: Carlos del Río Rodríguez.

NOTA:

En la publicación la tesis de los asuntos 1597/65 y 6168/63 aparece bajo el rubro: "IMPUESTOS, VALIDEZ CONSTITUCIONAL DE LOS. (IMPUESTO DEL 1% SOBRE DIVERSAS PERCEPCIONES QUE SE DEDICAN A LA ENSEÑANZA MEDIA, SUPERIOR, TECNICA Y UNIVERSITARIA)".¹⁴

En cuanto hace a estas resoluciones destacan el hecho que **los principios de proporcionalidad y equidad son considerados como uno solo**, además de señalar que los mismos se refieren al principio de justicia tributaria; la equidad es identificada con el principio de equidad; es decir, tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales.

4.3.- Constitucionalidad de la Actualización.

Este punto tiene como finalidad establecer si la actualización del crédito fiscal es constitucional o no, para ello nos basaremos en las resoluciones de nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, pero antes de ello haremos referencia al Código Fiscal de la Federación el cual contempla a la actualización en los términos siguientes:

¹⁴ Séptima Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 145-150 Primera Parte. Página: 123.

“Artículo 17-A.- El monto de las contribuciones o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de los precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho período. Las contribuciones no se actualizarán por fracciones de mes.”

“Artículo 21.- Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe...”

De los artículos anteriores observamos que la actualización no es más que un ajuste del crédito fiscal, el cual tiene lugar a partir de la fecha en que debía cubrirse ese crédito y el mismo deja de actualizarse hasta el momento en que se cubre el mencionado crédito fiscal debido. Para la actualización de un crédito fiscal se toma en cuenta el grado de devaluación sufrido por nuestra moneda, el cual se observa a través de los Índices Nacionales de Precios al Consumidor.

A propósito de la actualización del crédito fiscal, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido los siguientes criterios:

“ÍNDICE NACIONAL DE PRECIOS. LOS ARTICULOS 17-A, 20 Y 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION EN CUANTO LO ESTABLECEN, NO VIOLAN EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD. Los artículos 17-A, 20 y 21 del Código Fiscal de la Federación aludidos, previenen que cuando las leyes fiscales así lo establezcan, a fin de determinar las contribuciones fiscales 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; que el monto de las contribuciones se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades correspondientes, el que se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del período entre el citado índice correspondiente al mes más antiguo de dicho período; así como que cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe. Se sigue de lo anterior que el procedimiento para determinar el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente se establece con toda precisión, pues basta actualizarlo desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que se

cubra, aplicando dicho factor a la cantidad correspondiente, el que se obtendrá en la forma prevista por el artículo 17-A citado. No obsta a lo anterior, que el índice de referencia sea calculado por el Banco de México, que no es una autoridad legislativa, pues tal determinación la efectúa aplicando el procedimiento previsto en el artículo 20 Bis del propio Código Fiscal, de tal suerte que no queda al arbitrio de este organismo el monto de la contribución que se cubre extemporáneamente.

Amparo en revisión 6464/90. Herramientas Técnicas Mexicanas, S.A. 22 de abril de 1992. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 281/92. Limpieza y Papel, S.A. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ethel Lizette del C. Rodríguez Arcovedo.

Amparo en revisión 5984/90. Densímetros Robsan, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 69/92. Servicios Técnicos de Ingeniería e Instalaciones, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 363/91. Productora del Bajío, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el martes diez de noviembre en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordoñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 40/1992, la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausentes: José Antonio Llanos Duarte, Atanasio González Martínez, Clementina Gil de Lester y Carlos García Vázquez. México, D. F., a 12 de noviembre de 1991.”¹⁵

“PAGO EXTEMPORANEO DE UNA CONTRIBUCION FISCAL. LA ACTUALIZACION DE SU MONTO Y LOS RECARGOS PREVISTOS EN EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE EN 1990, NO VIOLAN EL ARTICULO 22 CONSTITUCIONAL. La actualización del monto de la contribución que se cubre fuera del plazo legal y los recargos respectivos previstos por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación vigente en 1990, no constituyen multas o sanciones de aquéllas a que alude el artículo 22 constitucional, en virtud de que provienen de procedimientos que tienen por objeto la determinación del valor real del monto de la contribución y el cálculo de una indemnización por la falta de pago oportuno de la misma, respectivamente; y, por tanto, el precepto legal citado no viola el artículo 22 constitucional.

¹⁵ Octava Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 59, Noviembre de 1992. Tesis: P./J.40/92. Página: 14.

Amparo en revisión 6464/90. Herramientas Técnicas Mexicanas, S. A. 22 de abril de 1992. Unanimidad de diecisiete votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: María Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

Amparo en revisión 281/92. Limpieza y Papel, S.A. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Mariano Azuela Güitrón. Secretaria: Ethel Lizette del C. Rodríguez Arcovedo.

Amparo en revisión 5984/90. Densímetros Robsan, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 69/92. Servicios Técnicos de Ingeniería e Instalaciones, S.A. de C.V. 23 de septiembre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

Amparo en revisión 363/91. Productora del Bajío, S.A. de C.V. 8 de octubre de 1992. Mayoría de catorce votos. Ponente: Fausta Moreno Flores. Secretario: Juan Carlos Cruz Razo.

El Tribunal Pleno en su Sesión Privada celebrada el martes diez de noviembre en curso, por unanimidad de dieciséis votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Noé Castañón León, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, Victoria Adato Green, Samuel Alba Leyva, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero y Sergio Hugo Chapital Gutiérrez: aprobó, con el número 41/1992, la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. Ausentes: José Antonio Llanos Duarte, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez. y Carlos García Vázquez. México, D. F., a 12 de noviembre de 1992.¹⁶

“ACTUALIZACION DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SU ARTICULO 21 NO CONTRAVIENE LO ESTABLECIDO POR EL ARTICULO 31 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La disposición contenida en el artículo 21 de dicho Código Fiscal de la Federación en el sentido de que: "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno"..., de ningún modo resulta violatoria del artículo 31, fracción IV, constitucional, toda vez que este último precepto no prohíbe la actualización del pago de las contribuciones no cubiertas en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, ni tampoco prohíbe el pago de recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, ya que en el propio precepto sólo se contienen las garantías individuales de legalidad, proporcionalidad y equidad en materia impositiva.

Amparo en revisión 6194/90. Termoformas, S.A. de C.V. 10 de junio de 1992. Mayoría de trece votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: E. Gustavo Núñez Rivera.

¹⁶ Octava Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 59, Noviembre de 1992. Tesis: P./J.41/92. Página: 15.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes trece de octubre en curso, por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José Antonio Llanos Duarte, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y Victoria Adato Green: aprobó, con el número LXXXIV/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Samuel Alba Leyva y Noé Castañón León. México, Distrito Federal, a quince de octubre de mil novecientos noventa y dos."¹⁷

"ACTUALIZACION DEL PAGO DE CONTRIBUCIONES. CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, SU ARTICULO 21 NO ES VIOLATORIO DEL ARTICULO 22 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. La norma contenida en el artículo 21 del citado Código Fiscal de la Federación en el sentido de que: "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno"..., de manera alguna constituye una pena y por tanto no viola el artículo 22 constitucional, pues la consecuencia relativa al pago de recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno, no se encuentra comprendida dentro de las sanciones que prohíbe este último precepto, en cambio, en el mismo se dispone que no se considera como una confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de impuestos o multas. Por otra parte, no puede afirmarse que el invocado artículo 21 viole el precepto constitucional de mérito, ya que en aquel no se prevé, doble imposición de sanciones, sino que a través de la disposición en él contenida sólo se obliga al contribuyente a cubrir sus créditos oportunamente, previniéndolo con actualizar el adeudo no cubierto en tiempo conforme al valor monetario que corresponda, y de imponerle como única consecuencia por la mora en el pago, la de cubrir recargos por concepto de indemnización al fisco federal por falta de pago oportuno. Amparo en revisión 6194/90. Termoformas, S.A. de C.V. 10 de junio de 1992. Mayoría de trece votos. Ponente: Sergio Hugo Chapital Gutiérrez. Secretario: E. Gustavo Núñez Rivera.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el martes trece de octubre en curso, por unanimidad de dieciocho votos de los señores ministros Presidente Ulises Schmill Ordóñez, Carlos de Silva Nava, Ignacio Magaña Cárdenas, José Trinidad Lanz Cárdenas, Miguel Montes García, Felipe López Contreras, Luis Fernández Doblado, José, Antonio Llanos Duarte, Ignacio Moisés Cal y Mayor Gutiérrez, Clementina Gil de Lester, Atanasio González Martínez, José, Manuel Villagordoa Lozano, Fausta Moreno Flores, Carlos García Vázquez, Mariano Azuela Güitrón, Juan Díaz Romero, Sergio Hugo Chapital Gutiérrez y Victoria Adato

¹⁷ Octava Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 58, Octubre de 1992. Tesis: P.LXXXIV/92. Página: 36.

Green: aprobó, con el número LXXXV/92, la tesis que antecede; y determinó que la votación no es idónea para integrar tesis de jurisprudencia. Ausentes: Samuel Alba Leyva y Noé Castañón León. México, Distrito Federal, a quince de octubre de mil novecientos noventa y dos.¹⁸

“CONTRIBUCIONES. EL ARTICULO 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, QUE PREVE LA ACTUALIZACION DEL MONTO DE AQUELLAS, ADEMAS DEL PAGO DE LOS RECARGOS, NO ES INCONSTITUCIONAL. Establece el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación que "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al Fisco Federal por la falta de pago oportuno ...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al Fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el Fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, más con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. **Por tanto, el artículo 21 del código citado no es inconstitucional** pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.

