

321909



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

CENTRO DE ESTUDIOS UNIVERSITARIOS

ASPECTOS JURÍDICO FISCALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

T E S I S

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN DERECHO

P R E S E N T A:

JOSÉ LUIS LEMUS HERNÁNDEZ

DICIEMBRE DE 2005

M351441



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.

INTRODUCCIÓN

La investigación tiene como objetivo general, contribuir al conocimiento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, principalmente al licenciado en derecho, toda vez que debido al momento de globalización en el que nos encontramos inmersos, es necesario la actualización en el área fiscal, por ser fundamental en nuestra profesión.

En virtud de que el impuesto al valor agregado es una de las principales fuentes de captación de recursos económicos del estado, considero que es de vital importancia el conocimiento de las diversas disposiciones contenidas en la ley, reglamento, reglas y diversos criterios de las autoridades administrativas para el mejor cumplimiento y aplicación de las mismas aún cuando la ley no ha sufrido muchos cambios desde el inicio de su vigencia, el entorno globalizador del sujeto pasivo de la contribución hace más complejo que el licenciado en derecho se vea obligado a superarse para poder satisfacer la demanda de información y servicios que le requiere la iniciativa privada y el sector oficial.

De esta manera, se pretende que esta investigación, sea una herramienta útil para futuros profesionistas que quieran abordar este tema.

Para la mejor comprensión de esta tesis, el contenido se divide en cinco capítulos.

El capítulo primero se refiere a la ubicación del impuesto al valor agregado en los derechos fiscal y económico, las exenciones y la repercusión tributaria.

El capítulo segundo trata de las características fundamentales del impuesto al valor agregado, la territorialidad del impuesto y la distinción entre los impuestos directos e indirectos.

El capítulo tercero trata de los elementos de la relación tributaria, y el momento del hecho generador del crédito fiscal.

El capítulo cuarto aborda el aspecto de los medios de defensa que el contribuyente del impuesto al valor agregado puede interponer en casos de controversia con las autoridades fiscales.

El capítulo quinto corresponde a las reformas que la Ley del Impuesto al Valor Agregado sufrió a partir del 1° de enero de 2005.

Cabe mencionar que la presente tesis, es el resultado de diversas compilaciones e investigaciones, mismas que están sujetas a cambios y nuevas modificaciones.

Espero, que esta exposición sea comprensible al lector y que los conocimientos adquiridos sean de aplicación práctica.

INDICE

INTRODUCCIÓN	I
CAPÍTULO I GENERALIDADES	1
1.1. EL DERECHO FISCAL	1
1.2. EL DERECHO ECONÓMICO	5
1.3. EL FISCO	7
1.4. FINANZAS PÚBLICAS	8
1.5. LA OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA	12
1.6. LA NORMA TRIBUTARIA	35
1.7. EL TRIBUTO	42
1.8. EXENCIONES	47
1.9. HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL	69
1.10. LA REPERCUSIÓN TRIBUTARIA	78
1.11. EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	82
1.12. DISTINCIÓN ENTRE TASAS Y TARIFAS	93
CAPÍTULO II EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	99
2.1. REFERENCIA HISTÓRICA DEL IMPUESTO	99
2.2. EL ORIGEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO FRANCES	114
2.3. IMPUESTO AL GASTO	125
2.4. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS	135
2.5. CARACTERÍSTICAS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	143
2.6. TERRITORIO DE APLICACIÓN DE LA LEY	145

CAPÍTULO III	ELEMENTOS DE LA RELACIÓN TRIBUTARIA	152
3.1.	SUJETOS	153
3.1.1.	OBLIGADOS	154
3.2.	OBJETO	155
3.2.1.	ENAJENACIÓN	155
3.2.1.1	CONCEPTO	155
3.2.1.2.	EN TERRITORIO NACIONAL	162
3.2.1.3.	MOMENTO DEL ACTO O ACTIVIDAD	163
3.2.2.	PRESTACIÓN DEL SERVICIO	164
3.2.2.1.	CONCEPTO	164
3.2.2.2.	EN TERRITORIO NACIONAL	170
3.2.2.3.	MOMENTO DEL ACTO O ACTIVIDAD	172
3.2.3.	USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES	172
3.2.3.1.	CONCEPTO	172
3.2.3.2.	EN TERRITORIO NACIONAL	173
3.2.3.3.	MOMENTO DEL ACTO O ACTIVIDAD	174
3.2.4.	IMPORTACIÓN DE BIENES Y SERVICIOS	174
3.2.4.1.	CONCEPTO	174
3.2.4.2.	MOMENTO DEL ACTO O ACTIVIDAD	176
3.3.	BASE	179
3.4.	TASA	185
CAPÍTULO IV	MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE	190
4.1.	NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS	190
4.2.	MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY FISCAL	204
4.3.	EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL	217
4.4.	LA EVASIÓN ILEGAL DE LOS IMPUESTOS	246
4.4.1.	EVASIÓN LEGAL AL PAGO	249

4.4.2.	EVASIÓN ILEGAL AL PAGO	253
4.5.	LA INCONSTITUCIONALIDAD DE LA LEY	256
4.6.	LAS DEFENSAS LEGALES DEL CONTRIBUYENTE	260
4.6.1.	RECURSOS ADMINISTRATIVOS	260
4.6.1.1.	CONCEPTOS	260
4.6.1.2	NATURALEZA JURÍDICA	262
4.6.1.3	RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA	264
4.6.2.	EL JUICIO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO	275
4.6.3.	EL JUICIO DE AMPARO	308
CAPÍTULO V NUEVAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO		
AL VALOR AGREGADO		
5.1.	EXPOSICIÓN DE MOTIVOS	323
5.2.	ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO	326
5.2.1.	ANTECEDENTES	326
5.2.2.	CONCEPTO DE ACREDITAMIENTO	328
5.2.3.	REQUISITOS PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IVA (ARTÍCULO 5º)	330
5.3.	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES	337
CONCLUSIONES		349
GLOSARIO		352
BIBLIOGRAFÍA		353

CAPÍTULO I. GENERALIDADES

1.1 EL DERECHO FISCAL

Para dar cumplimiento a los fines que constitucionalmente tiene encomendados, el estado necesita de recursos económicos.

En la economía global que estamos experimentando, los recursos económicos para hacer frente a los compromisos para satisfacer las necesidades de los gobernados, provienen de una doble fuente:

- a) Rentas que la hacienda pública percibe por su patrimonio o del desarrollo de una actividad industrial y comercial (ingresos de derecho privado)
- b) Fondos recaudados de la riqueza de los gobernados, con base en la potestad de imperio del Estado (ingresos de derecho público)

El Estado realiza una serie de actos que en conjunto se denominan tres como actividad financiera, la que comprende tres pasos fundamentales que son:

1. Liquidación y recaudación de los tributos
2. Administración del patrimonio y,
3. Distribución de las sumas recaudadas

El derecho objetivo que regula la actividad hacendaria del estado constituye el derecho financiero, que se define como “el conjunto de normas que regulan la obtención, la gestión y el empleo de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos”¹

El derecho financiero forma parte del derecho público, y tiene como fundamento al derecho constitucional, toda vez que al poder legislativo le corresponde la facultad de

¹ A.D. Gianini, *Instituciones de derecho tributario*, Ediciones de Derecho Tributario, Madrid, p. 5

autorizar en forma anual al poder ejecutivo para que recaude los ingresos y realice los gastos dentro de los límites establecidos.

Cabe señalar que las normas reguladoras de la actividad financiera pueden ser ser objeto de distintas disciplinas.

Ahora bien, el derecho financiero se compone de varias partes, que son:

1. Derecho presupuestario, que regula la actividad del estado en la que se determinan las respectivas atribuciones facultades de los órganos supremos del Estado, en lo referente a la gestión financiera, teniendo como sustento al derecho constitucional.
2. Derecho tributario que se refiere a la actividad del Estado que comprende la imposición y recaudación de los tributos y,
3. Derecho patrimonial que corresponde a la gestión del patrimonio estatal y de las empresas públicas, dentro del marco general del derecho administrativo.

Como consecuencia de todo lo anterior, el derecho financiero no tiene autonomía, toda vez, que su existencia depende de la aplicación de diversas ramas del derecho.

Atendiendo a la idea del maestro Alfonso Cortina Gutiérrez, el derecho financiero está constituido por el conjunto de normas jurídicas derivadas de forma específica del DERECHO FISCAL, que regula el establecimiento de tributos y formas de obtención de recursos para el Estado.

El estudio del derecho fiscal requiere de manera imprescindible de la herramienta profesional para resolver la problemática de la legislación tributaria.

La doctrina acepta como fuente del derecho tributario a las siguientes:

1. La Ley.- acto emanado del poder legislativo que crea situaciones jurídicas, abstractas e impersonales. Es la fuente más importante del derecho tributario; así, en el artículo 31 fracción IV constitucional se establece la obligación de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes.
2. Decreto - ley.- se presenta cuando la Constitución autoriza al poder ejecutivo para que expida leyes sin necesidad de una delegación del congreso. Caso concreto es el artículo 131 constitucional, donde se autoriza al ejecutivo para aumentar, disminuir o suprimir cuotas de las tarifas de importación y exportación, expedidas por el congreso.
3. Decreto delegado.- el Congreso de la Unión transfiere al ejecutivo facultades legislativas. Esta situación se presenta en el caso previsto por el artículo 29 constitucional, en el que el ejecutivo puede suspender las garantías individuales a raíz de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquier otro que pone en grave peligro a la sociedad.
4. Reglamento.- acto jurídico formalmente administrativo, que crea situaciones jurídicas, generales, abstractas e impersonales, por medio de las cuales se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley a efecto de hacerla aplicable.
5. Circulares.- comunicaciones o avisos expedidos por los superiores jerárquicos, mediante las cuales dan instrucciones a sus subordinados acerca del régimen interior en relación con el público o aclarar el sentido en que deben aplicar las disposiciones legales ya existentes.
6. Jurisprudencia.- es la creada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación al funcionar en Pleno o en Salas, siendo obligatoria para los tribunales colegiados, unitarios de circuito, juzgados de distrito, tribunales judiciales del fuero común, tribunales administrativos federales y tribunales del trabajo.

7. Costumbre.- la observancia constante y uniforme de una regla de conducta llevada a cabo por los miembros de una comunidad social, con la convicción de que corresponde a una necesidad jurídica.
8. Tratados internacionales.- este tipo de fuente tiene aplicación en lo relativo a la doble tributación.
9. Principios generales del derecho.- en el artículo 14 constitucional los principios generales del derecho se elevan a la categoría de fuente cuando se establece que las sentencias deben fundarse en los principios generales del derecho, a falta de interpretación jurídica de la Ley.

Así mismo, el derecho fiscal objetivo y su aplicación en la realidad fáctica es importante para poder actualizar la aplicación de la norma sustantiva en caso de existir controversia entre los actores del escenario tributario, para lo cual es importante manejarse adecuadamente dentro del proceso y del procedimiento correspondientes.

1.2 EL DERECHO ECONOMICO

El derecho económico, en realidad se ha manifestado desde que el estado y el derecho en general, han incursionado en la vida económica.

Desde las primeras disposiciones legales de carácter económico podría haberse hablado de un derecho económico, si bien, sin profundidad; sin embargo, la cada vez más caótica situación económica en que se encuentra inmerso el mundo globalizado, la toma de conciencia de los gobernados y la necesidad imperiosa de una solución a través de un marco normativo.

Se debe considerar que la economía se desarrolla dentro del mundo del ser y el derecho en el deber ser y, que éste último intenta regular la realidad de tal forma que la norma regulatoria se convierta en realidad.

La ciencia que se refiere a la economía como la considera Samuelson², deberá ocuparse de la actividad humana que, utilizando recursos escasos, busca la satisfacción de las necesidades de carácter económico, tanto presentes como futuros, del individuo o de la colectividad.

En razón de lo anterior, debe considerarse que el Derecho Fiscal de contribuir a regular la actividad económica, en su ámbito de aplicación.

El derecho económico regula las actividades relacionadas con la explotación y comercialización de recursos, pero algunas cuestiones de carácter tributario quedan fuera de su ámbito.

Considerando la importancia que la economía tiene en la vida de la sociedad, es vital señalar lo manifestado por Mario de la Guerra que el derecho económico es “ el

² SAMUELSON, Paul. *Curso de economía Moderna*, trad. De Jose Luis Sanpedro, Aguilar Ediciones, S.A. Madrid, 1971.

derecho de la economía organizada para satisfacción de necesidades humanas y sociales”, abarcando las materiales como espirituales, dejando de ver al derecho de la economía como un simple intervencionismo del Estado.

De las circunstancias mencionadas, la legislación fiscal, temáticamente forma parte del derecho económico encaminado al logro de la justicia económica.

Para alcanzar la redistribución de la riqueza, el Estado para allegarse los recursos necesarios tiene como instrumento de recaudación al derecho tributario como disciplina jurídica.

1.3 EL FISCO

Dentro de la nomenclatura relacionada directamente con la entidad encargada de la recaudación fiscal y su administración operativa encontramos los términos de Fisco, Hacienda Pública, Erario, Secretaría de Hacienda, etcétera.

Es importante señalar que algunos de éstos términos son aparentemente sinónimos tales como fisco y erario, mientras que otro como hacienda pública se refiere a cuestiones diversas, aunque íntimamente relacionados.

El término Erario aunque hace alusión a recaudación, contempla el ejercicio del gasto, lo que se encuentra dentro del derecho presupuestario.

Se estima conveniente el utilizar el término fisco atendiendo a que conceptualmente se refiere en forma exclusiva al organismo del estado que efectúa la función recaudatoria, independientemente de encontrarse formando parte del organismo estatal que en su conjunto maneja el patrimonio federal.

Las facultades tributarias de carácter recaudatorio del estado son ejercidas por el fisco a través de la organización administrativa relativa.

En tal virtud, el Código Fiscal de la Federación vigente, establece que la recaudación proveniente de los ingresos de la federación se efectuará por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Para lo anterior, es de vital importancia señalar que las funciones generales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como su estructura orgánica, dentro de la cual se ubica al fisco, se encuentra regulado por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, por el reglamento interior de la dependencia, así como disposiciones y acuerdos aplicables, manifestándose la actuación fiscal a través de la Subsecretaría de Ingresos y órganos subordinados.

1.4 FINANZAS PÚBLICAS

La actividad financiera del estado, con autonomía respecto de la economía política, es de reciente creación; su historia independiente no se remota más allá de la Revolución Francesa.

Esto no significa que el fenómeno financiero en el Estado no se haya presentado antes: como muestra, bastaría destacar que la distinción fundamental entre ingresos de derecho privado del Estado - que se refieren a los patrimoniales - e ingresos de derecho público del mismo - concernientes a los tributos -, en su relación cuantitativa resulta muy diferente de lo que fuera en el pasado.

Durante el medioevo y en los primeros siglos de la edad Moderna, el Estado obtenía la mayor parte de los medios económicos con las que hace frente a sus gastos, de las rentas de su patrimonio y de toda una gama de contribuciones de diversa naturaleza, que los súbditos estaban obligados a satisfacer en correspondencia con el ejercicio de los poderes y de las actividades reservadas exclusivamente al soberano.

En la actual economía de los estados, los ingresos patrimoniales representan, proporcionalmente, una parte menor frente a los ingresos tributarios.

El derecho financiero ha evolucionado de suerte tal que la interrelación de las finanzas con la economía, así como el diferente enfoque de los problemas que preocupan a tales disciplinas, explican la oscilación que, a lo largo del devenir histórico se han venido dando en los estudios sobre finanzas públicas.

Hasta el siglo XVII el aspecto político predomina en los estudios financieros (Maquiavelo, Bodin), aún bajo los cameralistas alemanes que, si bien desarrollaron temas vinculados a la economía pública, lo hicieron dentro de concepciones relacionadas con el gobierno del estado.

En el paso al siglo XIX se produce una decadencia transitoria de los estudios financieros, debido a la influencia preponderante de Adam Smith, quien, en 1776, en su obra *La riqueza de las naciones*, dedica un estudio especial a la materia impositiva en el que formula sus cuatro célebres principios sobre los impuestos.

A fines del siglo XIX y comienzos del XX aparecen estudios puramente jurídicos. Por su lado, Jeze y Allix, en Francia, orientan las finanzas en sentido netamente jurídico, Laufenburger y Marchal reaccionan contra tal consideración y vuelven a la economía financiera. Por su parte, los autores estadounidenses e ingleses prosiguieron la tradición local que apunta hacia lo económico.

En la actualidad el estado con objeto de poder cumplir con la función pública de satisfacer necesidades de la sociedad, requiere de múltiples recursos humanos y materiales.

El sostenimiento y funcionamiento de la estructura estatal implican, como lo manifiesta Gabino Fraga³ gastos indispensables, los cuales no siempre tienen un carácter monetario, debiéndose tomar en cuenta que la tributación no es la única vía que tiene el Estado para procurarse lo requerido en función del logro de sus atribuciones.

El referirse a finanzas públicas deberá considerarse al ingreso y gasto público, manifestando lo que al respecto considera Alan Gilpin⁴, que el ingreso en general consiste en “la riqueza, medida en dinero, que se encuentra a disposición del individuo o de la comunidad, calculada anualmente o mediante otra medición temporal; debe ser contemplada como el poder de compra corriente que puede ser utilizado de inmediato en la adquisición de bienes o servicios o conservado por propósito de acumulación de capital”.

Dentro de la teoría del ingreso público se debe considerar que si bien la tributación representa un papel importante, tanto por la captación como por constituir un instrumento

³ FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, Ed. Porrúa, S.A., 9ª ed. México, 1962, p. 345

⁴ GILPIN, Alan, *Dictionary of Economic Terms*, Butterworths, London, 1970, p. 124

utilizable en la vida económica, paralelamente encontramos a los créditos públicos o privados, nacionales o extranjeros.

Además de variados, los ingresos públicos son clasificados de múltiples maneras, refiriéndonos exclusivamente a la manera consignada propiamente a la Ley de Ingresos de la Federación y la cual para el ejercicio fiscal del año 2005 contempla los siguientes:

Ingresos Ordinarios.- “Aquellos que se persiguen regularmente, repitiéndose en cada ejercicio fiscal, y en un presupuesto bien establecido deben cubrir enteramente los gastos ordinarios”⁵

Ingresos Extraordinarios.- “Aquellos que se perciben sólo cuando circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a erogaciones extraordinarias, como sucede en casos de guerra, epidemia, catástrofe, déficit, etc.”⁶

Los ingresos ordinarios son los impuestos y los derechos, denominados también rentas derivadas o de Derecho Público, por que implican el ejercicio del poder soberano del estado.

El Código Fiscal de la Federación vigente describe los ingresos ordinarios:

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de seguridad social
- c) Contribuciones de mejoras
- d) Derechos y,

⁵ FLORES Zabala, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*, 30ª ed. Porrúa, México, 1993, p. 23

⁶ Idem

- e) Accesorios de las contribuciones (recargos, gastos de ejecución, sanciones y la indemnización por pago de contribuciones con cheques sin fondos)

Así mismo, los ingresos extraordinarios a criterio del profesor Ernesto Flores Zavala son:⁷

1. Impuestos extraordinarios
2. Derechos extraordinarios
3. Contribuciones
4. Empréstitos
5. Emisión de moneda
6. Expropiación
7. Servicios
8. Personales e,
9. Ingresos destinados a partidas de reconstrucción.

⁷ Idem

1.5 LA OBLIGACIÓN CONSTITUCIONAL TRIBUTARIA

Dentro de nuestro derecho vigente encontramos que de conformidad con lo que establece nuestra carta magna en el capítulo II De los mexicanos, la fracción IV, del artículo 31 constitucional, manifiesta la obligación de los mexicanos a contribuir para el sostenimiento de los gastos públicos de la Federación, del Distrito Federal, Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y que los artículos 65 y 72 del mismo ordenamiento, regulan el desarrollo de formación de las leyes tributarias, las cuales siguen el proceso general con la particularidad de la anualidad.

También es importante manifestar que el artículo 73 de nuestra norma suprema establece las facultades del congreso de la unión para legislar en materia presupuestal; la obtención de empréstitos; la prohibición de alcabalas entre los Estados, así como el establecimiento de contribuciones sobre comercio exterior, servicios públicos, recursos naturales, energía eléctrica, tabaco, derivados del petróleo, etc.

Por otra parte, las fracciones II y IV del artículo 115 constitucional establecen la facultad de los municipios de formar y manejar su patrimonio, cuestión por demás teórica, todavía en nuestros días.

El artículo 117 de la constitución, en su fracción VI, prohíbe la implantación de alcabalas entre los Estados de la Federación, y el artículo 118, en su fracción I, el establecer derechos de tonelaje sobre importaciones y exportaciones, sin autorización del Congreso de la Unión, debiéndose tener en cuenta, que en concordancia con el artículo 124, se establece que las facultades que no están expresamente otorgadas a la federación se entienden reservadas a los estados, existiendo reserva expresa en el artículo 131, en lo que corresponde al comercio exterior.

En el Código Fiscal de la Federación no se incluye una definición de contribución, pero se establece cuáles son en su artículo segundo, a saber: los impuestos, derechos, las

aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y los accesorios de las contribuciones.

La definición de cada una de las contribuciones señaladas con antelación, se encuentran contempladas en el mismo artículo 2º del Código Fiscal de la Federación de la manera que a continuación se describe:

Por **IMPUESTOS** las contribuciones establecidas en Ley que deberán pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las contribuciones de mejoras, las aportaciones de seguridad social y derechos⁸

Por **APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL** las contribuciones establecidas en Ley a cargo de personas que son substituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la Ley en materia de seguridad social o a personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado⁹.

En este caso los sujetos obligados son patrones y trabajadores, mientras que el ejercicio del poder económico-coactivo queda a cargo de organismos fiscales autónomos tales como el INFONAVIT, ISSSTE, IMSS.

En lo que respecta a las **CONTRIBUCIONES DE MEJORAS**, estas son fijadas en Ley y quedan a cargo de personas físicas o morales que se beneficien de manera directa por obras públicas¹⁰

Por lo que hace a los **DERECHOS**, estos también son contribuciones establecidas en Ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público, excepto

⁸ Prontuario Fiscal Correlacionado, Ed. Thomson, México, 2005.

⁹ Idem

¹⁰ Idem

cuando se presten por organismos descentralizados cuando en este último caso se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado¹¹.

Por último, LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES, que son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo del artículo 21 del propio código.

LOS RECARGOS como accesorios de las contribuciones, participan de la naturaleza de ésta, de conformidad con el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación. Los recargos se deben considerar un resarcimiento, y no una pena, a favor del fisco, en razón de que hay una omisión en el pago oportuno de la contribución y que está obligado a cubrir el 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 de tiempo transcurrido entre la fecha en que la prestación fiscal es exigible y aquella en que se paga. Por lo que “constituye en el fondo un verdadero interés moratorio”¹². Se hará el cobro de los recargos cuando las contribuciones no sean pagadas en la fecha o dentro de los plazos legales, actualizándolos.

Los recargos se calcularán hasta por cinco años y se calculan sobre el total del adeudo, cuando no se han pagado dentro del plazo legal excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución, las multas y las indemnizaciones. Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.

Tratándose de SANCIONES O MULTAS, en nuestro sistema jurídico “ de acuerdo con el artículo 21 constitucional, que establece que comprende exclusivamente a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por infracciones a los reglamentos

¹¹ Idem

¹² QUINTANA Valtierra, Jesús y otro, *Derecho Tributario Mexicano*. 2º Ed. Edit. Trillas. México 1994 p. 75

gubernativos, se sigue la corriente de derecho público, en virtud de que la sanción o multa tiene como característica un fin primario consistente en la represión al sujeto pasivo de la obligación tributaria y uno mediato, cuya finalidad consiste en amenazar o intimidar a los demás sujetos pasivos de la misma obligación¹³”.

Lo anterior significa que las multas se aplican cuando se ha infringido alguna disposición fiscal, independientemente del pago que el contribuyente tenga que hacer al fisco de sus contribuciones y de los accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales, cuando se incurra en responsabilidad penal.

INDEMNIZACIÓN POR CHEQUES LIBRADOS SIN FONDOS Y CON LOS QUE SE PRETENDE PAGAR OBLIGACIONES FISCALES, es el cobro que hace el Fisco al Contribuyente. El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, establece la obligación de los contribuyentes de indemnizar al fisco cuando pretendan pagar sus obligaciones fiscales con cheques sin fondos, pero resulta menester que la autoridad Hacendaría presente en tiempo el cheque al banco y este no sea pagado. En este caso el sujeto pasivo de la obligación deberá pagar el monto del cheque, y el 20% del valor del mismo.

El cobro de la indemnización y de los recargos se harán efectivos y requerirán mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Los GASTOS DE EJECUCIÓN serán cobrados por el Fisco, a razón de un 2% sobre el crédito fiscal no pagado por el contribuyente, cuando la autoridad fiscal tenga que requerir de pago al contribuyente, proceda al embargo de bienes para rematarlos o enajenarlos o adjudicarlos a favor del fisco, o deba procederse al remate de bienes.

Cabe hacer mención que el pago de las contribuciones y sus accesorios, de conformidad con el artículo 8º del reglamento del Código Fiscal de la Federación, podrán pagarse con cheques siempre y cuando sean de la cuenta personal del contribuyente,

¹³ QUINTANA Valtierra, Jesús Op. Cit p. 74

debiendo ser expedidos a favor de la Tesorería de la Federación si se trata de Tributos Federales y de las Tesorerías de los estados si se trata de tributos de carácter local, o de las tesorerías de los organismos descentralizados si se está ante aportaciones de seguridad social. Para librar un cheque es menester que la institución de crédito tenga su domicilio en el lugar en el que se encuentre la autoridad recaudadora.

A manera de conclusión: Una contribución se puede conceptualizar como el ingreso que percibe el Estado en ejercicio de su poder soberano, que tiene el carácter de tributo, y representa de conformidad con el presupuesto de ingresos la principal fuente de ingresos en un estado.

RESIDENCIA CONTRIBUTIVA

La coexistencia dentro de un territorio federal único de varias entidades autónomas dotadas de potestades tributarias propias e independientes entre sí, puede dar lugar a multitud de problemas que, por regla general, suelen desembocar en situaciones de doble tributación. Ante tal situación, lo único que aparece en claro es que quienes resultan perjudicados son los contribuyentes que se ven obligados a pagar dos impuestos sobre un mismo objeto o ingreso gravable.

La solución no es sencilla, en virtud de que carecemos de los elementos jurídico-constitucionales indispensables para plantearla. El jurista Margain Manautou opina: "Competencia impositiva de los Estados entre sí. Sobre este problema, poco se ha escrito en México, y nuestros tribunales no han resuelto casos originados por la concurrencia de dos o más Estados en gravar el mismo ingreso, persistiendo la anarquía que se ha tratado de solucionar con la Ley de Coordinación Impositiva, de 28 de diciembre de 1953".

No existe ni una norma constitucional que de manera expresa, objetiva y clara, se ocupe de indicarnos el camino a seguir, ni un criterio jurisprudencial emanado de los tribunales federales que contribuya a despejar esta laguna jurídica, a pesar de que el

Artículo 104, fracción IV de la propia Carta Magna, los faculta para conocer de las controversias que se susciten entre dos o más Estados. Tan sólo contamos con una singular “Ley de Coordinación Fiscal”

La coordinación no es la forma correcta de solucionar el problema competencial entre la Federación, las Entidades y los Municipios, a menos que abjuremos de la República Federal como forma de organización política que para el estado Mexicano consagra la Constitución que nos rige. La coordinación fiscal inevitablemente conduce al centralismo económico y a la consecuente dependencia en todos los sentidos de entidades supuestamente autónomas hacia la Federación. Si bien es cierto que tiende a evitar conflictos entre los Estados y Municipios – pues al no existir más que gravámenes federales, en cuyos rendimientos participan proporcionalmente los otros sujetos activos, se elimina la posibilidad de que dos o más tributos locales puedan aplicarse en forma concurrente-, su impacto negativo sobre las ya de por sí debilitadas Haciendas estatales y municipales, la transforma automáticamente en adversario decidido del federalismo.

Tan no ha sido una solución que hasta la fecha subsisten serios y abundantes problemas como el que ilustramos con base en los diversos impuestos locales que aún se encuentran en vigor en el Distrito Federal, en el Estado de México, y en otras muchas Entidades Federativas. De modo que una “ Ley de Coordinación” que por fuerza tiene que estar referida exclusivamente a aquellos ingresos tributarios respecto de los cuales a la Federación le parece conveniente otorgar una cierta participación a las entidades y municipios, no puede ser una solución global y adecuada, particularmente para los contribuyentes afectados.

La coordinación fiscal, al impedir la subsistencia de gravámenes locales sobre las materias objeto de la misma, sólo cubren un aspecto parcial del conflicto, ya que los múltiples casos de doble tributación, que por desgracia ocurren frecuentemente en nuestro medio, se presentan precisamente en aquellos tributos locales, que existen hasta la fecha al margen de toda posible coordinación.

No se le puede decir que es necesario esperar a que la coordinación resuelva por sí sola el problema. En esas condiciones, dicha respuesta se encuentra en el principio de residencia que consagra la fracción IV del Artículo 31 Constitucional, en los siguientes términos:

“Art. 31.- 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 “.

Del precepto transcrito podemos desprender, las siguientes consecuencias:

- a) Es obligación de todos los ciudadanos contribuir a los gastos públicos de la Federación.
- b) Asimismo, es obligación ciudadana el contribuir a los gastos públicos locales; pero tal obligación se entiende referida exclusivamente a los de la Entidad y Municipio que correspondan al lugar en donde el contribuyente tenga establecida su residencia.
- c) Por consiguiente, ningún ciudadano está constitucionalmente obligado a contribuir a los gastos públicos de una Entidad o de un Municipio, en los que no se encuentra domiciliado.

Dicho en otras palabras; la Constitución no establece de manera expresa una regla específica, pero sí en forma implícita un principio general y uniforme (el de residencia), que aplicado a los conflictos de competencia tributaria entre dos o más Entidades Federativas, opera como instrumento de solución jurídica. Esto significa que, a falta de reglas precisas, tiene que recurrirse a una interpretación legal perfectamente válida y clara, ya que el precepto constitucional invocado no deja lugar a dudas en cuanto a que los ciudadanos solamente deben contribuir a los gastos públicos del estado y Municipio en que residan.

La controversia tendría que resolverse declarando la procedencia del impuesto local establecido por la Legislación Hacendaria del Estado, toda vez que el domicilio de la empresa que recibe los ingresos gravados se encuentra en el territorio de cada Entidad.

Circunstancia esta última que, a pesar de su indiscutible importancia, resulta irrelevante de acuerdo con lo que señala la mencionada fracción IV del Artículo 31 de la Constitución Política que nos rige.

Ahora bien, nuestra legislación fiscal positiva no respeta y aplica el principio constitucional de residencia, lo que también en esta materia nos lleva a un mar de confusiones y ambigüedades que irremisiblemente desembocan en situaciones de doble tributación.

La realidad es que el principio de residencia del sujeto pasivo que percibe el ingreso gravado tiene escaso campo de aplicación dentro de nuestro Derecho Positivo.