Amparo directo en revisión 1428/95. México Internacional Kikaku Atracción, S.A. de C.V. 9 de enero de 1997. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el cuatro de marzo de curso, aprobó, con el número XXXIX/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a cuatro de marzo de mil novecientos noventa y siete.¹⁹

“CONTRIBUCIONES. LOS ARTICULOS 17-A Y 21 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, Y SEGUNDO TRANSITORIO, FRACCION II, DE LA LEY QUE ESTABLECE, REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES, PUBLICADA EN EL DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION DEL 28 DE DICIEMBRE DE 1989, QUE DISPONEN LA

¹⁸ Octava Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Gaceta del Semanario Judicial de la Federación. Tomo: 58, Octubre de 1992. Tesis: P.LXXXV/92. Página: 36.

¹⁹ Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Marzo de 1997. Tesis: P.XXXIX/97. Página: 134.

ACTUALIZACION DEL MONTO DE LAS EXIGIBLES CON ANTERIORIDAD A 1990, NO VIOLAN LA GARANTIA DE IRRETROACTIVIDAD. Los preceptos legales citados establecen la obligación de actualizar, a partir de 1990, el monto de las contribuciones que se tornaron exigibles antes de ese año, aplicando el factor de actualización resultante de dividir el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes más reciente al en que se efectúe el pago entre el correspondiente al mes de diciembre de 1989. Dichos preceptos no violan la garantía de irretroactividad consagrada por el artículo 14 constitucional, pues regulan un supuesto jurídico presente desde su vigencia, a saber, la existencia de contribuciones no cubiertas y exigibles con anterioridad a mil novecientos noventa, y las consecuencias de derecho de su realización a partir de tal vigencia, pues la actualización del monto de las contribuciones referidas opera a partir de mil novecientos noventa. Asimismo, si bien las contribuciones se tomaron exigibles antes de 1990 al darse las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales anteriores a dicho año, reguladoras tanto del nacimiento y determinación de la obligación fiscal como de las fechas y plazos para su pago, la existencia de la contribución exigible y no cubierta es una situación que se prolonga en el tiempo hasta que se efectúe el pago y, por tanto, no es válido pretender que la situación de referencia quede regulada por las disposiciones fiscales vigentes cuando nació la obligación fiscal, se determinó y se dejó de cubrir, ya que las consecuencias de dicha situación no quedan consumadas al omitirse el pago de la contribución dentro de los plazos legales sino que se prolongan en el tiempo, ya que por el transcurso de éste y con motivo de los cambios de precios en el país, la pérdida del valor de la moneda y, por ende, del monto de la contribución, se sigue generando, y por ello tales consecuencias deben regirse por las normas vigentes mientras se van produciendo. Como la actualización opera a partir de la vigencia de las normas y hacia el futuro, no afecta situaciones ocurridas con anterioridad a esa vigencia, como tampoco afecta a la obligación fiscal tal como se generó pues el que la contribución actualizada conserve la naturaleza jurídica que tenía antes de la actualización, sólo implica que ella sigue siendo contribución, ya que habiéndose generado, determinado y tornado exigible conforme a las disposiciones fiscales anteriores a 1990, la actualización opera a partir de este año y hacia el futuro como una consecuencia de la existencia del crédito exigible.

Amparo directo en revisión 1428/95. México Internacional Kikaku Atracción, S.A. de C.V. 9 de enero de 1997. Unanimidad de once votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretaria: Ma. Estela Ferrer Mac Gregor Poisot.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el cuatro de marzo en curso, aprobó, con el número XXXVIII/1997, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a cuatro de marzo de mil novecientos noventa y siete.²⁰

²⁰ Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: V, Marzo de 1997. Tesis: P.XXXVIII/97. Página: 135.

De acuerdo a las resoluciones antes transcritas, se observa que las mismas no consideran como inconstitucional a la actualización del crédito fiscal, pues de acuerdo a las mismas de ninguna manera viola alguno de los preceptos constitucionales, como son los de legalidad y de irretroactividad, así como tampoco nuestro Máximo Tribunal considera como inconstitucionales los artículos del Código Fiscal de la Federación en los que se regula la figura de la actualización del crédito fiscal.

4.4.- Constitucionalidad de las Multas.

Al igual que analizamos la constitucionalidad de la actualización del crédito fiscal, analizaremos la constitucionalidad de las multas, observando en primer término cómo consideran a las mismas los autores Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, en su obra titulada, Derecho Tributario Mexicano, para después hacer referencia el Código Fiscal de la Federación.

“De acuerdo con la doctrina, existen dos corrientes para explicar la naturaleza jurídica de la multa. Por un lado la corriente civilista...sostiene que la multa tiene como fin primordial el pago de una indemnización al Estado por concepto de gastos que éste tiene que efectuar para ejercitar su facultad de vigilancia respecto del pago oportuno de los tributos por parte de los contribuyentes, así como resarcimiento de las pérdidas sufridas.... ahora bien, la corriente de derecho público... sostiene que la multa, en razón de ser impuesta por un ente de derecho público, conlleva su misma naturaleza y, por tal razón, atiende al carácter represivo de la sanción en virtud de la potestad sancionadora de que goza el Estado, pretendiendo obtener con ello que los sujetos pasivos de la obligación tributaria no incurran en desacato, mora y omisión en el cumplimiento de tal obligación.”²¹

Es de relevancia destacar, que de acuerdo a los autores en comentario, la multa tiene como características la represión al sujeto pasivo directo de la relación jurídica tributaria e intimidar o amenazar a los demás sujetos pasivos de la misma obligación, toda vez que las multas deben responder a una situación dolosa o

²¹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. pp. 73 y 74.

culposa del sujeto pasivo tendientes a evadir el pago de los créditos fiscales. En esta connotación las multas tendrán como finalidad ser un medio coactivo para que los contribuyentes dejen de realizar actividades tendientes a no cubrir los créditos fiscales a su cargo.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación en su Título IV, Capítulo I, regula lo relativo a las multas, y al respecto el artículo 70 del propio ordenamiento señala:

“Artículo 70.- La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

El monto de las multas que este Capítulo establece en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al período comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquél por el cual se efectúa la actualización,...

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe,...”

Sobre el mismo punto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido los siguientes criterios:

“MULTAS FIJAS. LAS LEYES QUE LAS ESTABLECEN SON INCONSTITUCIONALES. Esta Suprema Corte ha establecido que las leyes, al establecer multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, obligación del legislador que deriva de la concordancia de los artículos 22 y 31, fracción IV, de la Constitución Federal, el primero de los cuales prohíbe las multas excesivas, mientras el segundo aporta el concepto de proporcionalidad. **El establecimiento de multas fijas es contrario a estas disposiciones constitucionales, por cuanto al aplicarse a todos por igual, de manera invariable e inflexible, propicia excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares.**”

Amparo en revisión 2071/93. Grupo de Consultores Metropolitanos, S.A. de C.V. 24 de abril de 1995. Unanimidad de once votos. Ponente: Juventino V. Castro y Castro. Secretario: Indalfer Infante González.

Amparo directo en revisión 1763/93. Club 202, S.A. de C.V. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretaria: Angelina Hernández Hernández.

Amparo directo en revisión 866/94. Amado Ugarte Loyola. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Enrique Escobar Angeles.

Amparo en revisión 900/94. Jovita González Santana. 22 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Juan Díaz Romero. Secretario: Salvador Castro Zavaleta.

Amparo en revisión 928/94. Comerkin, S.A. de C.V. 29 de mayo de 1995. Unanimidad de nueve votos. Ponente: Mariano Azuela Gutiérrez. Secretario: Francisco de Jesús Arreola Chávez.

El Tribunal Pleno en su sesión privada celebrada el veinte de junio en curso, por unanimidad de diez votos de los señores Ministros Presidente en funciones Juventino V. Castro y Castro, Sergio Salvador Aguirre Anguiano, Mariano Azuela Gutiérrez, Juan Díaz Romero, Genaro David Góngora Pimentel, José de Jesús Gudiño Pelayo, Guillermo I. Ortiz Mayagoitia, Humberto Román Palacios, Olga María Sánchez Cordero y Juan N. Silva Meza; aprobó, con el número 10/1995 (9a.) la tesis de jurisprudencia que antecede; y determinó que las votaciones de los precedentes son idóneas para integrarla. México, D.F., a veinte de junio de mil novecientos noventa y cinco.²²

“MULTAS FISCALES EXCESIVAS, SON INCONSTITUCIONALES. De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa, también lo es que para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación. En estas condiciones, **debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende inconstitucional, cuando la misma se establece en un porcentaje invariable** y en su imposición no se pueden tomar en consideración los elementos citados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

²² Novena Epoca. Instancia: Pleno. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: II, Julio de 1995. Tesis: P./J.10/95. Página: 19.

Amparo directo 478/89. Servicio San Felipe, S.A. 24 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 375/90. Corporaciones Charles, S.A. de C.V. 25 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 404/90. Odín Textil, S.A. de C.V. 9 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 34/91. Integración Electrónica y Sistemas, S.A. de C.V. 30 de agosto de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Ana María Yolanda Ulloa de Rebollo. Secretario: José Manuel Torres Pérez.