El jurista Margain Manautou sostiene que:; “Ha contribuido a complicar su solución (la de la competencia fiscal de las entidades federativas entre sí) y, lo que nos dice el Artículo 31, fracción IV, Constitucional, acerca de que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, los estados y los Municipios en que residan, lo que parece indicarnos que los Estados y Municipios sólo tienen competencia para gravar a las personas que tienen residencia dentro de sus respectivos territorios, propiciándose el desarrollo de los impuestos alcabalatorios y el empobrecimiento económico en que se encuentra un buen número de estados y Municipios de la República”

Esta opinión es a toda luz correcta, si se contempla la cuestión desde el punto de vista del Fisco. Pero nos parece profundamente injusta desde la perspectiva del causante. Si se aplica el principio de residencia a entidades que ya se encuentran gravemente debilitadas debido al expansionismo tributario de la Federación, se les coloca en postura de tener que recurrir a actos arbitrarios para procurarse ingresos. Sin embargo, los sujetos pasivos no deberían ser los paganos de un sistema competencial equivocado, que en aras de un

centralismo mal entendido no tiene reparos en sacrificar a dos de los componentes orgánicos de nuestra República Federal.

Como se ha señalado, este problema sólo podrá resolverse dentro de un contexto congruente con nuestro sistema federalista, otorgando a las entidades fuentes tributarias exclusivas, vedadas por completo a la federación, que les permitan subsistir por sí mismas, sin necesidad de tener que “coordinarse” para recibir “participaciones distribuidas sobre bases arbitrarias” derivadas de los rendimientos de algún impuesto federal.

El camino a seguir no puede ni debe consistir en permitirles gravar ingresos, rendimientos o utilidades de personas que no residen en sus respectivos territorios, toda vez que de una interpretación lógico-jurídica del precepto constitucional aplicable, se desprende en forma indubitable que se trata de una práctica prohibida. La esencia del problema está en el fortalecimiento económico de las entidades Federativas; pero no en favorecer la doble tributación.

EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD

Independientemente del requerimiento constitucional de la fracción IV, del artículo 31 constitucional, la equidad y la proporcionalidad *per se* deben tener plena vigencia en materia tributaria.

En la doctrina existen diversos pronunciamientos al respecto; es decir, en cuanto a la identificación de ambos conceptos o bien, en consideración a que se trata de cuestiones distintas. Sobre el particular nos encontramos frente a dos cuestiones definitivamente diferentes, al margen de que en materia tributaria se vinculen íntimamente.

La proporcionalidad, de manera abstracta y general, implica una relación de magnitud entre dos extremos que, aplicada a otros, conserva la misma escala.

Por lo anterior, hablamos de una proporcionalidad aritmética y de una geométrica, las cuales, si bien en diferentes parámetros, guardan la misma relación entre cada unidad o entre cada conjunto de unidades.

Lo anterior se comenta en función de la progresividad, la cual, amén de diferir de la proporcionalidad, toda vez que la relación de escala no es la misma entre cada unidad del conjunto o entre cada conjunto de unidades, tiene gran presencia en la tributación, particularmente en el impuesto sobre la renta.

En consecuencia, el matiz de la proporcionalidad que nos interesa es el vinculado con los ingresos del contribuyente y consecuentemente, con su capacidad contributiva. En este sentido, debe existir una proporción entre los ingresos de los contribuyentes y sus cargas fiscales, individual o grupalmente considerados.

Cabe subrayar con Margáin Manautou¹⁴, que la Suprema Corte de Justicia de la Nación se ha declarado incompetente para resolver sobre la falta de proporcionalidad y equidad de una ley desde el punto de vista económico, señalando que carece de los elementos requeridos con que cuenta el legislador.

De esta manera, en un análisis comparativo quien recibe más ingresos debe soportar un gravamen fiscal mayor en relación con cualquier otro contribuyente que tenga menos percepciones.

Debemos insistir en que, conforme a lo expuesto en el párrafo anterior, no debe confundirse a la proporcionalidad (relación en escala) con la progresividad (la cual no debe ser fijada aleatoriamente, sino atendiendo a múltiples factores económicos, políticos, sociales y valorativos que originan que entre cada unidad gravable no se guarde necesariamente la misma relación, igual diferencial, sino una escala diversa)

¹⁴ MARGAIN Manautou, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 2ª ed., México, 1969, p.82

La progresividad implica que un contribuyente se puede ver obligado a enterar un tributo en forma más proporcional o menos que proporcional, que otro causante; en realidad, la progresividad implica una desigualdad en el tratamiento tributario entre cada nivel de contribuyentes.

Sin embargo, la progresividad enfrenta limitaciones toda vez que no debe traducirse en una verdadera confiscación al llegar a límites extremos, asfixiando todo incentivo a la productividad económica y a la inversión.

Por su parte, la equidad ha sido estimada como la justicia del caso concreto, considerándola Aristóteles¹⁵ como un enderezamiento, rectificación, de lo justo legal.

La equidad ha sido equivocadamente asimilada a la igualdad, no obstante la clara distinción entre ambas nociones, al margen de su estrecha vinculación entre sí y de ellas con la justicia.

Podemos considerar, que la equidad es generalmente singular, mientras que la igualdad es particularmente grupal. En efecto, la equidad implica el tratamiento justo a un individuo o en un caso particular, dado que la generalidad de la justicia requiere ser adecuada a la circunstancia concreta.

En cambio, la igualdad reside en el tratar de la misma manera a los iguales y de diferente forma a los desiguales, aunque igualmente a éstos entre sí.

No obstante, la ley tributaria no puede hacer referencia o aplicación individual de sus disposiciones (salvo en el caso de las sentencias), por lo que el manejo equitativo de la carga fiscal significa dar el mismo tratamiento a todos los contribuyentes que se encuentren en la misma situación fiscal y diferente a los demás, independientemente de la posibilidad

¹⁵ ARISTÓTELES, *Ética Nicomaquea*, trad. de Antonio Gómez Robledo, Ed. Porrúa, S.A., México, 1972, p.58.

de aplicar iguales tratos dentro de cada grupo distinto, aunque con diferencias entre grupos o conjuntos.

En consecuencia, los contribuyentes deben ser clasificados (en realidad las clasificadas son las cargas tributarias, a través de las tarifas) en grupos que en su seno reciban un tratamiento igualitario, acorde con los respectivos ingresos y en atención a la capacidad contributiva de sus integrantes.

Nos permitimos transcribir las siguientes ejecutorias de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

IMPUESTOS. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS

Es el caso insistir en que el impuesto es un fenómeno histórico del actual Estado constitucional, quien lo decreta mediante un acto legislativo en ejercicio de su soberanía, siendo propia de su naturaleza la transmisión de valores económicos, en servicio de los intereses sociales que le toca colmar. El Estado, por consiguiente, es el único titular de la soberanía fiscal, representada, por antonomasia, mediante la implantación del impuesto, a través del pago de una prestación incondicionada.

Todo impuesto afecta directa o indirectamente, la capacidad contributiva personal o real del deudor fiscal, más para que el impuesto no sea un acto indebido, ni esté sujeto, por supuesto, a arbitrariedades, es indispensable que sea proporcional y equitativo, con lo cual queda limitada la soberanía del Poder Legislativo de un Estado en la imposición de cargas fiscales.

La fuente de toda imposición es el conjunto de bienes que constituyen el patrimonio del contribuyente y de los provenientes de productos de rendimientos del capital, del trabajo o de la unión y relación de uno con otro. El límite constitucional, a la facultad del legislador, para decretar un impuesto, a fin de que éste sea proporcional y equitativo, es no

acabar jamás, destruir, la fuente de la imposición fiscal, porque ello equivaldría a aniquilarse a sí mismo, junto con el sistema económico de un país, que debe estar percatado que la peor política financiera que puede adoptarse contra la sociedad moderna es la existencia de un Estado con escasos recursos económicos para la satisfacción de sus gastos públicos, estimados, dentro de éstos, los sociales en vista a su cabal desarrollo económico.

Corresponde apreciar ya, en cuanto a la función económica que cumple el impuesto en el seno de una sociedad, que si mayor es el potencial económico del contribuyente, mayor tendrá que ser el impuesto, aunque, invariablemente, en proporción a una capacidad contributiva personal o real, pues la teoría del interés público en función y bienestar de la misma sociedad y esa capacidad contributiva, son las dos bases fundamentales para fijar el impuesto que encuentra, en el escalonamiento de la cuota tributaria, una proporción cuyos resultados deberán repercutir en la necesidad de una redistribución de la renta nacional; en el quehacer de procurar el desarrollo económico y constante del país; en la estabilidad de su moneda y en los puestos de trabajo de sus miembros, única forma de lograr equilibrio social y un bienestar económico preferentes.

- Amparo en revisión 6051 / 1957, Inmobiliaria Zafiro, S.A., octubre de 1969, 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srio.: Lic. Magaña Cárdenas.
- Amparo en revisión 3444 / 1957, Isabel, S.A., octubre 27 de 1969, 5 votos, Ponente; Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srio.: Lic. Magaña Cárdenas.
- Amparo en revisión 40 / 1957, La Inmobiliaria, S.A. octubre 27 de 1969, 5 votos, Ponente Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srio.: Lic. Magaña Cárdenas.
- Amparo en revisión 3160 / 1957, Bajío, S.A. noviembre 5 de 1969, 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srio.:Lic. Magaña Cárdenas.
- Amparo en revisión 5397 / 1959, Ascamil, S.A., noviembre 5 de 1969. Unanimidad 4 votos. Ponente Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srio.:Lic. Magaña Cárdenas.
- Amparo en revisión 2835 / 1957, Edificios Kodak, S.A., noviembre 5 de 1969, 5 votos, Ponente: Mtro. Luis Felipe Canudas Orezza, Srio.:Lic. Magaña Cárdenas.

IMPUESTOS, PROPORCIONALIDAD DE LOS,

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

Es de trascendencia conocer, para poder apreciar cuándo un impuesto es proporcional, cuáles son los antecedentes de la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución General de la República.

- a) La Asamblea Constituyente de Francia, en su nombrada Declaración del año de 1789, consideró “ para el mantenimiento de la fuerza pública y para todos los gastos de la administración, es indispensable una contribución igualmente distribuida entre todos los ciudadanos en atención a sus facultades (artículo 13)”.
- b) Los impuestos deben ser en proporción a los haberes del obligado a satisfacerlo o a sus facultades.
- c) Las contribuciones serán proporcionadas a los gastos públicos del Estado y, si éstos son mayores, mayores tendrán que ser también esas contribuciones; mediante decreto del 10 de junio del año de 1898 y al adicionársele con una fracción más, pasó a ser su antigua fracción II, la tercera, para resultar concebido como sigue:

ARTÍCULO 31.- Es obligación de todo mexicano:

I. Defender la independencia, el territorio, el honor, los derechos e intereses de su patria.

II. Prestar sus servicios en el Ejército o Guardia Nacional, conforme a las leyes orgánicas respectivas.

III. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

El proyecto de Constitución presentado por Venustiano Carranza al Congreso Constituyente de 1916-1917, conservó en sus propios términos la fracción III, del artículo 31 de la Constitución de 1857, al incluir como fracción IV, del mismo artículo 31 y asentar que es obligación del mexicano contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Estado y Municipio en que resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. La Comisión integrada por los Diputados Constituyentes Francisco J. Mújica, Alberto Román, Luis G. Monzón, Enrique Recio y Enrique Colunga, no introdujo modificación alguna a las fracciones III y IV, del artículo 31 del proyecto, aunque sí a las dos primeras y el Congreso Constitucional aprobó, en su sesión del 19 de enero de 1917, por 139 votos, esa cláusula constitucional que se ciñó en todo, incluso en su expresión literal, a lo dispuesto por el antiguo artículo 31 de la Constitución de 1857 y cuya trayectoria respeta el principio de que la justicia impositiva en México está fundamentada en la proporcionalidad y equidad del impuesto.

Tal proporcionalidad, exigida para el establecimiento del impuesto por la fracción IV, del vigente artículo 31, de la Constitución de 1917, concuerda con sus antecedentes constitucionales ya examinados con la doctrina económica-política en que se inspiró la Declaración Francesa de 1789 (artículo 13) y la Constitución de Cádiz de 1812 (artículos 8, 339 y 340) y su verdadero sentido está directamente vinculado a la capacidad contributiva del deudor fiscal y a los tributos requeridos para cubrir los gastos públicos de la Federación Mexicana, pues el impuesto debe ser “en atención a sus facultades” (posibilidades), como propuso dicha Declaración o en “proporción a los gastos decretados y a los haberes o facultades” del obligado, como quiso e instituyó la misma Constitución de Cádiz”

Estos principios constitucionales del impuesto en Francia, España y en México, han tenido tal proyección, para la Teoría de la Constitución, que Italia los procura en su vigente Ley Fundamental del 31 de diciembre de 1947, cuando en su artículo 53 afirma que: “todos

son llamados a concurrir a los gastos públicos, en razón de su capacidad contributiva y el sistema tributario se inspirará en criterios de progresividad”; estos “criterios de progresividad” son, con justeza, la proporcionalidad que trata la fracción IV, del artículo 31, de la Constitución de México, si se tiene en cuenta que la proporción impositiva del obligado a satisfacer el tributo y las necesidades requeridas para solventar los gastos públicos de la nación, de modo que si mayor es la capacidad contributiva, mayor será también la cuota a cubrir, que en su progresividad encuentra su justa realización tributaria y su adecuada proporción.

- Amparo en revisión 6051 / 1957, Inmobiliaria Zafiro, S.A., octubre 17 de 1969. 5 votos.
- Amparo en revisión 3444 / 1957, Isabel, S.A., octubre 27 de 1969. 5 votos.
- Amparo en revisión 40 / 1957, La Inmobiliaria, S.A., octubre 27 de 1969. 5 votos
- Amparo en revisión 668 / 1957, Compañía Inmobiliaria Fare, S.A., noviembre 5 de 1969. 5 votos.
- Amparo en revisión 3160 / 1957, Bajío, S.A., noviembre 5 de 1969. 5 votos.
- Amparo en revisión 7584 / 1957, Negociadora e Inmobiliaria Metropolitana, S.A., noviembre 5 de 1959. 4 votos.
- JURISPRUDENCIA SALA AUXILIAR (Materia ADMINISTRATIVA) Informe 1969, Página 45.

IMPUESTOS, EQUIDAD Y PROPORCIONALIDAD DE LOS

Aunque la jurisprudencia sentada por la suprema Corte, en ejecutorias anteriores, estableció que la falta de proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar dicha jurisprudencia estableciendo que sí está el Poder Judicial capacitado para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando aparezca que el impuesto es exorbitante o ruinoso, o que el Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. Aún cuando el artículo 31 de la Constitución que establece los requisitos de proporcionalidad y

equidad del impuesto, 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, por lo que si se demanda ante el poder Judicial el amparo contra una ley que establezca un impuesto exorbitante o ruinoso, no puede negarse la protección federal diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar dicha violación y que el remedio contra ella se encuentra en el sufragio popular, pues tal caso se haría nugatoria la fracción I, del artículo 103, de la Constitución y la misma razón podría invocarse para negar todos los amparos que se enderezan contra leyes o actos del Poder Legislativo.

Sexta Época, Primera Parte:

- Vol. XLI, p. 198, A.R. 190/ 57.- Fomento Inmobiliario, S.A.- Mayoría de 15 votos
- Vol. XLI, p. 198 R.R. 44/58.- H.E. Bouchler Sucesores, S.A. .- Mayoría de 14 votos.
- Vol. XLVI, p- 253, A.R. 3923/58.- La Istmeña, S.A., Compañía de Bienes Inmuebles.- Mayoría de 15 votos
- Vol. XLVII, p. 38, A.R. 2742/57.- Inmuebles Continental, S.A. .- Mayoría de 14 votos
- Vol. LVI, p. 128, A.R. 1909/58.- El Refugio, S.A.- Mayoría de 15 votos.

PORPORCIONALIDAD Y EQUIDAD DE LOS IMPUESTOS

El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos “ de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes” y está además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley de ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el período que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de su explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los

governados esté establecida en una ley, no significa tan sólo que el acto creador del impuesto debe emanar de aquel poder que conforme a la Constitución del Estado está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinan las cargas fiscales que deben soportar, sino, fundamentalmente, que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado y de los municipios y a la autoridad no quede otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad, al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos o autorizados por disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, debe considerarse absolutamente proscrito en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretendiere justificarse.

- 7ª Época. Vol. 64, 1ª parte, p. 90 Amparo en revisión 6141/59.- “tipografía Comercial”, S.A. y coags.- 25 de abril de 1974.- Unanimidad de 17 votos.

PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD TRIBUTARIA ESTABLECIDAS EN EL ARTÍCULO 31, FRACCIÓN 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 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 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”

- Vol. 181-186, A.R. 554/83.- Compañía “ La Central”, S.A.- Mayoría de 14 votos.
- Vols. 187-192. A.R. 2502/83.- Servicios Profesionales Tolteca, S.C.- Mayoría de 16 votos.
- Vols. 187-192. A.R. 441/83.- Cerillos y fósforos “La Imperial”, S.A.- Mayoría de 14 votos.
- Vols. 187-192. A.R. 3449/83.- Fundidora de Aceros Tepeyac, S.A. .- Mayoría de 14 votos.
- Vols. 187-192. A.R. 5413/83.- Fábrica de Loza “El Ánfora”, S.A. .- Mayoría de 15 votos.

LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA

En principio, deben encontrarse sujetas a los tributos aquellas personas que definitivamente puedan realmente cubrirlos, independientemente de lo mínima que pueda ser su aportación; lo asentado refleja no sólo una connotación económica, sino también moral.

Generalmente se ha considerado complejo el determinar de manera precisa a la capacidad de pago atendiendo a que la tributación podría traducirse, indirectamente, en una sanción para la gente hábil, trabajadora, dedicada y en un beneficio para los que no desean laborar, desempleados voluntarios que reciben beneficios del erario por diversas vías, si bien no se puede olvidar que existen innumerables miembros de la comunidad que, aunque trabajando, se encuentran en una situación económica personal excesivamente limitada, particularmente hoy día entre nosotros.

La doctrina coincide normalmente en que los ingresos de las personas físicas o morales expresan con mayor claridad la capacidad de pago de tributos de cada contribuyente, ya que ello no refleja la disponibilidad sino la real posibilidad tributaria del mismo, si bien Musgrave¹⁶ estima que originalmente la capacidad contributiva fue planteada más en términos de posibilidad o facultad de pago, que desde el punto de vista del ingreso.

Ahora bien, podemos considerar que obviamente, desde una perspectiva económica personal, las posibilidades de contribución aumentan o disminuyen atendiendo al ingreso percibido, siendo ello independiente de que la disponibilidad del causante y su reacción a la contribución sean generalmente adversas, tal y como se ha comentado en líneas anteriores.

Por otro lado, se ha señalado la innegable necesidad de recursos que requiere el Estado, sin los cuales no podría subsistir, de ahí que sea imprescindible, dentro de un plano

¹⁶ MUSGRAVE, Richard A., *The Theory of Public Finance*, McGraw Hill Book Company Inc, Tokyo, 1959, p.94.

realista, que la política fiscal busque el equilibrio factible entre la carga tributaria y la capacidad de contribución.

Desde luego lo anterior no implica tratamientos individuales o especiales, lo cual legal y administrativamente sería algo improcedente, pero sí atender a parámetros grupales de potencialidad económica a fin de fijar el peso específico de cada graduación tributaria.

Además del ingreso, en tanto vía más precisa para fijar la capacidad de tributación, en tanto refleja los beneficios recibidos del trabajo y del capital o de combinación de ambos, se ha atendido al potencial económico, al patrimonio, al consumo, etcétera.

No puede negarse, que han existido y existen regímenes políticos que no atienden a la capacidad contributiva de los obligados o lo hacen injusta e ineficientemente. En efecto, no debemos omitir que entre nosotros el intento de gravar mediante el IVA a las medicinas, los pretendidos aumentos en el impuesto telefónico, etc., son muestras que, al margen de consideraciones políticas injustificadas, gravitan pesadamente sobre las clases económicamente débiles.

En el mismo sentido, tampoco se toma en cuenta la verdadera significación de la capacidad contributiva cuando se hace referencia a la aptitud de ser considerado contribuyente, como en el caso de Jarach¹⁷ quien, considerando que la capacidad jurídica tributaria no se identifica con la capacidad jurídica del derecho privado, sostiene, estimamos que contradictoriamente, que: “La capacidad tributaria se resuelve en la imputabilidad del hecho imponible: es tributariamente capaz el sujeto al cual, por la naturaleza del hecho imponible, éste puede ser atribuido.”

Al respecto, la capacidad de contribución, independientemente de afectar a todo aquel que colme el perfil legal de contribuyente, debe atender a los principios impositivos en función de la posibilidad económica personal de cubrir cargas fiscales.

¹⁷ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Abeledo-Perrot, 3ª ed., Buenos Aires, 1982, p. 189

Obviamente, como se ha asentado, no se hace referencia a una afectación individual de cada causante, pero sí a las posibilidades de cada uno integrado en grupos debidamente clasificados según la posibilidad de pago por segmentos.

Dentro de la compleja determinación de la capacidad contributiva no se ha definido nítidamente en qué medida participan los principios de justicia, generalidad, igualdad, uniformidad, sacrificio, progresión, etc., dada la existencia de múltiples niveles socioeconómicos. Sin embargo, puede definitivamente sostenerse que deben cubrir tributos de manera equitativa, todos aquellos que tengan posibilidad de enterarlos, aunque tal capacidad sea reducida.

Cobra relevancia la compañía tributaria entre los diferentes niveles de contribuyentes porque ello alude directamente a la justicia impositiva. En tales términos comparativos cabe hacer notar que, desde la perspectiva fiscal internacional, los gobiernos de los países en desarrollo atienden más a factores políticos, económicos y coyunturales que a las posibilidades reales de pago de los contribuyentes, lo cual es determinante en los países desarrollados.

Desde otro ángulo y siguiendo en el campo comparativo, no se debe omitir señalar que si bien, de alguna manera, los sistemas fiscales en general atienden a la capacidad contributiva de las personas físicas, no es así en el caso de las morales, las cuales normalmente reciben el mismo tratamiento, como entre nosotros que son gravadas con un 30% de la utilidad gravable, debiéndose en nuestra actual circunstancia establecer medidas que posibiliten a las medianas y pequeñas empresas una situación fiscal más flexible, aunque fuese temporal y que evitase el cierre de las mismas, lo que ha venido ocurriendo, si bien por diversas causas de naturaleza económica, pero incluida en ellas la circunstancia tributaria.

Podemos asentar para concluir, que la relevancia de la capacidad contributiva es tal que, como señala Lejeune Valcarcel, ha dejado de ser considerada como contenido exclusivo de la justicia tributaria, extendiéndose dentro de la fiscalidad, añadiendo que no

sólo a los fines actuales de la tributación, sino inclusive a la consideración general en el campo del derecho ante la imposibilidad de exigir más de lo que cada uno puede dar, en un momento determinado.

1.6 LA NORMA TRIBUTARIA

La norma tributaria participa, en general, de los elementos comunes a toda norma jurídica, como una ley punitiva; como norma de excepción; precepto de rango secundario y subordinado; entidad ajena al derecho o bien, como panacea capaz de resolver cualquier problema social o económico.

Al coincidir con los elementos comunes de la norma jurídica en general, las disposiciones tributarias presentan paralelamente diferencias en cuanto a su objetivo, finalidad, aplicación en el tiempo y espacio y especialmente, en lo que se refiere a su versatilidad en materia económica.

La norma es el mandato expresivo del deber ser y la disposición jurídica es la señal o signo sensible mediante el cual se manifiesta aquel mandato. Rara vez hay coincidencia entre norma y precepto legal. La más de las veces una norma se encuentra contenida en varios preceptos o disposiciones jurídicas.

Sin ahondar en las diferencias o puntos de vista sobre dicotomía, carece de sentido la distinción entre norma y disposición jurídica, que podemos considerar como lo mismo (dejando al margen normas jurídicas que participan de los caracteres generales y no necesariamente implican la observancia o señalamiento de un deber ser), ya que la norma jurídica es eso, una norma de conducta, siendo irrelevante, para lo que interesa ahora, la forma de exteriorización, por lo que no es precisamente atinado el comentario de que “las más de las veces una norma se encuentra contenida en varios preceptos o disposiciones jurídicas” pues, por una parte, ello podría deberse al señalamiento de varios imperativos o bien, a una incorrecta redacción o también a que el señalamiento del deber ser se encuentra en un proceso o en un determinado artículo o numeral y los otros vengán a ser instrumentos colaterales de explicación, interpretación o aplicación, así como tampoco es preciso identificar el término “disposición” como el signo sensible mediante el cual se manifiesta aquel mandato (la norma).

Los códigos, cuerpos de leyes, etc., son algo distinto a la norma o disposición jurídica que, en opinión de la doctrina, son la una y misma cosa.

Debe diferirse de la idea de que “rara vez hay coincidencia entre norma y precepto legal”, ya que por una parte ello es irrelevante, toda vez que el señalamiento del deber ser sea absorbido, en su totalidad, por un solo artículo de un código, no tiene mayores implicaciones y por otra parte, la coincidencia es bastante frecuente, teniendo carácter jurídico, aunque sea solo formalmente, todo lo establecido dentro de un código o ley. Debe considerarse que la norma jurídica o disposición jurídica, es lo mismo; que ello tiene un aspecto formal y uno material y que una conducta o deber ser puede quedar comprendida en uno o varios preceptos de una ley y que no tiene, por otro lado, mayor trascendencia el que las normas que regulan un determinado campo o rama del derecho se encuentren en diversos códigos o cuerpos legales, aunque no sea lo técnicamente preferible.

De la Garza¹⁸ siguiendo a Rossy, clasifica a la ley fiscal más que señalar caracteres particulares; al señalar que la norma fiscal, siendo jurídica, participa de todos los caracteres generales, por lo que me referiré a lo que puede caracterizar a la norma tributaria, en particular.

Desde el aspecto formal, considerando el origen como acto derivado del órgano del cual ésta puede provenir tanto del Poder Legislativo, como del ejecutivo (a través del reglamento); lo mismo en la esfera federal, estatal o municipal, si bien, generalmente en la práctica, las leyes de ingresos y egresos son promovidas y manejadas por el Ejecutivo Federal o estatal; hay que recalcar, en pocas palabras, que si desde el punto de vista de su creación, la norma fiscal puede provenir de los mismos órganos que las demás normas, sin embargo, hay un papel predominante del ejecutivo, como el titular de la hacienda pública.

En su aspecto material, la ley fiscal también refleja los caracteres comunes a todas las normas jurídicas, debiendo indicarse, sin embargo, que por su contenido gran parte de las disposiciones fiscales se encuentran dirigidas a establecer gravámenes tributarios a los

¹⁸ DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, Ed. Porrúa, S.A., 5ª ed., México, 1978 p. 30.

causantes; cargas; la forma de hacerlos efectivos; sanciones por incumplimiento o evasión (en nuestra legislación se incluyen infracciones y delitos fiscales, fuera de la estructura formal del Código Penal); exenciones; deducciones; etc., sin consideraciones de carácter valorativo, como sucede en otras ramas o legislaciones; es decir, se prescinde, en principio, de normas de conducta en observancia de un patrón moral o justo, como ocurre, *verbi gratia*, en la disposición del Código Civil que obliga a los padres a educar a sus hijos.

A la recaudación fiscal se le podrá dar un destino benéfico para la comunidad, ser instrumento de la política económica e inclusive constituir un medio para lograr una más justa distribución de la riqueza, como diría Couture: una “Justicia por compensación”, pero ello no implica que las normas tributarias en sí encierren, en general, estimaciones valorativas o dicho de otra manera, son ajenas a ellas, si bien hay excepciones al establecerse ciertas exenciones, algunas deducciones, o bien diversas graduaciones en las tarifas impositivas, pero en sí no persiguen directamente y en forma particular, cada una de ellas, señalamientos de conducta en vista a los fines tradicionalmente considerados como propios del Derecho, repitiendo que el conjunto de leyes fiscales o del derecho fiscal positivo o vigente tiene, última instancia, también como finalidad última la realización de la justicia, de la justicia económica, teniendo como fines próximos el permitir el gasto público, el sostenimiento de la administración y en general, el proporcionar al Estado los recursos económicos necesarios para existir, subsistir y dirigirse a la realización de las atribuciones que le han sido asignadas.

La clasificación anterior se ocupa primero de las normas tributarias estáticas y de las dinámicas, considerando a las primeras como normas de derecho sustantivo y a las segundas, como las que se ocupan del procedimiento administrativo y el contencioso.

Las normas no son estáticas o dinámicas, sino que el legislador, la jurisprudencia, pueden asumir una actitud de movimiento, de continua adaptación de las normas a las realidades que se intenta regular, pero las normas por sí no se mueven; es más, en el campo fiscal hay movimiento pero derivado de los actos y hechos que integran el procedimiento y

no de las normas procedimentales; esto, es absolutamente válido para el derecho fiscal sustantivo, tanto como al procedimiento contencioso en la materia.

La segunda clasificación se refiere a las normas rígidas y a las normas flexibles, considerando a las primeras como aquellas que “se refieren a hechos exactamente determinables de los que derivan consecuencias jurídicas”; las segundas serían “aquellas en que se ejercite una cierta dosis de discrecionalidad mediante la valoración de los elementos de un hecho o situación”; se señala, como ejemplo de las rígidas al causante del ISR y de las flexibles a la imposición de multas, en relación con la cual las autoridades hacendarias tienen la facultad de imponer la sanción según su criterio, pero tomando desde luego en cuenta los parámetros legales.

Lo anterior tiene importante relación con la rigidez o flexibilidad de la interpretación de las normas fiscales, es decir, la obligatoriedad de una interpretación rigorista y estricta, o bien, la posibilidad de moverse con mayor amplitud en la consideración de la ley y por otra parte, el señalar el fundamento de la distinción de la doctrina y la jurisprudencia, entre las diversas cargas tributarias, por un lado y el diferente tratamiento que puede darse a las normas que imponen tales gravámenes y también aquellas disposiciones que no las establecen, sino que sólo son instrumento para su aplicación, como normas del procedimiento contencioso, relativas a la organización y funcionamiento de la administración fiscal.

Hay que señalar también, la similitud entre el principio recogido por el Derecho Penal de no establecer sanción sin la preexistencia jurídica del delito y la situación en el campo tributario sobre la imposibilidad de fincar un crédito fiscal si no se encuentra expresamente establecido en la legislación fiscal, todo lo cual podría relacionarse con la clasificación que comentamos, pudiendo considerarse, en principio, la posible identificación de las “normas flexibles” con aquellas que establecen tributos y las “normas flexibles” con las restantes normas.

En vista a la generalidad, las normas tributarias son divididas en normas de “derecho normal” y “normas de derecho excepcional”, considerando que entre las primeras se encuentran todas aquellas que establecen gravámenes fiscales a los causantes, mientras que las segundas consignan beneficios singulares, prerrogativas particulares a determinados individuos o grupo de individuos, como podrían ser las exenciones, deducciones, etc., en este caso, la clasificación puede ser útil dentro del campo fiscal, pero nuevamente los vocablos utilizados no son los idóneos; toda norma jurídica es general, por lo que no es adecuado el término “normal”, ya que al referirse al “excepcional” se trata de señalar que la generalidad en algunos casos, reducidos, pues si no dejaría de ser general, no se aplica y deja fuera a algunos causantes por diversos motivos.

La obligatoriedad de algunas disposiciones fiscales también es abordada, considerándose que existen normas de observancia obligatoria, cuya imposición es ajena a la voluntad de los causantes y otras disposiciones, la menos desde luego que son facultativas para el obligado; podríamos señalar, como ejemplo de las segundas, todas aquellas disposiciones de la Ley de Impuesto al Valor Agregado que obligan a los comerciantes a enterar mensual y definitivo el tributo sobre las ventas, el cual, por ser indirecto, permite al principal obligado repercutirlo al consumidor.