Amparo directo 221/95. Gloria Márquez Hernández. 14 de septiembre de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Norma Fiallega Sánchez. Secretario: José Manuel Torres Pérez.²³

"MULTA. ES INCONSTITUCIONAL LA IMPUESTA CON FUNDAMENTO EN LOS ARTICULOS 40, FRACCION II Y 86, FRACCION III DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. La fracción II del artículo 40 del Código Fiscal de la Federación dispone: "Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, se opongan u obstaculicen el ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán indistintamente: ... II. Imponer la multa que corresponda en los términos de este Código"; por su parte la fracción III, del artículo 86, del mismo ordenamiento legal dispone: "A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas: ... III. De N\$ 500.00 a N\$ 12,500.00, a la establecida en la fracción III." Del texto de los preceptos legales transcritos se advierte que no permiten la calificación de la gravedad de la infracción, ni razonar el monto de la misma, ni tomar en cuenta las circunstancias especiales del caso; el perjuicio ocasionado al fisco federal con esa conducta y las condiciones económicas del contribuyente infractor, por tanto, es **manifiesto que la multa impuesta con fundamento en los artículos transcritos resulta inconstitucional en virtud de que transgrede lo dispuesto en los artículos 16 y 22 constitucionales.**

CUARTO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 844/95. Distribuidora de Inoxidables Especializados, S.A. 3 de mayo de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Hilario Bárcenas Chávez. Secretario: Francisco Alonso Fernández Barajas.²⁴

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INCONSTITUCIONALIDAD DE SU ARTICULO 76, FRACCION III, VIGENTE EN EL AÑO DE 1988. El artículo 22 de la Constitución General de la República, proscribire la imposición excesiva. Aunque dicho numeral no lo explica, por multa excesiva debe entenderse la acepción gramatical del término "excesiva" y de las interpretaciones realizadas por

²³ Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: III, Febrero de 1996. Tesis: VI.3o.J/4. Página: 322.

²⁴ Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: II, Agosto de 1995. Tesis: I.4o.A.22 A. Página: 560.

la doctrina y jurisprudencia, todas aquellas sanciones pecuniarias que rebasen el límite de lo ordinario o razonable; estén en desproporción con la gravedad del ilícito fiscal, ya sea por sus consecuencias, por las condiciones en que se cometió o por el monto de la cantidad cuya contribución se omitió si éste es el caso; que resulten desproporcionados con el monto del negocio; y por último que estén en desproporción con la capacidad económica del multado. Lo anterior es lógico, si se toma en cuenta que la finalidad que persigue este tipo de sanciones, es, además de intimidatoria, la de evitar la reincidencia de los infractores, más no la de terminar con sus patrimonios, a lo cual inevitablemente se llegaría de aceptarse la imposición de multas que rebasen su capacidad económica, circunstancia ésta que adquiere mayor relevancia en tratándose de sociedades o empresas, pues acabaría con fuentes de empleo y se dejarían de percibir los impuestos generados tanto por ella como por sus empleados, con el correspondiente perjuicio para la sociedad y el propio Estado. Ahora bien, como es evidente que la única forma de evitar la imposición de sanciones pecuniarias irrazonables o desproporcionadas y por tanto excesivas que contraríen la disposición constitucional comentada, es otorgándole a la autoridad pleno arbitrio para valorar la gravedad del ilícito en los términos ya anotados, el monto del negocio y las condiciones económicas del infractor, y además para imponer las sanciones que consideren justas dentro de un término mínimo y un máximo, necesariamente habrá de concluir que todas aquellas leyes o preceptos que no concedan a la autoridad estas facultades, aunque sea implícitamente y a menos, claro está, que la multa autorizada sea indiscutiblemente mínima como las contempladas en el artículo 21 de nuestra Carta Magna o sus equivalentes en tratándose de personas morales, riñen directamente con la garantía consagrada en el artículo 22 de este mismo cuerpo de leyes. En tales condiciones, si el artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación (vigente en el año de 1988), en que se apoyó la Sala Fiscal responsable para confirmar la multa que reclama la sociedad quejosa, que autoriza la imposición de una multa fija, por la cantidad de tres mil quinientos cuarenta pesos, equivalente al ciento cincuenta por ciento del impuesto que omitió pagar, debe concluirse entonces que el referido artículo 76, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, es inconstitucional por no permitir la aplicación de una multa acorde con los extremos de que se trata y por ende, con el mandato contenido en el artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO DEL CUARTO CIRCUITO.

Amparo directo 159/95. Grupo Electrón, S. A. de C. V. 19 de abril de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: Arturo Berocio Villalobos. Secretario: Eduardo Ochoa Torres."²⁵

"CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION. INCONSTITUCIONALIDAD DE LA FRACCION II DEL ARTICULO 76 DEL. El artículo 76, fracción II, del Código Fiscal de la Federación sanciona la comisión de una o varias infracciones por omisión total o parcial en el pago de contribuciones que sea descubierta por las autoridades fiscales a través del ejercicio de sus facultades de comprobación, pero como ninguno de los preceptos legales del Capítulo

²⁵ Novena Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta. Tomo: I, Junio de 1995. Tesis: IV.2o.3 A. Página: 413.

Primero, Título Cuarto, en el que aquél se contiene, se refiere a la capacidad económica del contribuyente omiso, al grado de la omisión o la reincidencia; por tanto, el numeral citado en sí mismo evita que la autoridad hacendaria esté en aptitud de tomar en cuenta esas circunstancias para que la multa pueda ser equitativa y proporcional. Consecuentemente, si ese precepto legal sanciona con el cien por ciento de las contribuciones omitidas, al establecer ese porcentaje fijo, se permite que las sanciones sean de igual monto para dos contribuyentes que hayan omitido pagar la misma cuantía de contribuciones, aun cuando la capacidad económica de ambos sea distinta, de ahí que para que una multa no sea considerada excesiva requiere que la ley deje a la autoridad hacendaria un margen mínimo y un máximo para sancionar a cada infractor de acuerdo con su capacidad económica y a la cantidad porcentual del impuesto no pagado, por lo que dicho precepto del código tributario es inconstitucional al establecer un porcentaje fijo como sanción por incumplimiento del pago de contribuciones.

SEGUNDO TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIAS PENAL Y ADMINISTRATIVA DEL SEGUNDO CIRCUITO.

Amparo directo 81/94. Electromecánica Toluca, S. A. 18 de enero de 1995. Unanimidad de votos. Ponente: José Angel Mandujano Gordillo. Secretaria: Teresita del Niño Jesús Palacios Iniestra.”²⁶

“CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, EL ARTICULO 86, FRACCION III, ES INCONSTITUCIONAL AL ESTABLECER UN PORCENTAJE UNICO COMO MULTA. El artículo 86, fracción III del Código Fiscal de la Federación, establece: “A quien cometa las infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 85, se impondrán las siguientes multas: . III. De 4 al millar, sobre el monto de los ingresos provenientes de la actividad preponderante que tenga el contribuyente, en el ejercicio inmediato anterior por el que se hubiera o debió presentarse declaración a la establecida en la fracción III”. **Del análisis de esta fracción, se advierte que es violatoria de lo previsto por el artículo 22 de la Constitución General de la República, en el que se prohíbe la multa excesiva. Al respecto, es pertinente precisar que por multa excesiva se entiende aquella pena pecuniaria que no corresponde a las condiciones económicas de la persona afectada o que razonablemente es desproporcional con el valor del negocio en que se cometió, tal como lo sostiene la Segunda Sala de nuestro más Alto Tribunal, asimismo, las multas excesivas pueden estar establecidas en ley, cuando la sanción pecuniaria sea fija e invariable, impidiendo a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, lo que se traduce en que en la imposición de ésta no se tome en cuenta ni las condiciones económicas del infractor, ni la gravedad del ilícito fiscal, de tal manera que para calificar el carácter excesivo o no de la multa aplicada, debe tenerse presente la correspondencia entre la cuantía y las condiciones económicas del infractor, que la sanción pecuniaria esté en proporción con el valor del negocio en que se cometió la infracción que se castiga, que el carácter de la multa debe atender a la gravedad de la infracción y a la actitud del infractor, además de que se tome en cuenta las finalidades que se**

²⁶ Octava Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XV-II. Febrero. Tesis: II.2o.P.A.100. Página: 260.

persiguen con la imposición de multas, entre las que se encuentran la prevención y represión de la evasión ilegal tributaria; por lo tanto, para que una multa no resulte excesiva, ni contraventora del artículo 22 constitucional, es requisito indispensable que tome en consideración las condiciones económicas del infractor en concordancia con el hecho que la motiva, lo cual no sucede cuando el monto de la sanción es un porcentaje fijo establecido en la ley, pues impide a la autoridad administrativa individualizar la multa en cada caso concreto, y su imposición sería la misma en todos los casos, repercutiendo ésta en diferente forma sobre el patrimonio de los infractores según sea su capacidad económica y, abriendo la posibilidad de imponer multas excesivas a contribuyentes de pocos recursos. Por consiguiente, se estima que la disposición en estudio contraviene lo dispuesto por el artículo 22 constitucional, ya que no da oportunidad a la autoridad administrativa de individualizar la multa tomando en cuenta, principalmente, las condiciones económicas del infractor y la gravedad de la infracción, en virtud de que se establece un porcentaje único como multa, evitando que la autoridad hacendaria esté en aptitud de tomar en cuenta la capacidad económica del infractor, las circunstancias que rodean a la infracción, la intención del infractor, ni si la omisión fue parcial o total, impidiendo así la individualización de la sanción.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO EN MATERIA ADMINISTRATIVA DEL PRIMER CIRCUITO.