En cambio, tiene gran relieve la consideración de las leyes de ingresos y egresos (entre nosotros se habla de presupuesto de egresos), ya que el derecho fiscal, en su aspecto de legislación tributaria vigente, se dirige por una parte a obtener de la masa de causantes los recursos económicos necesarios para que el estado pueda alcanzar sus fines; recursos sin los cuales no podrían definitivamente existir y por otra, el estado maneja sus finanzas en vista al gasto público.

Es importante referirse al carácter temporal de las leyes fiscales de ingresos y egresos; como se sabe, en nuestro régimen, es necesario que anualmente, previamente al inicio del año fiscal, la ley de ingresos incluya todos los gravámenes que se pretenderán hacer efectivos en el ejercicio siguiente, de tal manera que si algún tributo no apareció en la relación legal, el Estado no podrá exigir a los particulares el pago del tributo no establecido.

Sucede lo mismo con el presupuesto de egresos, si bien en este caso hay flexibilidad, permitiéndose ampliaciones; en principio, se establece que el Estado no podrá efectuar gasto alguno que no se encuentre expresamente incluido en el presupuesto de egresos, con la salvedad de las partidas secretas, lo cual permite en cierta manera evitar la rigidez de la anualidad, tratándose del gasto público, siendo ello realmente materia de la política fiscal que siga el gobierno en determinado momento, pudiendo optar (teóricamente) por un presupuesto anual equilibrado o bien, optar por un déficit deliberado, posiblemente crónico, según una fuerte corriente de economistas o lisa y llanamente, reflejar los déficits o superávits que arrojen los diversos renglones de la economía de un país.

También es primordial referirse a la prescripción consignada en nuestra legislación fiscal, pues encontramos que las cargas impositivas (incluyendo a las multas, recargos, gastos de ejecución, etc.), una vez individualizadas, podrían ser exigibles a los causantes indefinidamente, pero si de acuerdo con el artículo 146 del CFF, transcurren cinco años sin que la autoridad hacendaria haya requerido al causante el pago del gravamen, éste podrá ser considerado extinguido (bien de oficio o a petición del sujeto obligado, haya sido requerido o no, después del lapso señalado). Esto en nuestro país tiene particular significación pues un gran número de créditos fiscales se extinguen por esta vía; si bien a la prescripción y a la caducidad las encontramos en diversas ramas del derecho (la acción penal, los derechos laborales, obligaciones civiles, mercantiles, etc.), las disposiciones fiscales se aplican, en nuestro medio jurídico, a toda la administración pública y desde luego en aquellas situaciones en que no se encuentra expresamente prohibida la prescripción.

Como una particularidad, nos parece que exclusiva de la norma tributaria, en lo que se refiere a la aplicación permanente en el tiempo (si bien en general no se permite la aplicación de la ley retroactivamente en perjuicio de nadie y si en beneficio), encontramos que en materia fiscal no es posible la aplicación permanente tratándose de las leyes que imponen tributos, dado su carácter anual, ya que si un tributo no se cobra, en el ejercicio anual, que luego desaparece de la relación (*verbi gratia*, en su momento el impuesto federal del 1% para la educación), no podrá cobrarse después en forma retroactiva, pero tampoco se le devolverá a los causantes que si lo cubrieron; desde luego que hay leyes fiscales que

no son anuales (normas procedimentales, etc.) las cuales pueden ser aplicadas retroactivamente en beneficio de los causantes, (desaparición temporal, hace unos años, de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal).

Dentro de la clasificación que se ha comentado, se encuentra la referencia a “normas sobre actos gravados”, normas “sobre actos no gravados” y normas sobre “actos exentos de impuestos” ; lo anterior podría parcialmente encajar en las disposiciones fiscales “rígidas”, si bien hay que considerar que solamente las primeras de ellas podrían considerarse en sentido estricto (pues aquellas normas que se refieren a “actos no gravados” en cierta manera salen sobrando, ya que prácticamente se eliminan en virtud de que los actos a que hacen referencia no se encuentran, lógicamente, entre los expresamente gravados por la ley y hemos comentado que no podrá exigirse ningún crédito fiscal si no se encuentra recogido en forma manifiesta y precisa por una norma, si bien sirven para dar nitidez a la aplicación de la ley y sobre todo evitan interpretaciones tergiversadas de la misma)

Ahora bien, la tercera opción relativa a las leyes que se refieren a actos exentos de tributos, participan, así mismo, de las consideraciones anteriores, pues si los actos no se encuentran incluidos en la relación legal entonces se encuentran exentos pero, dada la similitud de situaciones generadores de créditos fiscales, su presencia en la legislación es útil, amén de la claridad, porque impiden extender analógicamente cargas a situaciones parecidas o bien (lo mismo que en el segundo tipo de normas) dejan fuera actos, hechos o a personas que, por circunstancias diversas no se les grava, *verbi gratia*, el impuesto sobre la renta, el cual, debiendo ser general por disposición constitucional, no es aplicado al tiempo extra que perciben las personas que ganan un salario mínimo.

1.7 EL TRIBUTO

Inicialmente deberemos de referirnos al supuesto jurídico tributario, es decir, al hecho imponible que, de acuerdo con Dino Jarach¹⁹, no es sino el presupuesto de hecho al cual la ley vincula el nacimiento de la relación tributaria, lo cual antes era denominado adecuadamente en nuestra legislación fiscal como “el hecho generador de un crédito fiscal”

Son múltiples los presupuestos de hecho que pueden dar origen a la relación tributaria, por lo que el mismo Jarach²⁰ considera que tal hecho imponible debe ser considerado desde varios puntos de vista: de la fuente (determinación del valor presupuesto de hecho para el nacimiento de la naturaleza sustancial del presupuesto del hecho y distinguir entre las varias clases de ellos); de la atribución del hecho imponible al sujeto pasivo.

La consideración del hecho imponible como centro de gravedad de la obligación tributaria, debe considerarse un símil entre el derecho fiscal y penal, al señalarse que lo anterior es para el derecho tributario, como lo que el delito es para la teoría general del derecho penal, es decir, si no existiera el hecho delictuoso, sería ocioso hablar del derecho penal; de la misma manera, si no fuese posible legalmente necesaria la preexistencia del hecho imponible dentro de la regulación normativa fiscal, saldría sobrando el ocuparse de la tributación, toda vez que los hechos (y en su momento los actos y los negocios), al adquirir trascendencia jurídica, dando nacimiento a toda la estructura creada alrededor de ellos, es decir, hecho generador del crédito fiscal es el presupuesto que da origen a la relación tributaria, si bien ésta, en última instancia, encuentra su explicación y justificación en la necesidad impositiva del estado expresada a través de la ley.

Mario Pugliese sostiene que “la relación tributaria, como cualquiera otra, tiene una causa que... justifica el cobro al que están sometidos los patrimonios y los ingresos de los contribuyentes”

¹⁹ JARACH, Dino, *El Hecho Imponible*, Abeledo-Perrot, 3ª ed., Buenos Aires, 1982, p.65.

²⁰ Op. Cit., p. 68

Si se contempla la causa, se podría señalar que el tributo se genera y se paga, porque se ha verificado el presupuesto de hecho previsto en la ley, pero necesariamente habría que remontarse a la causa última que nos llevaría a la potestad del Estado para imponer gravámenes, lo cual es considerado también como la causa generadora del crédito fiscal. Hay que recordar que el derecho reconoce la facultad de los particulares de crear verdaderas regulaciones normativas, vía declaraciones y consentimiento volitivos, *verbi gratia*, el contrato, lo cual nos hace caer en la cuenta de que, en esta circunstancia, el imperio del estado directamente no tiene intervención alguna si bien ha establecido de antemano el reconocimiento a que se ha hecho mención.

La corriente causalista ha considerado que el origen de la tributación se explica por la capacidad de ser contribuyente, por los beneficios recibidos, etc., y se insiste en la necesidad de distinguir entre la causa y la fuente impositiva, siendo considerada esta última por Pugliese²¹ como la ley, de ahí que no basta que existan en un momento dado ganancias, dividendos o beneficios, sino que es necesario que estos hechos, para adquirir el carácter de impositivos, se encuentran directamente relacionados con una disposición tributaria exactamente aplicable a la situación; es decir, debe existir una adecuación del hecho con algún presupuesto normativo.

Si se pretende hablar de causa en materia impositiva, en el caso de la obligación tributaria se encontraría constituida por la ley y en el caso del hecho imponible, por la verificación fáctica del presupuesto previsto en la misma.

Por otra parte conviene recalcar la idea de que el tributo es una entidad mucho más amplia que el impuesto y de que, en realidad, éste es una especie de aquél. Ahora bien, independientemente de lo anterior, Giuliani Fonrouge²² dice que el tributo “es una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público”.

²¹ PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Ed., Porrúa, S.A. 2ª ed., México, 1976, p. 228

²² GIULIANI FONROUGE, Carlos M., *Derecho Financiero*, Ediciones De Palma, 3ª imp., vol. I, Buenos Aires, 1982, p. 257

La coerción de Estado ha sido considerada como elemento primordial del tributo, ponderándose que en este caso el Estado se allega recursos prescindiendo de las voluntades individuales, es decir, de manera obligatoria y no voluntaria, a diferencia de otros ingresos, como los créditos del exterior.

El análisis de los elementos primordiales del tributo nos acerca más a la naturaleza del mismo, permitiéndonos redondear, junto con la relación tributaria, la idea general de la imposición.

El Estado capta los tributos en virtud de que se trata de prestaciones obligatorias que, si bien previstas jurídicamente de antemano, no pueden ser eludidas por el contribuyente.

Dentro de un régimen de derecho, el Estado tiene la facultad de exigir de manera obligada el cumplimiento de las disposiciones fiscales e inclusive, de hacer uso de la coacción o sancionar, en su caso, pero ello dentro de la observancia del principio de legalidad.

También encontramos la vinculación con la finalidad, en el sentido de que el tributo es una contribución necesaria para el sostenimiento del gasto público. Existen otros elementos que no forman parte medular del tributo, tales como la forma de pago, garantía, etc.

En el caso de nuestra legislación, concretamente en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, que se refiere a la equidad y a la proporcionalidad, las que sin integrar al tributo sí lo circunscriben dentro de ciertos parámetros, por lo menos teóricamente.

El CFF considera como contribuciones a los impuestos, derechos y a las aportaciones de seguridad social, las que desde nuestro punto de vista, constituyen cargas parafiscales de naturaleza especial, y establece en sus artículos segundo, tercero y cuarto lo siguiente:

Son impuestos, las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las aportaciones de seguridad social, de las contribuciones de mejoras y de los derechos; aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado; contribuciones de mejoras son las establecidas en la ley a cargo de personas físicas o morales que se benefician de manera directa de obras públicas y derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público de la nación, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentran previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 del CFF, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Siempre que en tal código se haga referencia únicamente a contribuciones no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de los dispuesto en el artículo primero del mismo.

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

Aprovechamientos son los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

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

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

1.8 EXENCIONES

La jerarquía normativa adquiere particular relevancia en materia impositiva atendiendo a que si bien el legislador tiene, dentro de su marco constitucional de actuación, todas las facultades inherentes, inclusivas o exclusivas, para el establecimiento de cargas fiscales, tratándose de las exenciones impositivas, con motivo de la restricción consignada en el artículo 28 constitucional, ha sido necesaria la presencia de la jurisprudencia de la Suprema Corte de justicia de la Nación.

Tomando la redacción inmediata del artículo 28 constitucional podría considerarse que las exenciones eran inconstitucionales, pero, independientemente de la reforma de 1983 al citado precepto, la inconstitucionalidad requería fundarse en la falta de generalidad y abstracción de la ley.

Efectivamente, al establecer exenciones de carácter general que no tienen como destinatario beneficiario a una persona física o moral singularmente considerada, sino que se aplican y benefician a todos los sujetos colocados en el mismo supuesto legal, considerados de manera general, abstracta e impersonal, no se viola disposición constitucional alguna, así como tampoco el principio de igualdad tributaria.

En este sentido opera la redacción actual del artículo 28 constitucional que establece, en la parte relativa, que “en los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos, en los términos y condiciones que fijan las leyes”

En consecuencia, si se atiende a la corriente doctrinal que consigna que el estado tiene facultad tanto para gravar como para desgravar, debe asentarse el cumplimiento nítido de los supuestos de generalidad, abstracción e impersonalidad al establecerse las exenciones, debiendo otorgarse a todos los ubicados en la situación legal relativa y no beneficiar solamente a determinados usufructuarios.

Las exenciones obedecen a consideraciones diversas otorgadas a individuos grupalmente clasificados o en atención a ciertas situaciones socioeconómicas, contempladas dentro de una óptica general de conjunto. En efecto, las exenciones derivan de la necesidad de evitar cargas tributarias a quienes no las soportan, a consideraciones de justicia concreta (equidad), de promover económicamente a una cierta entidad o actividad económica e inclusive, de evitar la recaudación incosteable de ingresos demasiado bajos.

Encontramos también inmunidad tributaria en referencia al particular *status* de no causación fiscal de los entes públicos atendiendo a la soberanía del poder, de lo cual no gozan tratándose de transacciones en planos de coordinación con los particulares.

Así mismo, no omitimos señalar la distinción entre la inexistencia de obligación tributaria (podría colmarse el supuesto generador del crédito fiscal general, pero por disposición de ley no existe obligación en virtud de circunstancias excluyentes) y la condonación.

En la primera circunstancia no hay sujeción a la imposición, *verbi gratia* la situación de un estudiante que percibe ingresos no gravados por la LISR (manutención económica familiar), la cual difiere de un trabajador de salario mínimo que, percibiendo tiempo extraordinario, no es gravado sino que se le exenta, no obstante que tal ley grava los ingresos percibidos por la prestación de un trabajo personal subordinado, así como de la de un propietario moroso de impuesto predial al cual se le dispensa el pago de algún accesorio.

Sobre este último caso reiteramos que la exención (origen legislativo) es diversa de la facultad hacendaria de condonar, de eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones en los términos de la fracción I, del artículo 39, del CFF.

Lógicamente el Estado se encuentra en una situación de exclusión fiscal, la cual se explica, lisa y llanamente, por la conveniencia de evitar desembolsos y reembolsos unipersonales inútiles, observándose la presencia de la figura legal de la confusión, es decir,

la identidad de deudor y acreedor, dado lo cual marginamos insistentes e inútiles manifestaciones doctrinales sobre el particular.

Micheli²³ se refiere a exenciones subjetivas, cuando se sustrae a ciertos individuos de la disciplina general del tributo (entre nosotros, a centros de enseñanza incorporados a la Secretaría de Educación Pública) y objetivas, cuando se abstrae de tal disciplina a determinadas situaciones generales (*verbi gratia*, recaudaciones mínimas o incosteables para el fisco).

Se hace referencia también a exenciones permanentes y a transitorias, en atención a su duración.

Además de la facultad de condonación contenida en la fracción I, del artículo 39, del mismo cuerpo legal, la LISR, en su artículo 109, consigna como ingresos exentos las prestaciones distintas del salario mínimo, cuando no excedan de los límites señalados por la legislación laboral; indemnizaciones por riesgos o enfermedad concebidas conforme a las leyes o contratos de trabajo respectivos; jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, pensiones vitalicias u otras formas de retiro provenientes de las subcuentas del seguro de retiro; gastos médicos y de funeral, dentales y hospitalarios concedidos de manera general; prestaciones de seguridad social que otorguen las instituciones públicas; prestaciones de previsión social generales conforme a las leyes o contratos de trabajo; la entrega de depósitos constituidos en el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores; cajas o fondos de ahorro y préstamos a trabajadores; cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones; compensaciones por separación por concepto de primas de antigüedad , etc, con cargo al Sistema de Ahorro para el Retiro; gratificaciones anuales y otras prestaciones generales; remuneraciones por servicios personales subordinados prestados por extranjeros, diplomáticos, miembros de delegaciones científicas y humanitarias, técnicos extranjeros contratados por el Gobierno Federal; gastos de representación y viáticos; enajenación de casas habitación; enajenación

²³ MICHELI, Gian Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, trad. De Julio Banacloche, Editoriales de Derecho Reunidas, Madrid, 1975, p. 383

de títulos valor a través de bolsa de valores; enajenación de bienes muebles; actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras; intereses percibidos de bancos, bonos y valores; intereses sobre valores del Gobierno Federal; cobro de sumas pagadas por las instituciones de seguros; herencias o legados; donativos; premios literarios y científicos; indemnizaciones por daños; pensiones de alimentos; enajenación de derechos; apoyo legal, sobre todo porque no está reconocida ni en la Constitución ni en las leyes ordinarias nacionales, esta prohibida en la primera compilación citada y no debe confundirse con otras instituciones jurídicas que sí están contempladas en nuestro marco jurídico, para que el Estado adquiera bienes propiedad de los particulares, como son la expropiación, la requisición o el decomiso, que si son válidas, siempre y cuando el sector público cumpla con las formalidades legales que les dan vida y sustento en la realidad.

Es el símbolo del abuso, arbitrariedad, injusticia y prepotencia del Estado en perjuicio del patrimonio de los gobernados, que puede confundirse con la potestad sancionadora del Poder Público, y al configurarse propicia indiscutiblemente un delito como puede ser el despojo, abuso de autoridad o robo.

Para corroborar lo dicho, el artículo 22 de la Constitución Federal, preceptúa entre otras cosas, que queda prohibida la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales, así mismo, de que no se considerará confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

Es así, que desde el momento en que se establece una obligación fiscal los contribuyentes deben ajustarse a las disposiciones conducentes, como son: registrarse o empadronarse, hacer sus declaraciones, manifestaciones o avisos, pagar las contribuciones o aprovechamiento en el plazo o fecha que proceda, no alterar registros contables, notas de ventas, entre otros deberes. El no cumplir con el pago del gravamen, se hace exigible por mandato legal, y para ese efecto se cuenta con un instrumento conocido como “procedimiento administrativo de ejecución”, que consiste en el cobro forzoso de la

obligación tributaria, y su fundamento constitucional lo encontramos en los artículos 16 y 22 de la Ley Suprema, que han sido comentados; dicho procedimiento no debe confundirse con la confiscación de bienes, y es válido para que no se obstaculicen las funciones del Estado, pues lo fundamental y recomendable para su eficacia, es de que se cumpla con las formalidades legales que lo rigen, previstas en la legislación fiscal federal, estatal y municipal aplicables para cada caso.

Al hacer sus comentarios pertinentes Emilio Margain Manautou, asienta que:” Decir que dentro de la facultad que tiene el Congreso de la Unión para crear contribuciones está también la de expedir leyes que las hagan efectivas que, violando las garantías individuales, hacen posible se cumplan con las que reglamentan jurídicamente las facultades sobre las que compete legislar a la Federación. Debería reformarse la Constitución y preverse como salvedad al procedimiento económico-coactivo”.

Tomando en cuenta todo lo anterior, señalaremos que tres son las principales razones de la exención, y que consiste en razones de equidad, de conveniencia y de política económica. Expliquemos en que consisten:

A. Razones de Equidad

Al analizar el principio constitucional, la equidad consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto. Dicho en otras palabras, la equidad significa tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales. Vinculando estas nociones con el diverso principio constitucional de proporcionalidad, inevitablemente se llega a la conclusión de que cada ciudadano debe contribuir a los gastos públicos en función de su capacidad económica. Así, quienes más ganan deben pagar, cualitativa o proporcionalmente, una mayor cantidad de impuestos que quienes menos ganan. Sin embargo, existen personas cuyos ingresos equivalen al mínimo de subsistencia y para las cuales el tener que pagar tributos las colocaría en una posición de absoluta desigualdad en relación con el resto de los contribuyentes, ya que para ellas, el pagar algún impuesto les significaría obtener un ingreso, en términos netos, inferior al mínimo de subsistencia. En estas condiciones,

tradicionalmente la Legislación Fiscal mexicana ha declarado exentas de impuesto - principalmente en el ramo del Impuesto Sobre la Renta - a todas aquellas percepciones adicionales al salario mínimo que reciben las personas que obtienen el salario mínimo, ya que de no ser así, la carga tributaria implicaría que su ingreso real resultara inferior a lo que se considera como el mínimo de subsistencia.

Evidentemente, en estos casos lo que busca el legislador tributario es mantener un principio general de equidad dentro del ámbito fiscal reconociendo la situación de desigualdad en la que se encuentran las personas que exclusivamente perciben el salario mínimo. Así, en estos casos, la exención opera más que como un privilegio, como un instrumento de justicia social distributiva.

B. Razones de Conveniencia

Dentro de la variada gama de exenciones que contempla nuestra legislación fiscal, encontramos que se ha eliminado la regla general de causación a determinados organismos, instituciones y agrupaciones que, dado el papel que desempeñan dentro de la vida social, se ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas tributarias. Tal es el caso de los partidos políticos, de los sindicatos, de las comunidades agrarias, de las sociedades cooperativas, de las instituciones educativas, asistenciales, científicas, deportivas y culturales, así como de otras similares. En estos casos se ha tomado en cuenta que, por regla general, se trata de organismos no lucrativos que llevan a cabo tareas de evidente beneficio colectivo que el estado debe proteger y estimular. Evidentemente, una de las formas de hacerlo es eliminándolos de la regla general de causación tributaria, a fin de darles oportunidad de destinar la totalidad de sus recursos al desarrollo de esas tareas que al propio gobierno le ha parecido conveniente fomentar.

C. Razones de Política Económica.

Uno de los principales problemas de nuestro país está constituido por la inevitable transición de lo que una vez fue una sociedad agrícola hacia lo que pretende ser una

sociedad industrializada y de consumo. Se trata del típico esquema económico de los países en vías de desarrollo. Ahora bien, la transformación de una economía tradicionalmente basada en la agricultura hacia etapas superiores del desarrollo industrial demanda una gran cantidad de esfuerzos, inversiones y sacrificios económicos. Por eso el gobierno mexicano, desde hace varios años, ha venido propiciando la creación de los llamados “paquetes de estímulos fiscales”, encaminados a fomentar las actividades industriales mediante exenciones.

Así a partir del año de 1953, en el que entró en vigor la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, y hasta la fecha ha prevalecido en nuestro país todo un régimen jurídico de exenciones y subsidios encaminados a fomentar y desarrollar diversos aspectos del proceso de industrialización que México se ha trazado como meta. Entre estos aspectos destacan: el establecimiento de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes de consumo y artículos manufacturados, la inversión en bienes de capital, la creación de empresas en las áreas geográficas de menor desarrollo económico relativo, la generación creciente de empleos y otros de naturaleza similar.

Todas esas exenciones, que por su volumen y su importancia representan para el Fisco un importante sacrificio económico que afecta la realización de programas sociales, y para los industriales un indiscutible beneficio económico, han estado inspiradas en una sola razón: la política económica del estado encaminada a promover y consolidar el desarrollo industrial del país.

DISTINCIÓN ENTRE EXENCIONES Y SUBSIDIOS

De una somera revisión de los diversos ordenamientos legales se advierte que indistintamente se habla de exenciones y de subsidios. Es necesario efectuar la distinción correspondiente. En principio tenemos que señalar que estamos en presencia de dos figuras jurídico-tributarias de naturaleza similar, ya que ambas están encaminadas a eliminar a determinadas personas de la regla general de causación de los tributos, sin embargo, deben ser diferenciadas como sigue:

La exención se caracteriza no sólo por constituir una excepción a la regla general de causación, sino porque además proporciona a sus beneficiarios la eliminación total de la carga o gravamen económico que pudiera derivarse de los tributos de cuyo pago se les está exceptuando. Así, las exenciones que por razones de equidad o de conveniencia se otorgan a quienes solamente perciben determinados ingresos, a los partidos políticos, a los sindicatos, a las instituciones educativas, etc., caen dentro de esta categoría, toda vez que a estas personas y entidades no sólo se les exceptúa de la regla general de causación, sino que el beneficio económico que tal excepción trae aparejado, el no tener que pagar cantidad alguna por concepto de los tributos o contribuciones que quedan comprendidas dentro de las propias exenciones.

En el caso de los subsidios, la eliminación de la regla general de causación es solamente parcial, es decir, se reduce la carga tributaria pero no se elimina en su totalidad. Así, los principales subsidios que han sido establecidos por razones de política económica han consistido en meras reducciones de impuestos. Para citar algunos ejemplos, podemos señalar el caso del Decreto de Descentralización Industrial y Desarrollo Regional publicado en el Diario Oficial de fecha 20 de julio de 1972, en cuyos términos se otorgaron subsidios hasta por el 70% de los impuestos de importación correspondientes a la maquinaria y equipo introducidos al país para ser instalados en plantas industriales ubicadas en las áreas geográficas de menor desarrollo económico; o el caso de los llamados Certificados de Promoción Fiscal que a partir del año de 1990, y dentro de los diversos ordenamientos legales que integran el llamado Plan Nacional de Desarrollo Industrial, se otorgaron a empresas que invirtieran en bienes de capital, ampliaciones industriales y generación de empleos en zonas de desarrollo. Estos certificados consistieron esencialmente en bonos compensables contra impuestos federales cuyo importe se fijo atendiendo a determinados índices porcentuales en relación con las inversiones realizadas y con la ubicación de las plantas industriales de las empresas beneficiadas. Por consiguiente, el efecto de los mismos consistió en reducir el importe de los impuestos federales a pagar en los años en que se llevaron a cabo dichas inversiones.

Como puede advertirse, el subsidio en realidad viene a ser una variante de la exención, que podríamos explicar diciendo que, mientras en la exención tiene lugar una eliminación total de la regla general de causación de los tributos, en el subsidio esa eliminación es solamente parcial.

CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES Y DE LOS SUBSIDIOS

Tal como quedó expresado los subsidios son una simple variante de las exenciones, por lo que a fin de contar con una mayor información en torno a estos temas, es conveniente referirse a los más importantes criterios de clasificación de estas figuras jurídico-tributarias. Para tal efecto nos basaremos en las ideas expresadas por el tratadista Emilio Margain Manautou, en su obra *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. De acuerdo con lo que manifiesta este autor, las exenciones y los subsidios son susceptibles de clasificarse en las siguientes categorías:

1. **Objetivos y Subjetivos.** Las exenciones y los subsidios de carácter objetivo son aquellos que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica (posible hecho generador del tributo o contribución) que se desea beneficiar. Dentro de esta categoría encontramos todas aquellas exenciones y subsidios basados en elementos objetivos, como pueden ser los estímulos e incentivos otorgados a quienes promuevan el desarrollo industrial y la generación de fuentes de trabajo en áreas geográficas de industrialización prioritaria.

En cambio, las exenciones y los subsidios de carácter subjetivo son aquellos que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado. Tal es el caso, por ejemplo, de las exenciones que comúnmente se han venido otorgando a las instituciones educativas, asistenciales, deportivas o culturales. En estas hipótesis, para el otorgamiento del beneficio fiscal, la ley toma en cuenta las principales características o cualidades del sujeto, es decir, de la institución y considera conveniente que al tratarse de entidades no lucrativas y destinadas al fomento y a la atención de actividades socialmente necesarias, debe eximirseles de la regla general de causación.

2. Permanentes y Transitorios. Las exenciones y los subsidios permanentes son aquellos que están en vigor por tiempo indefinido o sea que subsisten mientras no se modifique la ley que los otorga. Así por ejemplo, se puede considerar como una exención permanente la que la Ley del Impuesto Sobre la Renta ha venido otorgando a quienes perciben ingresos por la enajenación de casa habitación. Esta exención se ha mantenido durante muchos años y se estima que permanecerá en vigor indefinidamente, mientras no cambie la política del Fisco mexicano en torno a esta cuestión.

En cambio, las exenciones y los subsidios transitorios son aquellos en los que el propio ordenamiento legal que los establece señala de antemano el tiempo durante el cual estarán en vigor. En estos casos, el beneficiario sabe de antemano y a ciencia cierta cuánto tiempo va a disfrutar del beneficio económico. Tal fue el caso de el Impuesto al Activo de contribuyentes con ingresos inferiores a \$ 14,700,000.- en el ejercicio inmediato anterior.

3. Absolutos y Relativos. Al llegar a esta clasificación, resulta válido afirmar que las exenciones caen por regla general dentro de la categoría de absolutas, mientras que los subsidios quedan comprendidos dentro de la categoría de relativos. Esto obedece a la principal diferencia que, como se señala con anterioridad, existe entre estas dos figuras tributarias.

Por lo tanto se puede afirmar que las exenciones son absolutas porque, en términos generales, no solamente representan para su beneficiario una eliminación total de las cargas económicas, sino también la supresión de las llamadas obligaciones fiscales secundarias, como inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar libros y registros contables, presentar declaraciones de impuestos, etc.

En cambio los subsidios son relativos, en primer lugar, no eliminan totalmente la carga tributaria, sino que tan sólo la reducen porcentualmente y en segundo término, porque no suprimen las obligaciones fiscales secundarias, ya que, por ejemplo, una empresa que disfruta de algún subsidio sigue estando obligada a mantener sus libros y registros contables, a presentar declaraciones de impuestos, a manifestar sus operaciones para

efectos fiscales y en general a cumplir con todas las obligaciones de cualquier contribuyente ordinario.

Ahora bien, refiriéndonos en forma específica de la ley del Impuesto al Valor Agregado, vigente durante 2005 se describen las exenciones en ella contenidas:

Art. 9. Exenciones tratándose de enajenación.

Art. 15. Exenciones tratándose de prestación de servicios.

Art. 20. Exenciones tratándose del uso o goce temporal de bienes.

Art. 25. Exenciones en las importaciones

Las personas comprendidas dentro de este supuesto deberán recabar y conservar la documentación comprobatoria de las adquisiciones que efectúen.

Art. 9. No se pagará el Impuesto al Valor Agregado en la enajenación de los siguientes bienes:

- I. El suelo
- II. Construcciones adheridas al suelo, destinadas o utilizadas para casa habitación. Cuando sólo parte de las construcciones se utilicen o destinen a casa habitación, no se pagará el impuesto por dicha parte. Los hoteles no quedan comprendidos en esta fracción.
- III. Libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.
- IV. Bienes muebles usados, a excepción de los enajenados por empresas.

- V. Billetes y demás comprobantes que permitan participar en loterías, rifas, sorteos o juegos con apuestas y concursos de toda clase, así como los premios respectivos, a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- VI. Moneda nacional y moneda extranjera, así como las piezas de oro y de plata que hubieren tenido tal carácter y las piezas denominadas “onza troy”
- VII. Partes sociales, documentos pendientes de cobro y títulos de crédito, con excepción de certificados de depósito de bienes cuando por la enajenación de estos bienes se esté obligado al pago de dicho impuesto. En la enajenación de documentos pendientes de cobro, no queda comprendida la enajenación del bien que ampare el documento.
- VIII. Lingotes de oro con un contenido mínimo de 99% de dicho material, siempre que su enajenación se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.
- IX. La de bienes efectuada entre residentes en el extranjero o por un residente en el extranjero a una persona moral que cuente con un programa de autorización conforme al decreto que establece programas de importación temporal para producir artículos de exportación.

Art. 15. No se pagará el impuesto por la prestación de los siguientes servicios:

- I. Las comisiones y otras contraprestaciones que cubra el acreditado a su acreedor con motivo del otorgamiento de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación, construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación, salvo aquellas que se originen con posterioridad a la autorización del citado crédito o que se deban pagar a terceros por el acreditado.
- II. Las comisiones que cobren las administradoras de fondos para el retiro.

- III. Los prestados en forma gratuita, excepto cuando los beneficiarios sean los miembros, socios o asociados de la persona moral que preste el servicio.