Amparo directo 2834/93. La Metálica, S.A. 10 de febrero de 1994. Unanimidad de votos. Ponente: Genaro David Góngora Pimentel. Secretario: Jacinto Juárez Rosas.²⁷

“MULTAS FISCALES EXCESIVAS. SON INCONSTITUCIONALES. De la lectura del artículo 76 del Código Fiscal de la Federación, se aprecia que en ningún momento se faculta a la autoridad que deba imponer las sanciones para tomar en cuenta la gravedad de la infracción realizada, los perjuicios ocasionados a la colectividad y la conveniencia de destruir prácticas evasoras, en relación con la capacidad económica del infractor, sino que el monto de la sanción esté en relación directa con la causa que originó la infracción y con el momento en que debe cubrirse la susodicha multa, estableciendo porcentajes fijos. Lo anterior encuadra en el concepto constitucional de multa excesiva, pues con este proceder el legislador de ninguna manera permite a la autoridad calificadora de la sanción, su individualización para la fijación del monto de la misma. Si bien es cierto que el artículo 22 constitucional no establece un límite para la imposición de una multa; también lo es, que **para que ésta no resulte excesiva, es indispensable que el precepto secundario le otorgue a la autoridad sancionadora la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso en que existan infracciones a las disposiciones fiscales, lo cual no sucede cuando la ley establece multas fijas, como son las previstas por el artículo 76 del Código Fiscal de la Federación.** En estas condiciones, debe concluirse que una multa resulta excesiva y por ende constitucional, cuando la misma se establece en un

²⁷ Octava Época. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XIII-Mayo. Página: 412.

porcentaje variable y en su imposición no se puedan tomar en consideración los elementos citados.

TERCER TRIBUNAL COLEGIADO DEL SEXTO CIRCUITO.

Amparo directo 24/91. Moisés Félix Espinoza Pérez. 30 de abril de 1991. Unanimidad de votos. Ponente: Olivia Heiras de Mancisidor. Secretaria: María de la Paz Flores Berruecos.

Amparo directo 404/90. Odín Textil S. A. de C. V. 9 de octubre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera.

Amparo directo 375/90. Corporaciones Charles S. A. de C. V. 25 de septiembre de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera. (Octava Epoca, Tomo VII-Enero, Página 317 (2 asuntos).

Amparo directo 478/89. Servicio San Felipe, S. A. 24 de enero de 1990. Unanimidad de votos. Ponente: Jaime Manuel Marroquín Zaleta. Secretario: José de Jesús Echegaray Cabrera. (Octava Epoca, Tomo V, Segunda Parte-1, página 298).²⁸

De los criterios de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, antes transcritos, observamos que la imposición de las multas serán inconstitucionales, cuando una multa resulta excesiva y la misma se establece en un porcentaje invariable; para que una multa sea considerada como constitucional es requisito que la ley en que se contemplen, se establezcan en un porcentaje variable para su imposición, además se le otorgue a la autoridad fiscal la facultad de determinar y valorar por sí misma, las circunstancias que se presenten en cada caso, para poder sancionar a cada sujeto pasivo infractor de acuerdo con su capacidad económica y a la cantidad porcentual del crédito fiscal no pagado.

4.5. Constitucionalidad de los Recargos.

Continuando con nuestro estudio, ahora veremos la constitucionalidad de los recargos, al respecto tomaremos en cuenta lo expuesto por Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez, en su obra titulada Derecho Tributario Mexicano:

“... los recargos son considerados como un resarcimiento, y no pena, a favor del fisco, en virtud de la falta del pago oportuno u omisión de las

²⁸ Octava Epoca. Instancia: Tribunales Colegiados de Circuito. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: VIII-Octubre. Página: 215.

contribuciones que corresponde cubrir al sujeto pasivo de la obligación tributaria, de manera tal que el recargo se determina en un porcentaje o fracción del impuesto, y en función del lapso transcurrido entre la fecha en que la presentación fiscal es exigible y aquella en que se paga. ...²⁹

La definición antes transcrita, considera a los recargos como una compensación a favor del sujeto activo de la relación jurídica tributaria, la cual se genera por la falta en que incurre el sujeto pasivo de dicha relación por no cubrir oportunamente el crédito fiscal, o bien omite pagar el mismo. Dicha compensación es determinada ya sea por porcentaje o una fracción de la contribución, tomando en consideración el tiempo transcurrido entre la fecha señalada para el pago oportuno del crédito fiscal y la fecha en que se paga dicho crédito.

Por su parte el Código Fiscal de la Federación considera a los recargos como accesorios de las contribuciones, atento a lo dispuesto por su artículo 2º párrafo final, que a la letra dice:

“Los recargos,... son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. ...”

Sobre este rubro, nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha establecido las siguientes ejecutorias:

“PAGO DE CONTRIBUCIONES OMITIDAS Y SUS ACCESORIOS, EL ARTICULO 59 DEL REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION, AL REGULAR LA FORMA DE. NO EXTRALIMITA EL ARTICULO 66 DE DICHO CODIGO. El Ejecutivo Federal al regular en el artículo 59 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, la forma en que debe resolverse una solicitud de pago de contribuciones omitidas y sus accesorios, no extralimitó lo dispuesto en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, en razón de que los requisitos previstos en la norma reglamentaria, son acordes con los lineamientos establecidos en la regla que les da origen. En efecto, en el artículo 59 del Reglamento aludido, se establece que, mientras se resuelve una solicitud de pago en parcialidades, se tienen que cubrir las contribuciones omitidas y sus accesorios a treintaseisavas partes, tal como se ordena en el citado artículo 66. Por otro

²⁹ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. Ob. Cit. pp. 74 y 75.

lado, los recargos a que alude el referido artículo 39 encuadran en los accesorios que refiere el mencionado artículo 66 mientras que la obligación de pagar en tanto se resuelve la solicitud, puede establecerse por el hecho de que este último precepto también ordena actualizar las contribuciones omitidas y sus accesorios, hasta en tanto se conceda la autorización de pagar en parcialidades. Por otra parte, en relación, con el requisito de que a la solicitud respectiva deberá acompañarse un movimiento de efectivo en caja y bancos correspondiente al plazo que se solicita pagar, no implica que esa exigencia vaya más allá de lo establecido en la norma legal que le da origen, pues ésta, al ordenar que las autoridades fiscales, para autorizar el pago a plazos, exigirán que se garantice el interés fiscal en los términos del Reglamento, faculta al Ejecutivo a establecer requisitos, no previstos en la norma, que conducirán a la satisfacción del interés fiscal, tales como el aludido movimiento de caja y bancos, con el cual, lógicamente, se conocerán los antecedentes económicos del causante y, por ende, la posibilidad o no de que éste pueda satisfacer el interés fiscal. Desde otro aspecto, si bien es cierto que el requisito relativo al informe del movimiento de efectivo en caja y bancos no se establece expresamente en la ley, ello es porque forma parte del procedimiento para el cobro de los impuestos y, por lo mismo, puede establecerse en un ordenamiento secundario, tal como lo es el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Amparo en revisión 175/94. Arturo Filio Rubio. 5 de septiembre de 1994. Mayoría de cuatro votos. Disidente: Atanasio González Martínez. Ponente: Noé Castañón León. Secretario: Sergio Eduardo Alvarado Puente.³⁰

“MULTAS FISCALES. SON IMPROCEDENTES POR OMISIONES QUE SE DESCUBRAN CUANDO EL CAUSANTE SOLICITA ESPONTANEAMENTE UNA REVISION PARA PRECISAR SU SITUACION REAL. Si una negociación solicita espontáneamente de la Dirección de Ingresos Mercantiles, que se le practique una visita para precisar su situación real con respecto del pago de los impuestos respectivos, y de ella resultan omisiones de pago, se deben cobrar únicamente recargos al 2% mensual, sin que puedan exceder del 48% del impuesto omitido, según lo establece el artículo 207 del Código Fiscal de la Federación, y no el equivalente a tres tantos de dicho impuesto.

Revisión fiscal 158/60. Fuiton, S. A. 27 de junio de 1966. 5 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos.³¹

“RECARGOS FISCALES. Si bien es verdad que el artículo 207 del Código Tributario establece que “el pago de un impuesto o derecho realizado fuera de los plazos señalados por las leyes fiscales, siempre que dicho entero se efectúe en forma espontánea, sólo dará lugar al cobro de recargos a razón de 2% sobre el monto de los mismos por cada mes o fracción que transcurra sin hacerse el pago...”, también lo es que esta disposición normativa tiene aplicación cuando “los créditos fiscales no se

³⁰ Octava Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XIV-Diciembre. Tesis: 2a. XXI/94. Página: 47.

³¹ Sexta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CVIII, Tercera Parte. Página: 62.

cubran antes de su exigibilidad en la vía coactiva, por causa imputable al causante". Por "recargo fiscal", debe entenderse la indemnización al Erario Federal, por la falta de pago oportuno de los impuestos, en los términos del párrafo tercero del artículo 207 del Código Fiscal de la Federación; pero no es factible hablar de indemnización al Erario Federal, si éste autorizó al causante a garantizar en determinada forma el pago del impuesto respectivo, en tanto se resolvía la petición de exención solicitada, lo que se traduce en el hecho de que la autoridad accedió voluntariamente a que el causante no cubriera desde luego el importe del impuesto.