- IV. Los de enseñanza que preste la federación, el Distrito Federal, los estados, los Municipios y sus organismos descentralizados y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley General de Educación, así como los servicios educativos a nivel preescolar.

- V. Los de transporte público terrestre de personas, excepto por ferrocarril.

- VI. El transporte marítimo internacional de bienes prestado por personas residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. En ningún caso será aplicable lo dispuesto en esta fracción tratándose de los servicios de cabotaje en territorio nacional.

- VII. Derogada

- VIII. Derogada

- IX. El aseguramiento contra riesgos agropecuarios y los seguros de vida ya sea que cubran el riesgo de muerte u otorguen rentas vitalicias o pensiones, así como las comisiones de agentes que correspondan a los seguros citados.

- X. Por los que deriven intereses que:
 - a) Deriven de operaciones en las que el enajenante, el prestador del servicio o quien conceda el uso o goce temporal de bienes, proporcione financiamiento relacionado con actos o actividades por los que no esté obligado al pago de este impuesto o a los que se les aplique la tasa 0%

- b) Reciban o paguen las instituciones de crédito, las uniones de crédito, las sociedades financieras de objeto limitado y las empresas de factoraje financiero, en operaciones de financiamiento, para las que requieran autorización y por concepto de descuento en documentos pendientes de cobro, así como las comisiones de los agentes y corresponsales de las instituciones de crédito por dichas operaciones.

No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no desarrollen actividades empresariales, o no presten servicios personales independientes, o no otorguen el uso o goce temporal de bienes inmuebles, tratándose de créditos otorgados a personas que realicen las actividades mencionadas, no se pagará el impuesto cuando los mismos sean para la adquisición de bienes de inversión en dichas actividades o se trate de créditos refaccionarios, de habilitación o avío.

Tampoco será aplicable la exención prevista en el primer párrafo de este inciso tratándose de créditos otorgados a través de tarjetas de crédito.

- c) Reciban las instituciones de fianzas, las de seguros y las sociedades mutualistas de seguros, en operaciones de financiamiento excepto tratándose de créditos otorgados a personas físicas que no gozarían de la exención prevista en el inciso anterior.
- d) Provenzan de créditos hipotecarios para la adquisición, ampliación construcción o reparación de bienes inmuebles destinados a casa habitación.
- e) Provenzan de cajas de ahorro de los trabajadores y de fondos de ahorro establecido por las empresas siempre que reúna los requisitos de deducibilidad en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- f) Deriven de obligaciones emitidas conforme a lo dispuesto en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
 - g) Reciban o paguen las instituciones públicas que emitan bonos y administren planes de ahorro con la garantía incondicional de pago del Gobierno Federal, conforme a la Ley.
 - h) Deriven de valores a cargo del Gobierno Federal e inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios.
 - i) Deriven de títulos de crédito que sean de los que se consideran como colocados entre el gran público inversionista, conforme a las reglas que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de operaciones de préstamo de títulos valores y otros bienes fungibles a que se refiere la fracción III del artículo 14-A del Código Fiscal de la Federación.
- XI. Por los que se deriven de operaciones financieras derivadas a que se refiere el artículo 16-A del Código Fiscal de la Federación.
- XII. Los proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de:
- a) Partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente reconocidos.
 - b) Sindicatos obreros y organismos que los agrupan.
 - c) Cámaras de Comercio e industria, agrupaciones agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, así como organismos que las reúnan.
 - d) Asociaciones patronales y colegios de profesionales.

e) Asociaciones o sociedades civiles organizadas con fines científicos, políticos, religiosos y culturales, a excepción de aquellas que proporcionen servicios con instalaciones deportivas cuando el valor de éstas representen más del 25% del total de las instalaciones.

XIII. Los de espectáculos públicos por el boleto de entrada, salvo los del teatro, cine y circo, cuando el convenio con el estado o Acuerdo con el Gobierno del Distrito Federal, donde se presente el espectáculo no se ajuste a lo previsto en la fracción VI del artículo 41 de esta Ley.

No se considerarán espectáculos públicos los prestados en restaurantes, bares, cabarets, salones de fiesta o de baile y centros nocturnos.

XIV. Los servicios profesionales de medicina, cuando su prestación requiera título de médico conforme a las leyes, siempre que sean prestados por personas físicas, ya sea individualmente o por conducto de sociedades civiles.

XV. Los servicios profesionales de medicina, hospitalarios, de radiología, de laboratorios y estudios clínicos que presten los organismos descentralizados de la Administración Pública Federal o del Distrito Federal, o de los Gobiernos Estatales o Municipales.

XVI. Por los que obtengan contraprestaciones los autores.

Art. 20. No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal de los siguientes bienes.

I. Derogada.

- II. Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casa de hospedaje.
- III. Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.
- IV. Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del artículo 24 de esta Ley.
- V. Libros, periódicos y revistas.

Art. 25. No se pagará el impuesto al valor agregado en las importaciones siguientes:

- I. Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumarse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o trasbordo. Si los bienes importados temporalmente son objeto de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el capítulo IV de esta ley.
- II. Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.
- III. Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado o cuando sean de los señalados en el artículo 2-A de esta Ley.
- IV. Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, Entidades Federativas, Municipios o cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- V. Las obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.
- VI. Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.
- VII. Oro con un contenido mínimo de dicho material del 80%
- VIII. La de vehículos, que se realice de conformidad con el artículo 62 fracción I de la Ley Aduanera, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

En el caso de la tasa cero considerada en el artículo 2-A de la ley del IVA, el hecho imponible está gravado, se calculará este impuesto aplicando esta tasa y en consecuencia el contribuyente trasladará el pago del impuesto a todas aquéllas personas que adquieran bienes, los usen o gocen de manera temporal, o reciban los servicios. Aunque en este caso el constituyente traslada un impuesto con tasa cero, es muy probable que a él mismo le hayan trasladado o haya tenido que pagar un impuesto con alguna otra tasa, en tal caso podrá tramitar la devolución del impuesto.

De acuerdo con el artículo 1º de la Ley del IVA, el contribuyente está obligado a enterar la diferencia existente entre el impuesto a su cargo y el que le hubieran trasladado o el que él hubiese pagado en la importación de bienes o servicios, siempre que estos sean acreditables en los términos de ley.

En el caso de una exención no existe obligación de presentar declaración y en consecuencia no hay devolución del impuesto, pero en el caso de la aplicación de la tasa cero, existe obligación de presentar declaración ante la Secretaría de Hacienda, por que son

actividades que están gravadas, contempladas en Ley, y es menester para que pueda solicitarse posteriormente la devolución del impuesto.

La tasa del cero por ciento se encuentra regulada en el artículo 2-A de la Ley del Impuesto al Valor Agregado aplicable para el año de 2005, y deberá calcularse esta tasa cuando se realicen los actos o las operaciones que a continuación se detallan:

I. La enajenación de:

- a) Animales y vegetales que no estén industrializados, salvo el hule.
- b) Medicinas de patente y productos destinados a la alimentación a excepción de:
 1. Bebidas distintas a la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos. Quedan comprendidos los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, cualquiera que sea su presentación, densidad o peso del contenido de estas materias.
 2. Jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expandan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos, así como los concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos.
 3. Caviar, salmón ahumado y angulas.
 4. Saborizantes, micro encapsulados y aditivos alimenticios
- c) Hielo y agua no gaseosa ni compuesta, excepto cuando en este último caso, su presentación sea en envases menores de 10 litros.

- d) Ixtle, palma y lechuguilla.

- e) Tractores para accionar implementos agrícolas, a excepción de los de oruga, así como llantas para dichos tractores, motocultores para superficies reducidas; arados; rastras para desterronar la tierra arada; cultivadoras para esparcir y desyerbar; cosechadoras; aspersoras y espolvoreadoras para rociar y esparcir fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas; equipo mecánico, eléctrico o hidráulico para riego agrícola, sembradoras, ensiladoras, cortadoras y empacadoras de forraje; desgranadoras, abonadoras y fertilizadoras de terrenos de cultivo; aviones fumigadores; motosierras manuales de cadena, así como embarcaciones para pesca comercial, siempre que se reúnan los requisitos y condiciones que señala el Reglamento.

A la enajenación de la maquinaria y del equipo a que se refiere este inciso, se les aplicará la cuota 0% siempre que se enajenen completos.

- f) Fertilizantes, plaguicidas, herbicidas y fungicidas, siempre que estén destinados para ser utilizados en la agricultura o ganadería.

- g) Invernaderos hidropónicos y equipos integrados a ellos para producir temperatura y humedad controladas o para proteger los cultivos de elementos naturales, así como equipos de irrigación.

- h) Oro, joyería, orfebrería, piezas artísticas u ornamentales y lingotes cuyo contenido mínimo de dicho material sea del 80%, siempre que su enajenación no se efectúe en ventas al menudeo con el público en general.

- i) Libros, periódicos y revistas que editen los propios contribuyentes. Para los efectos de la Ley, se considera libro toda publicación unitaria no periódica, impresa en cualquier soporte cuya edición se haga en un volumen o en varios volúmenes. Dentro del concepto de libro no quedan comprendidas

aquellas publicaciones periódicas amparadas bajo el mismo título o denominación y con diferente contenido entre una publicación y otra.

Se aplicará la tasa general del 15% a la enajenación de los alimentos a que se refiere este ordenamiento y que se preparen para su consumo en el lugar o establecimiento en que se enajenen, inclusive cuando no cuenten con instalaciones para ser consumidos en los mismos.

II. La prestación de los siguientes servicios independientes:

- a) Los prestados directamente a los agricultores y ganaderos, siempre que sean destinados para actividades agropecuarias, por concepto de perforaciones de pozos, alumbramiento y formación de retenes de agua, suministro de energía eléctrica para usos agrícolas aplicados al bombeo de agua para riego, desmontes y caminos en el interior de las fincas agropecuarias, preparación de terrenos, riego y fumigación agrícola, erradicación de plagas, cosecha y recolección; vacunación, desinfección e inseminación de ganado, así como los de captura y extracción de especies marinas y de agua dulce.
- b) Los de molienda o trituración del maíz o de trigo.
- c) Los de pasteurización de leche.
- d) Los prestados en invernaderos hidropónicos.
- e) Los de despepite de algodón en rama.
- f) Los de sacrificio de ganado y aves de corral.
- g) Los de reaseguro

h) Los de suministro de agua para uso doméstico.

III. El uso o goce temporal de la maquinaria y equipo a que se refieren los incisos e) y g) de la fracción I de este artículo.

IV. La de exportación de bienes o servicios, en los términos del artículo 29 de esta Ley.

Los actos o actividades a los que se les aplica la tasa del 0% producirán los mismos efectos legales que aquellos por los que se deba pagar el impuesto conforme a la ley.

1.9 HECHO GENERADOR DEL CRÉDITO FISCAL.

Una vez establecida la obligación tributaria en la norma jurídica, es visible en su contenido los hechos, actos u operaciones que le sirven de sustento para que las personas físicas y morales aporten una parte de su riqueza para sufragar el gasto público, al coincidir su situación personal con la hipótesis normativa respectiva; esto es, lo que se llama el hecho generador de la contribución.

Su nacimiento está condicionado a que se produzcan en la realidad social las actividades industriales, comerciales, prestaciones de servicios, se obtengan las utilidades, ganancias, honorarios, premios, herencia, donaciones, permutas, se adquieran bienes, insumos, mercancías, servicios técnicos o asistenciales, se importen o exporten vehículos o bienes, asistencia técnica, marcas, patentes, se trate de tránsito por territorio nacional de personas o cosas; cualquiera de dichos actos pueden ser la circunstancia en que se sustente la configuración del comentado deber.

Como se puede observar la producción y desarrollo de las diversas actividades económicas de la población, es una prueba palpable del nacimiento del hecho generador del tributo, pues al percibirse una riqueza la persona física o moral que la detente queda obligada a contribuir al gasto público, en una forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y una vez que ello ocurre, se debe cuidar el siguiente paso a seguir, que es la determinación y entero del gravamen, para que logre su debida eficacia la obligación contributiva.

El autor Mario PUGLIESE, señala que para el nacimiento de la obligación tributaria se requiere: la existencia de una ley u orden que prevea que al presentarse un hecho determinado nacerá una obligación a cargo del sujeto pasivo. Un hecho previsto en la norma jurídica como generador de la obligación en cuestión. No siempre existe en el derecho tributario la necesidad de que una norma legal se complemente con un acto administrativo que ordene el cumplimiento de la prestación; aun cuando se requiera este acto, no podrá considerarse como elemento de la obligación fiscal, sólo será la ratificación

y determinación en cantidad líquida del crédito fiscal, lo que es distinto de la existencia de la obligación tributaria originada con anterioridad desde el punto de vista legal. Por lo tanto el momento característico del nacimiento de la obligación tributaria es aquel en el que se manifiesta el hecho jurídico que de acuerdo con la ley condiciona la obligación de pago del contribuyente.

Por lo tanto, no es necesario que la autoridad fiscal emita una resolución expresa para que se propicie el nacimiento de una contribución, pues ella surge automáticamente al realizarse en la práctica económica o social la hipótesis legal, y posteriormente ya habrá en caso necesario, de que una autoridad competente emita un acto administrativo para determinar y exigir el monto del tributo.

A mayor abundamiento, el hecho imponible o propiciador del gravamen es la circunstancia, acontecimiento, hecho u operación hipotéticamente establecida en una norma jurídica, cuya realización provoca el nacimiento de la obligación tributaria concreta o específica, es decir, se trata del hecho material que se verifica en la vida social y que actualiza la hipótesis normativa²⁴.

Por su lado, Doricela MABARAK, sostiene que; “Una vez que el Estado ha decretado mediante una ley, la vigencia de un tributo, se estará frente a la posibilidad de que se produzca el hecho generador de la obligación.”

“El artículo 6º del Código Fiscal Federal de México establece al respecto que: Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. En el preciso momento en que una persona materialice o haga real la situación hipotética prevista por la ley fiscal estará adquiriendo la correspondiente obligación de pago. Por ejemplo, el artículo 1º de la Ley del Impuesto al Valor Agregado señala que están obligadas al pago de este impuesto las personas que enajenen bienes. Por lo que; será suficiente que alguien enajene un bien, es

²⁴ PUGLIESE, Mario. *Instituciones de Derecho Financiero*. Editorial Porrúa, S.A. México, 1976. Pág. 245 a 253.

decir, que realice la situación hipotética prevista por la disposición legal para que se de nacimiento a la obligación fiscal que correrá a su cargo.

“El nacimiento de la obligación fiscal es indudablemente el momento vital de la relación jurídica-fiscal, ya que puede en un momento dado existir la ley que establezca el presupuesto de la obligación, puede haber autoridades fiscales y pueden existir presuntos sujetos pasivos de la obligación, pero mientras no se materialice el hecho generador, es decir, no se realice la hipótesis legal, la obligación no habrá nacido y, por consiguiente, no podrá producirse ninguna consecuencia jurídica²⁵”.

“Algunos autores con razón denominan al momento del nacimiento de los tributos o contribuciones, indistintamente, “hecho generador” o “hecho imponible”. Así, LUCIEN MEHL señala: La existencia de la materia imponible no implica por sí misma por regla general, ninguna consecuencia fiscal. El acontecimiento, el acto o la situación a veces compleja que crea estas condiciones, constituye el hecho generador del impuesto.”

“El distinguido Magistrado del tribunal Español de lo Contencioso Administrativo, Don ADOLFO CARRETERO PÉREZ, afirma: El hecho imponible se define como el presupuesto de naturaleza jurídica o económica fijado por la ley, para configurar cada tributo y cuya realización supone el nacimiento de la relación jurídico-tributaria; equivale por lo tanto, a la tipificación de los actos del sujeto para cada clase de tributo...”