Revisión fiscal 142/60. "Ralston Purina de México", S. A. de C. V. 23 de marzo de 1962. Unanimidad de 4 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez."³²

"IMPUESTO SOBRE LA RENTA, PAGO PROVISIONAL DEL. Como el artículo 12 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, literalmente establece que "La Secretaría de Hacienda podrá modificar la base para calcular el pago provisional, previa solicitud justificada del contribuyente", es obvio que, para que dicha facultad opere, esencialmente se requiere la solicitud previa, justificada, del contribuyente, y en tales condiciones, bastaría esa inexistencia de solicitud para que la Secretaría no ejerza ni pueda ejercer la facultad de que se trata, y además la misma facultad se refiere, de manera ir-quivoca y exclusiva a la base para calcular el pago provisional, y por lo tanto, si se trata de un problema diverso, en el punto relativo a los **recargos del 2%**, sin que sea materia de la litis en la revisión, el referente a la autorización dada por la Secretaría para modificar el tercer pago provisional en cuyo aspecto sí obró aquella dentro de la facultad que le otorga el artículo 12, debe concluirse que es notoria la violación de éste precepto por haberse dado un alcance mayor al que en realidad tiene. El artículo 15 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se encuentra concebido de la siguiente manera: "La falta de pago provisional en todo o en parte, dará lugar a su cobro, a menos que ya se hubiera efectuado el pago definitivo, pero en todo caso se harán efectivos los recargos al 2% mensual sobre el total omitido, o sobre la diferencia que resulte entre el pago provisional hecho y el que debió efectuarse, independientemente de las sanciones fiscales que procedan". El dispositivo legal antes transcrito presupone que la falta de pago provisional da lugar a su cobro, lo que no ocurre en el caso en que por haberse eximido al causante del pago del tercer pago provisional aludido, no puede haber nunca lugar a su cobro, y si posteriormente aparecieren diferencias con cargo al causante, su pago no podrá hacerse a título de provisional, del que quedó exento, sino como definitivo, si, pues, no se realiza en el caso la hipótesis del precepto, necesaria para **hacer efectivos los recargos al 2%**, el mismo no puede servir de fundamento a la resolución impugnada.

Amparo en revisión 1858/58. "Fábricas Monterrey", S. A. 17 de septiembre de 1958. 5 votos. Ponente: Alfonso Francisco Ramírez. Volumen VII, Tercera Parte, pag. 65. (primera tesis). Revisión fiscal 302/57. Empaques de Cartón Titán, S. A. 22 de enero de 1958. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.

³² Sexta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CVIII, Tercera Parte. Página: 62.

Volumen IX, Tercera Parte, pag. 58. Revisión fiscal 284/57. Cervecería Cuauhtémoc, S. A. 26 de marzo de 1958. 5 votos. Ponente: Felipe Tena Ramírez.”³³

“MANIFESTACIONES FISCALES, FALTA DE. Siendo evidente y estando probado en autos que el causante, al omitir las manifestaciones fiscales, no trató de evadir el pago del impuesto sobre la renta ni el relativo a las utilidades excedentes, y mediando pedimento del propio interesado para que de oficio se le califique y se le cobren los impuestos relativos más los recargos cosa que así en efecto se hizo por la autoridad fiscal, no procede imponer multa alguna como si se hubiese tratado de evadir el pago de impuesto.

Revisión fiscal 256/53. Procuraduría Fiscal de la Federación (Lonas "El León", S.A.). 3 de marzo de 1954. Unanimidad de cuatro votos. Ausente: Franco Carreño. Ponente: José Rivera P.C.”³⁴

“RECARGOS A LOS, IMPUESTOS. El artículo 208 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no puede ser equiparado con el artículo 135 de la Ley de Amparo, pues la situación prevista en el amparo no es la misma que la que consagra el segundo, puesto que **solamente se dejan de causar los recargos** que las leyes fiscales establecen **durante la tramitación de las inconformidades**, cuando el adeudo esté garantizado mediante pago proporcional, en la Tesorería de la Federación o en sus dependencias, así como también cuando ha habido dispensa del expresado aseguramiento, por lo que no puede estimarse que por el hecho de haber obtenido la suspensión mediante fianza, esté garantizado el interés fiscal para los efectos del artículo 208 citado

TOMO XCIII, Pag. 954.- Cía. Mexicana Productora de Luz y Fuerza S. A.- 25 de julio de 1947.- 5 votos. ”³⁵

“RECARGOS FISCALES. El hecho de otorgar una garantía mediante certificado de depósito no es suficiente **para evitar los recargos fiscales**, sólo pueden evitarse al garantizar con pago provisional en la Tesorería de la Federación o sus dependencias.

TOMO LXXXVI, Pag. 468.- Junich Rubén.- 16 de octubre de 1945.- 4 votos.”³⁶

“RECARGOS CAUSADOS POR ASEGURAR CANTIDADES DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA, CON DEPOSITO EN UN BANCO Y NO EN LA FORMA LEGAL. De acuerdo con el artículo 208 del

³³ Sexta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LVII, Tercera Parte. Página 128.

³⁴ Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CXIX. Página: 3657.

³⁵ Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XCIII. Página: 954.

³⁶ Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXXXVI. Página: 468.

Código Fiscal, los recargos que las leyes fiscales establezcan, dejarán de causarse durante la tramitación de las inconformidades que los interesados promuevan si el adeudo se garantiza con pago provisional en la Tesorería de la Federación o en su dependencia, o mediante dispensa del aseguramiento del interés fiscal. Ahora bien, si el demandante se inconformó con el cobro de cantidades por diferencia de impuesto sobre la renta, y no garantizó el interés fiscal con paga bajo protesta, ante la Oficina Exactora, sino con depósito en efectivo en un banco, si la decisión recaída a su recurso le fue adversa, es claro que el reanudar la autoridad exactora los procedimientos de cobro, para lograr el pago de aquella cantidad, exigiéndole recargos, obró correctamente, en virtud de que el demandante aseguró el interés fiscal por medio de depósito en un banco, garantía que no es propiamente un pago provisional, puesto que la autoridad no tiene en este caso la libre disposición de la cantidad depositada, y conforme a aquel precepto, no se produjo el efecto de suspender el cobro de recargos.

TOMO LXXX, Pag. 3158.- Fernando Puga.- 12 de junio de 1944.- 4 votos.³⁷

De las ejecutorias arriba señaladas podemos concluir que los recargos pueden ser considerados como constitucionales, en virtud de que las mencionadas ejecutorias hablan de ellos y las mismas establecen los casos en que los recargos se aplican, así como las causas en las que puede ser suspendido su cobro, siendo estas las razones que consideramos para afirmar la constitucionalidad de los recargos, puesto que si fueren inconstitucionales, nuestro Máximo Tribunal, ya lo hubiere hecho sentir en sus resoluciones.

4.6.- Constitucionalidad de los Gastos de Ejecución.

Para concluir con este capítulo, ahora nos ocuparemos de la constitucionalidad de los gastos de ejecución, los cuales al igual que los recargos, son considerados como accesorios de las contribuciones y por lo tanto participan de la naturaleza de éstas, según lo establece el último párrafo del artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. Por otro lado el artículo 150 del Código en cita nos señala los casos en que se obliga al pago de los gastos de ejecución, y a la letra dice:

³⁷Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXXX. Página: 3158.

“Artículo 150.- Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2% del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- I. Por el requerimiento señalado en el primer párrafo del artículo 151 de este Código.
- II. Por la de embargo, incluyendo los señalados en los artículo 41, fracción II y 141, fracción V de este Código.
- III. Por la de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

Cuando en los casos de las fracciones anteriores, el 2% del crédito sea inferior a \$113.00, se cobrará esa cantidad en vez del 2% del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias a que se refiere este artículo, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder de \$17,693.00. Las cantidades a que se refiere este párrafo y el anterior, se actualizarán en los meses de enero y julio, en los términos del artículo 17-A de este Código.

Asimismo, se pagarán por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, incluyendo los que en su caso deriven de los embargos señalados en los artículos 41, fracción II y 141, fracción V de este Código, que únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

Los gastos de ejecución se determinarán por la autoridad ejecutora, debiendo pagarse junto con los demás créditos fiscales, salvo que se interponga el recurso de revocación.

Los ingresos recaudados por concepto de gastos de ejecución, se destinarán a las autoridades fiscales federales para el establecimiento de fondos de productividad y para financiar los programas de formación de funcionarios fiscales, salvo que por Ley estén destinados a otros fines.

Cuando las autoridades fiscales ordenen la práctica de un avalúo, y éste resulte superior en más de un 10% del valor declarado por el contribuyente, éste deberá cubrir el costo de dicho avalúo”.

El artículo 150 del Código Fiscal de la Federación es muy claro al señalar que los gastos de ejecución tendrán lugar siempre que se emplee el procedimiento administrativo de ejecución en contra del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, con el fin de cobrarle un crédito fiscal que le sea debido al sujeto activo de dicha relación, a razón del 2% del Crédito fiscal, por las siguiente diligencias:

- 1.- Por requerimiento de pago.
- 2.- Por embargo trabado.
- 3.- Por remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.
- 4.- Erogaciones extraordinarios:
 - a) Transporte de bienes embargados.
 - b) Avalúo
 - c) Publicación de convocatorias y edictos.
 - d) Inscripción de gravámenes en el registro público que corresponda.
 - e) Obtención de certificados de liberación de gravámenes.
 - f) Honorarios de depositarios y de peritos.
 - g) Honorarios de personas contratadas por los interventores.

Sobre los gastos de ejecución la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido los siguientes criterios:

“INGRESOS MERCANTILES. PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES MENSUALES DE INGRESOS. El artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación dice: "Los impuestos, derechos y aprovechamiento que establezca la Ley de Ingresos del Erario Federal, se regularán por las disposiciones de este Código y por las leyes fiscales especiales. Los productos se regularán por las indicadas disposiciones o por lo que en su caso prevengan los contratos o concesiones respectivas". Por su parte el artículo 76 de la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles expresa: "Se estará a el Código Fiscal de la Federación en todo lo no previsto por esta Ley". Como se ve por el contenido de dichos preceptos, en ambos se consagra el principio general de derecho consistente en que existiendo dos ordenamientos, uno general y otro especial, se aplicará este último, preferentemente, y sólo que el no contenga disposición expresa aplicable, se estará a lo dispuesto en el ordenamiento general. Ahora bien. la Ley especial es la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, y si en ella no existe omisión alguna, sino que la misma regula expresamente el acto objeto de la litis, se concluye lógicamente que dicha Ley debe ser la aplicada y no la ley general, que en el caso es el Código Fiscal. En efecto, el artículo 65 de la Ley del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles expresa que en caso de falta de presentación de las declaraciones mensuales de ingresos dentro del plazo establecido por el artículo 38, una vez transcurridos 15 días a contar del día 21 de cada mes, la oficina recaudadora requerirá al causante moroso para que presente en un plazo de tres días la declaración o declaraciones omitidas. Si dicha declaración, agrega la fracción II de dicho precepto, acusa ingresos y el causante la presenta de manera espontánea o hasta antes de la clausura, pagará recargos de 2% por cada mes o fracción

que haya transcurrido. Como se ve, el citado precepto concede expresamente al causante moroso, un término de tres días para que cumpla con su obligación, es decir, para que haga la declaración omitida, disponiendo que si tal declaración se presenta de manera espontánea o hasta antes de la clausura, o sea, existiendo requerimiento, pero cumpliendo con la obligación dentro del plazo de tres días otorgado, puesto que antes de dicho plazo de ninguna manera podrá efectuarse la clausura (artículo 66 y 67 de dicha Ley), el causante sólo pagará recargos del 2% sobre el importe del crédito. Además, la propia ley prevé el caso con sus consecuencias legales, de que la declaración no acuse ingresos (fracción III del artículo 65) y el caso en que la no presentación de las declaraciones motiva, **aparte de los recargos y del impuesto, el pago de sanciones y gastos de ejecución**, y es cuando transcurrido el término de tres días concedido, no se cumple la obligación y la autoridad está en condiciones de clausurar el establecimiento (artículo 69 de la repetida Ley).

Amparo en revisión 4892/58. Carlos E. Vergara Sánchez. 16 de noviembre de 1959. Unanimidad de 4 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos. ³⁸

“REMATES FISCALES. Mientras no se finque el remate, el deudor puede hacer el pago de las cantidades reclamadas, de los vencimientos ocurridos y de los **gastos de ejecución**; pero una vez fincado el remate, se extingue el derecho del ejecutado para obtener el levantamiento, del embargo, mediante el pago de esa cantidad, puesto que el fincamiento constituye un derecho en favor del adquirente de los bienes, y no puede quedar sujeto a la voluntad de las partes en el procedimiento de ejecución. Si el ejecutado solicitó una prórroga para el pago de su adeudo, con anterioridad a la celebración de la almoneda, pero por no existir ningún acuerdo sobre suspensión del procedimiento, se llevó el remate y se fincó en favor de una persona, y después fue cuando el Departamento del Impuesto sobre el Timbre y sobre Capitales, concedió la prórroga solicitada, no existía ya la posibilidad de anular el remate que había creado derechos en favor de un tercero y se volvió nugatorio el beneficio de la prórroga; pero no por esto puede el Tribunal Fiscal de la Federación, sin basarse en ley alguna, establecer la nulidad del remate y de la aprobación que del mismo hizo la Procuraduría Fiscal de la Federación, y el fallo del Tribunal Fiscal, es violatorio de los artículos 127 y 34 del Código Fiscal de la Federación, y por ende de la garantía de exacta aplicación de la Ley, que otorga el artículo 14 constitucional

Amparo administrativo en revisión 662/49. Alvarez E. Lorenzo. 3 de mayo de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Relator: Nicéforo Guerrero. ³⁹

“FIANZAS EN AMPARO, CONSISTENTES EN POLIZAS DE COMPAÑÍAS. Si el quejoso se desiste de un amparo y por tal causa es sobreseído, esto no puede fundar la devolución de la póliza que hubiere otorgado para garantizar los perjuicios ocasionados con motivo de la

³⁸ Sexta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XXIX, Tercera Parte. Página: 32.

³⁹ Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CIV. Página: 1177.

que haya transcurrido. Como se ve, el citado precepto concede expresamente al causante moroso, un término de tres días para que cumpla con su obligación, es decir, para que haga la declaración omitida, disponiendo que si tal declaración se presenta de manera espontánea o hasta antes de la clausura, o sea, existiendo requerimiento, pero cumpliendo con la obligación dentro del plazo de tres días otorgado, puesto que antes de dicho plazo de ninguna manera podrá efectuarse la clausura (artículo 66 y 67 de dicha Ley), el causante sólo pagará recargos del 2% sobre el importe del crédito. Además, la propia ley prevé el caso con sus consecuencias legales, de que la declaración no acuse ingresos (fracción III del artículo 65) y el caso en que la no presentación de las declaraciones motiva, **aparte de los recargos y del impuesto, el pago de sanciones y gastos de ejecución**, y es cuando transcurrido el término de tres días concedido, no se cumple la obligación y la autoridad está en condiciones de clausurar el establecimiento (artículo 69 de la repetida Ley).

Amparo en revisión 4892/58. Carlos E. Vergara Sánchez. 16 de noviembre de 1959. Unanimidad de 4 votos. Ponente: José Rivera Pérez Campos. ”.³⁸

“REMATES FISCALES. Mientras no se finque el remate, el deudor puede hacer el pago de las cantidades reclamadas, de los vencimientos ocurridos y de los **gastos de ejecución**; pero una vez fincado el remate, se extingue el derecho del ejecutado para obtener el levantamiento, del embargo, mediante el pago de esa cantidad, puesto que el fincamiento constituye un derecho en favor del adquirente de los bienes, y no puede quedar sujeto a la voluntad de las partes en el procedimiento de ejecución. Si el ejecutado solicitó una prórroga para el pago de su adeudo, con anterioridad a la celebración de la almoneda, pero por no existir ningún acuerdo sobre suspensión del procedimiento, se llevó el remate y se fincó en favor de una persona, y después fue cuando el Departamento del Impuesto sobre el Timbre y sobre Capitales, concedió la prórroga solicitada, no existía ya la posibilidad de anular el remate que había creado derechos en favor de un tercero y se volvió nugatorio el beneficio de la prórroga; pero no por esto puede el Tribunal Fiscal de la Federación, sin basarse en ley alguna, establecer la nulidad del remate y de la aprobación que del mismo hizo la Procuraduría Fiscal de la Federación, y el fallo del Tribunal Fiscal, es violatorio de los artículos 127 y 34 del Código Fiscal de la Federación, y por ende de la garantía de exacta aplicación de la Ley, que otorga el artículo 14 constitucional

Amparo administrativo en revisión 662/49. Alvarez E. Lorenzo. 3 de mayo de 1950. Unanimidad de cuatro votos. Relator: Nicéforo Guerrero.”³⁹

“FIANZAS EN AMPARO, CONSISTENTES EN POLIZAS DE COMPAÑIAS. Si el quejoso se desiste de un amparo y por tal causa es sobreseído, esto no puede fundar la devolución de la póliza que hubiere otorgado para garantizar los perjuicios ocasionados con motivo de la

³⁸ Sexta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XXIX, Tercera Parte. Página: 32.

³⁹ Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: CIV. Página: 1177.

suspensión, aun cuando alegue que han cesado los efectos del acto reclamado, si no prueba este hecho, ni ello fue el motivo legal por el que se decreto el sobreseimiento, tanto más, si la hacienda pública no ha percibido ningunas cantidades por concepto de productos de las fincas embargadas, y por lo mismo, el interés fiscal se encuentra en descubierta, tanto por lo que toca al impuesto como a los recargos y gastos de ejecución, y por esto la decisión del juez de distrito que se niega a decretar la devolución de la póliza, constituida como garantía de los intereses fiscales, es apegada a la ley.

Sánchez Enriquez Darío. Pag. 4700. Tomo LXXI. 13 de Marzo de 1942.⁴⁰

“REMATES, LA REVISION DE LOS EXPEDIENTES DE, NO ES UN RECURSO ORDINARIO (LEGISLACION DE VERACRUZ). Si se reclaman en el juicio de garantías, el cobro de contribuciones, el requerimiento de pago, el embargo provisional y definitivo, el remate la adjudicación y posesión de una fracción de un predio, como consecuencia de adeudos fiscales por concepto de impuesto predial, no debe dictarse sobreseimiento fundándose en la fracción XV del artículo 73 de la Ley de Amparo, estimando que aquellos actos reclamados no tienen el carácter de definitivos, en virtud de que podrán ser revisados de oficio, de conformidad con el artículo 40 de la Ley Reglamentada el ejercicio de la facultad económico coactiva en el Estado de Veracruz, porque de los artículos 33, 40 y 41 de dicho ordenamiento, aunque efectivamente se deduce que procede la revisión del expediente fiscal de un remate, esa revisión solamente puede tener como efectos, la convocación a nuevas almonedas o que se proceda a la reposición total del juicio respectivo, conservando, entre tanto, el deudor, el derecho a que se levante el embargo, se efectúe el pago del adeudo, recargos y demás gastos de ejecución, es decir, la revisión de expediente no puede versar sobre la legalidad o ilegalidad del cobro de los adeudos fiscales y del embargo practicado con motivo de ellos, en bienes del causante.

TOMO LXIX, Pag. 2452.- Llave Piedad de la, Suc. de.- 14 de agosto de 1941.- Cuatro votos.⁴¹

“TRIBUNAL FISCAL, RECURSO ORDINARIO ANTE EL, QUE DEBE AGOTARSE ANTES DE OCURRIR AL AMPARO. Antes de entablar demanda de garantías contra adeudos fiscales, debe agotarse el recurso ordinario que estatuye la fracción IV del artículo 160 del Código Fiscal, sin que sea óbice que se alegue que lo que se reclama es simplemente el cobro por gastos de ejecución, porque el concepto de la ilegalidad del cobro, puede y debe invocarse precisamente ante el Tribunal Fiscal.

Tomo LXIX, Pag. 4744.- Amparo en Revisión 5347/41, Sec. 1a.- Flores Luván - 25 de septiembre de 1941.- Unanimidad de 5 votos.⁴²

⁴⁰ Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXXI. Página: 4700.

⁴¹ Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXIX. Página: 2452.

⁴² Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXIX. Página: 4744.

"REMATES FISCALES, REINVIDICACION DE LA COSA POR EL EJECUTADO. (LEGISLACION DE JALISCO). El artículo 281 de la Ley General de Hacienda del Estado de Jalisco, establece que: "desde que se verifique el remate antes de que expire el plazo de diez días a que se refiere el artículo 280, el ejecutado puede reivindicar los bienes rematados. La reivindicación se hará entregando a la Oficina el importe del adeudo y gastos de ejecución, más cinco por ciento para el comprador". De los términos de este precepto, se desprende que el cinco por ciento de indemnización a que se refiere, debe tener como base el adeudo y los gastos efectuados, pero no el valor del remate.

TOMO LXVII, Pag. 72. Gómez María Dolores.- 14 de enero de 1941.- 4 votos."⁴³

"FACULTAD ECONOMICO-COACTIVA EN VERACRUZ, AMPARO PROCEDENTE CONTRA LA. De conformidad con los artículos 33, 40 y 41 de la Ley que reglamenta el ejercicio de la facultad económico-coactiva en estado de Veracruz, la revisión del expediente de remate sólo puede producir como efectos, la convocación a nuevas almonedas o que proceda a la reposición total del juicio, conservando el deudor, entretanto, el derecho a que se levante el embargo si se efectúa el pago del adeudo, recargos y demás gastos de ejecución, es decir, dicha revisión no puede versar sobre la legalidad del cobro y del embargo practicado, y en consecuencia no es improcedente el juicio de garantías que por este concepto se interponga.

TOMO LXV.- Pag. 1719.- Vargas Benito.- 6 de agosto de 1940.- cinco votos."⁴⁴

"REMATES EN TAMAULIPAS. Conforme al artículo 198 de la Ley de Hacienda del Estado de Tamaulipas, el deudor tiene el derecho de rescatar los bienes embargados, antes de que se verifique el remate, previo el pago de todos los recargos y gastos de ejecución. Después de celebrado el remate, el deudor pierde el derecho de rescatar los bienes embargados, pero si el remate no fuere aprobado por algún vicio del procedimiento económico- coactivo, que d, lugar a la nulidad del mismo, entonces claro es que podrá el deudor recuperar el derecho de rescatar los bienes embargados. De lo anterior, resulta, relacionado con lo dispuesto en el artículo 194 de la misma Ley, que el postor adquiriente en remate, tiene derecho de que sigan adelante los procedimientos por su orden, debiéndose levantarse el acta del remate verificado, para su aprobación, o no aprobación, en su caso, previo acuerdo del Gobernador, y hasta este momento puede dicho funcionario usar la facultad que tiene de aprobar o no, el remate, pero una vez consumado, no cabe suspenderlo, ni menos bajo el pretexto de que el deudor ha obtenido un plazo para pagar el adeudo fiscal.

⁴³ Op. cit. Época Instancia Segunda Sala Fuente Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXVII. Página: 72.

⁴⁴ Op. cit. Época Instancia Segunda Sala Fuente Semanario Judicial de la Federación. Tomo: LXV. Página: 1719.

TOMO XXIX, Pag. 234.- Amparo En Revisión 3269/29, Sec. 1a.- Villalón Antonio.- 17 de Mayo de 1930.⁴⁵

De los criterios jurisprudenciales anteriormente transcritos observamos que no consideran inconstitucional los gastos de ejecución, ya que los mismos sólo se limitan a señalar que si se cubren los gastos de ejecución puede ser suspendido el embargo de bienes, propiedad del sujeto pasivo directo de la relación jurídica tributaria. Por lo que la Suprema Corte hasta el momento no ha establecido su constitucionalidad o inconstitucionalidad.

⁴⁵Quinta Epoca. Instancia: Segunda Sala. Fuente: Semanario Judicial de la Federación. Tomo: XXIX. Página: 234.

CAPITULO V.

REFORMAS QUE SE PROPONEN PARA QUE CUANDO EL ATRASO EN EL COBRO DE CREDITOS FISCALES SE DEBA A CAUSAS IMPUTABLES A LA AUTORIDAD NO SE ACTUALICEN DICHS CREDITOS.

5.1. Al Código Fiscal de la Federación.

La finalidad de este capítulo es la de señalar las propuestas para reformar nuestro Código Fiscal de la Federación, respecto a que cuando el atraso en el pago de contribuciones se deba a causas imputables a la autoridad tributaria federal, dichas contribuciones no se actualicen. Para tal efecto se propone lo siguiente:

Considerando:

Que es indebido el cobro de actualizaciones y recargos, en los casos en que es impugnado un crédito fiscal y hasta la fecha de su resolución.

Aunque las autoridades hacendarias tienen cinco años para formular liquidaciones complementarias, ello razonablemente no presupone que por el retardo de dichas autoridades en notificar el crédito, aún dentro de ese plazo, al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria deban cobrarsele actualizaciones y recargos, porque eso sería tanto como imputársele de manera flagrante a dicho sujeto ese retardo que obviamente es culpa de la autoridad encargada del cobro de contribuciones.

La actualización del crédito fiscal no se justifica por la inercia de las autoridades tributarias cuando, ya determinado un crédito fiscal, no se le notifica de inmediato su existencia, requiriéndolo para su enterero sino pasado el tiempo; luego entonces, como esa inercia no le es imputable al propio contribuyente, no debe dar lugar a la indemnización de su parte, resultando indebido el cobro de actualizaciones, multas, recargos y gastos de ejecución, entre la fecha de su liquidación y la fecha en la que le es notificada al sujeto pasivo deudor.

Con base en lo anterior, se proponen modificaciones a las siguientes disposiciones contenidas en el Código Fiscal de la Federación:

Se adicionan los artículos 17-A con un último párrafo; 21 con un último párrafo; 70 con un último párrafo y 150 con un penúltimo párrafo, para quedar como sigue:

“ARTICULO 17-A.-

No se actualizará el monto de las contribuciones en los casos en que la autoridad no notifique oportunamente el crédito fiscal omitido por el causante.”

“ARTICULO 21.-

No se causarán actualizaciones ni recargos por concepto de indemnización, cuando no se cubran las contribuciones, en los casos en que la autoridad no notifique oportunamente el crédito fiscal omitido por el causante.”

“ARTICULO 70.-

No constituirá infracción a las disposiciones fiscales, en los casos en que el contribuyente no entere el crédito fiscal omitido, si esto es a causa de que la autoridad no le notifique oportunamente su adeudo.”

“ARTICULO 150.-

No constituirán gastos de ejecución, a que se refiere el primer párrafo de este artículo, los gastos que efectúe la autoridad, cuando formule liquidaciones complementarias, si el contribuyente ya cubrió su adeudo.

.....”

5.2.- Al Código Financiero del Distrito Federal.

En este apartado, señalaremos las propuestas para reformar el Código Financiero del Distrito Federal, respecto a que cuando el atraso en el pago de créditos fiscales de tipo local, se deba a causas imputables a la autoridad tributaria, dichos créditos no causen multas y recargos.

Como antecedente tenemos el artículo 6° de la derogada Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, que sí preveía este supuesto, y a la letra expresaba:

“Artículo 6°.- Cuando las contribuciones se acumulen por demora en la determinación de las mismas por la autoridad, no se cobrará recargos ni sanciones teniendo derecho el contribuyente a pagar el adeudo en un plazo que será el correspondiente a la mitad del período del adeudo con los recargos aplicables a los pagos en parcialidades causados durante dicho plazo, mismo que deberá pagarse bimestralmente sin que exista la obligación de garantizar el interés fiscal.

Las autoridades fiscales podrán ampliar los plazos a que se refiere este artículo cuando se compruebe que es precaria la situación económica de los deudores. Esta ampliación de plazos sólo se concederá a solicitud de los contribuyentes y no excederá del plazo señalado en el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación; lo dispuesto sobre el pago en parcialidades a que se refiere dicho Código, será aplicable en lo que no se oponga a lo señalado en este artículo.”¹

¹ Cfr. Artículo 6° de la derogada Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal.

Con base en lo anterior, se propone reformar el artículo 500 en la parte final de su primer párrafo, para quedar como sigue:

“ARTICULO 500.-

Tampoco se impondrán multas cuando el atraso en el cumplimiento de obligaciones fiscales se deba a causas imputables a la autoridad.”

CONCLUSIONES.

1.- La relación jurídica tributaria es aquel conjunto de obligaciones debidas entre el sujeto activo y el sujeto pasivo, misma que se extingue al momento de cumplir con las prestaciones establecidas por la ley impositiva.

2.- Dentro de la relación jurídica tributaria observamos la existencia de dos sujetos: el activo que es el Estado personificado en el Fisco; y el pasivo quien es la entidad que tiene la obligación de enterar una prestación a favor de la autoridad hacendaria, siempre y cuando adecue su conducta a la norma tributaria.

3.- La insolvencia en materia fiscal se presenta cuando por falta de recursos económicos suficientes el sujeto pasivo deja de cumplir con las obligaciones tributarias a su cargo.

4.- En virtud de la insolvencia en la que entra el sujeto pasivo, la autoridad tributaria, lleva a cabo distintos procedimientos con el fin de obtener el cobro de las contribuciones adeudadas por dicho sujeto.

5.- La principal consecuencia de la insolvencia es la mora, misma que se entiende como el retraso en el cumplimiento de una obligación exigible. Esta mora la contempla nuestro Código Fiscal de la Federación bajo los conceptos de actualizaciones y recargos.

6.- En los casos en que el contribuyente está inconforme con la resolución de la autoridad hacendaria, en la que se determinan créditos fiscales y sus accesorios, puede hacer uso de los medios de impugnación que la ley establece intentando

obtener una resolución favorable, de la que se deriven derechos a su favor; si se resuelve en el sentido de reponer el procedimiento; es decir, que la autoridad única y exclusivamente sobre el crédito fiscal debido, no es correcto que la autoridad aun bajo estas circunstancias quiera actualizar el crédito fiscal.

7.- Si el sujeto pasivo ha obtenido una resolución favorable en una primera instancia, y la autoridad tributaria al reponer el procedimiento, resulta que era quien tenía la razón, no es correcto que actualice el crédito fiscal, ya que se estará enriqueciendo ilegítimamente, porque el atraso en el pago de esa contribución se debe a una causa imputable a ella y no al contribuyente.

8.- En ningún momento el sujeto pasivo deudor se enriquece ilegítimamente por el hecho de no enterar la contribución a su cargo, si no quien se enriquece es la autoridad hacendaria al actualizar el crédito fiscal.

9.- Respecto a la proporcionalidad, la misma se entiende como la capacidad económica. En cuanto al principio de equidad, este se define como la igualdad ante la misma ley tributaria; es decir, que deben recibir un tratamiento idéntico.

10.- En cuanto hace a la actualización, recargos y gastos de ejecución, los mismos no son considerados como inconstitucionales por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación. Por cuanto toca a las multas serán consideradas inconstitucionales cuando resulte excesiva y se establezca en un porcentaje invariable; en tanto, serán constitucionales cuando en la ley que las contemple se establezcan porcentajes variables para su imposición, además de que se faculte a la autoridad tributaria que cuando las imponga tome en consideración la capacidad económica del sujeto deudor y la cantidad porcentual del crédito fiscal no pagado.

11.- Con el fin de evitar que cuando el atraso en el pago de créditos fiscales se deba a causas ajenas al sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, se actualicen dichos créditos, se propone la modificación de los artículos 17-A, 21, 70 y 150 del Código Fiscal de la Federación, así como el artículo 500 del Código Financiero del Distrito Federal.

BIBLIOGRAFIA .

- 1.- **AMUCHATEGUI REQUENA**, Irma G. "Derecho Penal." Ed. Harla, México, 1992. 416 pp.
- 2.- **BEJARANO SANCHEZ**, Manuel. "Obligaciones Civiles." Tercera ed. Ed. Harla, México, 1993. 621 pp.
- 3.- **BORJA MARTINEZ**, Manuel. "Teoría General de las Obligaciones." Décimo segunda ed. Ed. Porrúa, México, 1991. 732 pp.
- 4.- **BRISEÑO SIERRA**, Humberto. "Derecho Procesal Fiscal: El Régimen Federal Mexicano." Ed. Antigua Librería Robredo, México, 1964. 701 pp.
- 5.- **CARRASCO IRIARTE**, Hugo. "Lecciones de Práctica Contenciosa en Materia Fiscal." Quinta ed. Ed. Themis, México, 1995. 712 pp.
- 6.- **CASTELLANOS TENA**, Fernando. "Lineamientos Elementales de Derecho Penal." Vigésimo quinta ed. Ed. Porrúa, México, 1988. 387 pp.
- 7.- **CASTILLO LARRAÑAGA**, José y Rafael de Pina. "Instituciones de Derecho Procesal Civil." Séptima ed. Ed. Porrúa, México, 1966. 604 pp.
- 8.- **CHAPOY BONIFAZ**, Dolores Beatriz. "Derecho Fiscal." Ed. Universidad Nacional Autónoma de México, México, 1991. 139 pp.
- 9.- **DAVALOS MEJIA**, Carlos Felipe. "Títulos y Contratos de Quiebra. Tomo III: Quiebra y Suspensión de Pagos." Segunda ed. Ed. Harla, México, 1995. 178 pp.
- 10.- **DELGADILLO GUTIERREZ**, Luis Humberto. "Principios de Derecho Tributario." Tercera ed. Ed. Limusa, México, 1995. 223 pp.
- 11.- **FALCON Y TELLA**, Ramón. "El Régimen de Transferencia Fiscal." Instituto de Investigaciones Fiscales, Madrid, 1984. 370 pp.
- 12.- **FLORES ZAVALA**, Ernesto. "Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas." Trigésimo segunda ed. Ed. Porrúa. México, 1998. 525 pp.
- 13.- **GARZA**, Sergio Francisco de la. "Derecho Financiero Mexicano." Décimo séptima ed. Ed. Porrúa, México, 1992. 1025 pp.

- 14.- **GIAN**, Antonio Micheli. "Curso de Derecho Tributario." Traducción de Julio Banacloche. Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975. 400 pp.
- 15.- **GIULIANI FONROUGE**, Carlos M. "Derecho Financiero." Volumen I. Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1965. 542 pp.
- 16.- **GUTIERREZ y GONZALEZ**, Ernesto. "Derecho de las Obligaciones." Tercera ed. Ed. Cajica, México, 1968. 998 pp.
- 17.- **JIMENEZ GONZALEZ**, Antonio. "Lecciones de Derecho Tributario." Cuarta ed. Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, México, 1998. 432 pp.
- 18.- **MABARAK CERECEDO**, Doricela. "Derecho Financiero Público." Ed. Mc Graw Hill, México, 1995. 247 pp.
- 19.- **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. "De lo Contencioso Administrativo de Anulación o de Ilegitimidad." Séptima ed. Ed. Porrúa, México, 1998. 426 pp.
- 20.- **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. "El Recurso Administrativo en México." Cuarta ed. Ed. Porrúa, México, 1997. 241 pp.
- 21.- **MARGAIN MANAUTOU**, Emilio. "Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano." Décimo tercera ed. Ed. Porrúa, México, 1997. 333 pp.
- 22.- **MARTINEZ ALFARO**, Joaquín. "Teoría de las Obligaciones." Tercera ed. Ed. Porrúa, México, 1993. 382 pp.
- 23.- **PINA**, Rafael de y Rafael de Pina Vara. "Diccionario de Derecho." Vigésimo cuarta ed. Ed. Porrúa, México, 1997. 525 pp.
- 24.- **PONCE GOMEZ**, Francisco y Rodolfo Ponce Castillo. "Derecho Fiscal." Ed. Banca y Comercio, México, 1995. 302 pp.
- 25.- **PUGLIESE**, Mario. "Instituciones de Derecho Financiero." Segunda ed. Ed. Porrúa, México, 1976. 384 pp.
- 26.- **QUINTANA VALTIERRA**, Jesús y Jorge Rojas Yáñez. "Derecho Tributario Mexicano." Tercera ed. Ed. Trillas. México, 1997. 441 pp.
- 27.- **REYES VERA**, Ramón. "La Fracción IV del Artículo 31 en la Constitución Federal Mexicana", en Tribunal Fiscal de la Federación, Cuarenta y Cinco Años al Servicio de México, Tomo I. México, 1982. 845 pp.

- 28.- **RODRIGUEZ LOBATO**, Raúl G. "Derecho Fiscal". Segunda ed. Ed. Harla. México, 1995. 309 pp.
- 29.- **RODRIGUEZ MEJIA**, Gregorio. "Teoría General de las Contribuciones." Ed. Porrúa, México, 1994. 175 pp.
- 30.- **ROJINA VILLEGAS**, Rafael. "Compendio de Derecho Civil III." Décimo novena ed. Ed. Porrúa, México, 1994. 543 pp.
- 31.- **SANCHEZ LEON**, Gregorio. "Derecho Fiscal Mexicano." Quinta ed. Ed. Cárdenas, México, 1980. 470 pp.
- 32.- **TRUEBA URBINA**, Alberto y Jorge Trueba Barrera. "Nueva Legislación de Amparo Reformada." Septuagésima primera ed. Ed. Porrúa, México, 1997. 543 pp.
- 33.- **VALDES VILLARREAL**, Miguel. "Estudios Fiscales Administrativos 1964-1981". Ed. Secretaría de Hacienda y Crédito Público. 250 pp.

LEGISLACION.

- 1.- "CODIGO CIVIL Y CODIGO DE PROCEDIMIENTOS CIVILES PARA EL DISTRITO FEDERAL." Ed. Greca, México, 1996. 514 pp.
- 2.- "CODIGO FINANCIERO DEL DISTRITO FEDERAL." Segunda ed. Ed. Porrúa, México, 1997. 386 pp.
- 3.- "CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS." Segunda ed. Ed. Greca, México, 1997. 166 pp.
- 4.- "DECRETO DE APOYO A LOS DEUDORES DEL FISCO FEDERAL." Diario Oficial de la Federación. México, 3 de julio de 1996. Primera Sección.
- 5.- "FISCO AGENDA 98." Décimo segunda ed. Ediciones Fiscales ISEF. México, 1998. 885 pp.
- 6.- "IUS 7. JURISPRUDENCIA Y TESIS AISLADAS. 1917-1997." CD-ROM. Séptima versión. Suprema Corte de Justicia de la Nación. México, 1997.
- 7.- "JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION."

8.- **“LEY DE HACIENDA DEL DEPARTAMENTO DEL DISTRITO FEDERAL.”** Cuarta ed. Ed. Porrúa, México, 1983. 120 pp.

9.- **“LEY DEL SEGURO SOCIAL.”** Ed. Anaya, México, 1996. 169 pp.

10.- **“LEY DEL SERVICIO DE ADMINISTRACION TRIBUTARIA.”** Diario Oficial de la Federación. México, 15 de diciembre de 1995. Segunda Sección.