“Es necesario insistir que el nacimiento del tributo constituye un momento por entero distinto del de su determinación en cantidad líquida. Así las cosas, la obligación contributiva nace cuando el sujeto pasivo realiza la hipótesis normativa o el hecho generador previsto en la ley tributaria aplicable, independientemente de que en ese momento existan o no las bases para su determinación en cantidad líquida.”

²⁵ MABARAK CERECEDO, Doricela. *Derecho financiero público*. Editorial Mc Graw Hill. México, 1995. Pág. 152.

A su vez, MARGÁIN MANAUTOU sostiene que: "...La obligación fiscal, se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley..."

"El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se consumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros –exportación e importación– los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc.²⁶."

QUINTANA VALTIERRA y ROJAS YAÑEZ, dicen: "El presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia y hecho generador. Es definido por SAINZ DE BUJANDA como el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera al realizarse la obligación tributaria."

De la definición se sigue que el presupuesto de hecho es la descripción hipotética que efectúa el legislador de hechos tributariamente relevantes, cuya realización dará lugar al nacimiento de una obligación fiscal sustantiva, consistente en el pago de un tributo.

"La hipótesis de incidencia describe, de manera hipotética, los hechos imponibles, que darán lugar al nacimiento de la obligación del contribuyente de pagar un tributo...tales como el capital, la renta, los consumos –los hechos tributariamente relevantes, como son las percepciones de ingresos, las propiedades o posesiones de bienes, los actos jurídicos, los consumos de bienes o servicios, las importaciones y exportaciones de mercancía extranjera o nacional.– Es a partir de dichas fuentes que el legislador determinará la hipótesis de incidencia, la que puede estar redactada de la siguiente forma: a) Las empresas que

²⁶ MARGAIN MANAUTOU, Emilio. *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*. Universidad Autónoma de San Luis Potosí. México, 1967. Pág. 271.

perciban ingresos globales por un ejercicio fiscal; b) Las personas que obtengan ingresos por prestación de servicios profesionales.²⁷”

La determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la Administración Pública, de los particulares o de ambas partes coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del hecho que dio nacimiento a esa obligación, identificando plenamente la base gravable, para concretizar el monto del tributo que debe enterarse al fisco.

Significa comunicarle a la autoridad fiscal, cuál es el hecho, acto, operación o actividad generadora de una contribución, ya sea mediante el señalamiento del monto de los ingresos o rentas percibidas, el valor de las cosas enajenadas, heredadas o permutadas, los bienes o servicios importados o exportados, para que con base en ellos se aplique la tasa o tarifa respectiva que permita calificar la porción de riqueza que debe aportarse al Estado para cubrir el gasto público.

Ello se refiere al momento en que debe concretizarse o materializarse la obligación contributiva, mediante la práctica de los balances respectivos, expresándose por escrito el valor de los bienes, cosas o servicios enajenados, presentando las declaraciones o avisos a la autoridad tributaria mediante la que se formula la liquidación del gravamen y se haga el pago correspondiente.

Dice GIULIANI FONROUGE, “Estimamos que todos los impuestos sin excepción, deben ser determinados y que no hay razón jurídica valedera para decir que el acto de determinación deba emanar únicamente de la administración...se trata, de un proceso simple o complejo, según los casos que tienda a individualizar el mandato genérico establecido por la ley y es parte importante en la dinámica de la obligación tributaria, aunque carezca, por cierto, de efecto creador o vinculativo; su finalidad, según veremos, es declarativa y formal.

²⁷ QUINTANA VALTIERRA, Jesús y ROJAS YAÑEZ, Jorge. *Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Trillas. México, 1977. Pág. 92 y 93.

“Concretando lo expuesto, puede decirse que la determinación de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación²⁸ .

Al abordar este aspecto ARRIOJA VIZCAINO, expresa que, “La determinación en cantidad líquida de un tributo se define como la operación matemática encaminada a fijar su importe exacto mediante la aplicación de las tasas tributarias establecidas por la ley hacendaria. “Fijar el impuesto, según Duverger, es, en primer lugar cuáles son las bases imponibles y, seguidamente, medir en cada caso la cantidad de base imponible a la que exactamente se debe aplicar el impuesto...”

“Debe señalarse que la operación de liquidación normalmente es llevada a cabo por el propio causante, ya que la ley fiscal, partiendo de un principio de buena fe, le permite calcular y declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. No obstante, en algunas ocasiones la ley dispone que dicho cálculo sea efectuado por la autoridad hacendaria, por ejemplo, cuando como resultado de una visita oficial de inspección fiscal se describen omisiones y evasiones, o inclusive por terceros, como es el caso de los Notarios Públicos a los que compete liquidar el impuesto sobre adquisición de inmuebles aplicable precisamente a operaciones de compra-venta de bienes inmuebles.

“La determinación en cantidad líquida debe llevarse a cabo, como apuntamos líneas atrás, aplicando matemáticamente al hecho generador del tributo la tasa contributiva prevista en la ley. Tasa que consiste en la unidad aritmética que se toma como base para la liquidación en moneda de curso legal, del tributo a pagar²⁹ .

El fiscalista SERGIO FRANCISCO DE LA GARZA, argumenta que, “La determinación es un acto del sujeto pasivo por el que se reconoce que se ha realizado un hecho generador que le es imputable o un acto de la Administración que constata esa

²⁸ GIULIANI FONROUGE, Carlos M. *Derecho Financiero*. Ediciones Desalma, Buenos Aires, 1976. Vol. 1, pág. 452.

²⁹ ARRIOJA VÍZCAINO, Adolfo. *Derecho Fiscal*. Editorial Themis, México, 1982. Págs. 92 y 93

realización, imputable a uno o varios sujetos pasivos, y en ambos casos, por el que se liquida o cuantifica el adeudo en dinero, una u otra vez valorizada la base imponible y aplicada la tasa o alícuota ordenada por la ley.”

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

“Agregando que para GIULIANI FONROUGE y para GAZZERRO la determinación es “la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible”, y “el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos así como también, al acto administrativo que concretiza la constatación.”

JARACH afirma que “la determinación tributaria es un acto jurídico de la administración en el cual está manifiesta su pretensión contra determinadas personas, en carácter de contribuyentes o responsables solidarios, de obtener el pago de la obligación tributaria sustantiva.³⁰”

Al explicar dicha cuestión DORICELA MABARAK, expresa que: “La determinación de la obligación fiscal, consistirá entonces en la serie de actos que tendrá que realizar el sujeto pasivo, y que consisten en asentar en el documento de la declaración los datos que exijan las autoridades fiscales, ya que en este caso se estaría distinguiendo, señalando, fijando los términos de la obligación. En esas condiciones, por determinación de una obligación fiscal debe entenderse la forma de conducta por medio de la cual se realizan las acciones tendientes a verificar: 1) Que la obligación ha nacido y, 2) Que se integran o se dan los elementos necesarios para estar en posibilidad de proceder a su cumplimiento.”

³⁰ DE LA GARZA, Sergio Francisco. Op. Cit. Págs. 555 y 556.

“Debe precisarse si los términos determinar y liquidar una obligación fiscal son equivalentes, o bien, si son conceptos distintos. En algunas legislaciones fiscales extranjeras como la italiana, se utiliza el término accertamento para referirse a los actos de determinación y liquidación de una obligación tributaria, pero en otros idiomas y legislaciones, como en el caso de México, este vocablo no ha adoptado carta de naturalización; así las cosas no son conceptos sinónimos, se complementa y ocurren en momentos diferentes. Determinar una obligación fiscal significa constatar su nacimiento, y la reunión de todos los elementos materiales y formales que propicien su cumplimiento. Por liquidar una obligación fiscal debe entenderse el acto de realizar la operación o serie de operaciones aritméticas mediante las cuales se precisa el monto del crédito fiscal a cargo del sujeto pasivo. En resumen el significado liquidar se restringe a la acción de realizar una operación aritmética para cuantificar el monto de la contribución, en cambio, la acción de determinar una obligación, que es previa a la liquidación, es la práctica de una serie de pasos que tienden a posibilitar la liquidación.

“En la práctica por simpleza se engloba en el concepto de liquidación a las dos acciones, la de determinar y la de liquidar la obligación fiscal, pero técnicamente, como ya se expuso, ambos conceptos tienen significados diferentes³¹ .”

Primero se lleva a cabo la determinación y posteriormente la liquidación del gravamen para hacer el entero del tributo.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6º, estatuye que: “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran. Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la

³¹ MABARAK GERECEDO, Doricela. Op. Cit. Págs. 152 y 153.

determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su determinación...”

Así las cosas por regla general les compete a los contribuyentes, lo cual es notable en los impuestos sobre la renta, al valor agregado y sobre producción y servicios, desde el momento en que deben formularse los balances respectivos, expedir facturas y notas de ventas para señalar la base gravable y calificar el tributo, precisando cuál es el acto u operación que ha generado la obligación fiscal y el monto de la misma, corroborándose con sus registros contables y facturas que amparan cada una de las operaciones, ingresos o rentas percibidas; sin embargo, dicha determinación corre a cargo de las autoridades tributarias cuando al practicar visitas de inspección fiscal descubren omisiones o alteraciones en las obligaciones respectivas, tienen el deber de concretizar correctamente la base gravable y el monto del impuesto evadido para proceder a su exigibilidad; o cuando los propios contribuyentes con responsabilidad solidaria les proporcionen la información, documentos, datos necesarios, para determinar y formular la liquidación de la prestación tributaria de que se trate.

En el artículo 51 del Código Financiero del Distrito Federal vigente en 2005, se regula que la determinación del crédito fiscal corresponde a los contribuyentes, y en su caso, a la autoridad fiscal mediante la información que le proporcionen los propios contribuyentes.

Para hacer la determinación las autoridades, los particulares deben proporcionarles la información, declaraciones, manifestaciones, avisos, documentos, facturas, registros contables y demás constancias que sean necesarias para que se obtenga correctamente la base gravable y se formule la liquidación de la contribución conducente; el ejercicio de la mencionada facultad se debe efectuar cuando se practiquen de igual forma visitas de inspección fiscal y se descubran omisiones o evasiones de la obligación en cuestión por parte del sujeto pasivo o responsable solidario.

1.10 LA REPERCUSIÓN DE LOS IMPUESTOS.

CLASES DE IMPUESTOS.

IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

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

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

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

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

- a) La repercusión. Es el fenómeno por medio del cual se fuerza a otra persona a pagar el impuesto.

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

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

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

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

En conclusión, bien sea por razones de egoísmo material y de ambición creciente o por presiones de diferente índole, el obligado directo de un impuesto normalmente no lo absorbe en su economía, sino que busca que otros sean los que en última instancia lo soporten.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

1.11 EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Con la aprobación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y antes de entrar en vigor, en 1979 se da a conocer la exposición de motivos, que es la que manifiesta las razones y fundamentos que se tuvieron para implementar dicha Ley, así como el contenido de la misma y que es la que a continuación se presenta:

LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El ejecutivo a mi cargo ha expuesto ante este H. Congreso de la Unión en la Iniciativa de Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio 1979, la necesidad, trascendencia y oportunidad de los cambios a la estructura del sistema fiscal federal que se proponen a nuestra soberanía.

Un elemento importante en las modificaciones propuestas lo constituye el mecanismo del Impuesto al Valor Agregado que se contiene en esta iniciativa y que de aprobarse sustituirá el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

El Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles tiene una antigüedad de 30 años y, en su origen, permitió abandonar gravámenes obsoletos, como lo eran el Impuesto Federal del Timbre sobre facturas que debían expedir los comerciantes y los impuestos Estatales de patente o sobre giros comerciales que además de incrementar desordenadamente la carga fiscal, dio lugar a numerosas obligaciones secundarias que elevó los costos de los causantes y afectó los niveles de precios. No obstante, con el desarrollo económico y la complejidad en los procesos de producción y distribución, en la estructura del Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles surgieron deficiencias que era necesario corregir.

Es normal que el Sistema Fiscal este sometido a un proceso de revisión constante, pues instrumentos que en un tiempo fueron adecuados, pueden dejar de serlo si no se procede a su reestructuración para adaptarlos a las necesidades cambiantes del desarrollo social y económico.

La principal deficiencia que mostraba el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles deriva que se causaba en cascada, es decir, que debía pagarse en cada una de las etapas de producción o comercialización y que, en todas ellas, aumentaban los costos y los precios, produciendo efectos acumulativos muy desiguales.

Existía la conciencia en el público de que se pagaba el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles sólo con la tasa general del 4% sobre el precio de los bienes y servicios que adquiere, pero en general no podía percibirse de las numerosas ocasiones en las que un bien, al pasar de una mano a otra, volvía a causar el mismo 4%, ya que el efecto repetitivo del gravamen quedaba totalmente oculto en el precio de los bienes y servicios.

Los estudios económicos y el análisis de las estadísticas determinaron que en promedio los consumidores pagaban más del 10% por los bienes o servicios que adquirían, como consecuencia de la carga oculta que provocaba el efecto repetitivo del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

Una consecuencia grave de este efecto acumulativo es que afectaba más severamente a bienes que consumía la mayoría de la población y que eran producidos y distribuidos por empresas medianas o pequeñas, que, al no disponer de capital suficiente, sólo podían hacerse cargo de alguna de las etapas del proceso económico teniendo que acudir a otros productos e intermediarios para que realizaran los restantes. En esta forma, era el consumo más generalizado de la población y, en particular, el de los habitantes de las regiones más modestas o apartadas, el que soportaba la mayor carga fiscal.

En cambio, el consumo de la población con mayores recursos suele estar atendida por grandes empresas, cuyas disponibilidades de capital les permite eliminar intermediarios y, consecuentemente, disminuir la carga fiscal sobre los bienes o servicios que proporciona.

Por las circunstancias apuntadas fue necesario crear, el Impuesto Federal Sobre Ingresos Mercantiles, tasas especiales más altas que la general para reestablecer el equilibrio entre los bienes poco gravados y consumidos por la población de mayor

capacidad económica, en relación con aquéllos que llegan a la población de menores recursos, cuyo consumo resulta excesivamente gravado. Sin embargo, las tasas especiales tienen defectos en su aplicación y frecuentemente han afectado a pequeños productores o han favorecido a la importación o contrabando de mercancías en el extranjero.

Para eliminar los resultados nocivos del Impuesto en cascada, la generalidad de los Países han abandonado sus impuestos tradicionales a las ventas, similares a nuestro Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles y, en su lugar, han adoptado el Impuesto al Valor Agregado que destruye el efecto acumulativo del gravamen en cascada y a la influencia que la misma ejerce en los niveles generales de precios, elimina la desigualdad en la carga fiscal que favorece los artículos de consumo suntuario en relación con los bienes que adquiere la generalidad de la población, hace desaparecer la ventaja competitiva de las mayores empresas frente a las mediana y pequeñas y favorece la exportación.

El Impuesto al Valor Agregado que se propone en esta iniciativa, se debe pagar también en cada una de las etapas entre la producción y el consumo, pero el impuesto deja de ser en cascada, ya que cada industrial o comerciante al recibir el pago del impuesto que traslada a sus clientes, recupera el que a él le hubieren repercutido sus proveedores y entrega al Estado sólo la diferencia. En esta forma, el sistema nos permite suprimir numerosos impuestos especiales que gravan la producción o venta de primera mano.

En los bienes cuyo consumo tenga características que permitan o hagan aconsejable mantener una mayora carga fiscal, el gravamen al Valor Agregado quedará complementado con los Impuestos Especiales existentes como el de producción y consumo de trabajo, desenvasamiento de bebidas alcohólicas y otros cuyas tasas se propone recurrir a fin de que en su conjunto, no se modifique dicha carga.

Conviene destacar que no se tiene el propósito aumentar ni disminuir el gravamen sobre enajenación de automóviles nuevos que llegó hasta un 30%. Para el logro de este propósito en su oportunidad presentaré a la consideración de Nuestra Soberanía la Iniciativa

de un impuesto que, junto con el valor agregado mantendrá, a partir de 1980, niveles de cargas fiscales semejantes a los actuales.

Para lograr una recaudación equivalente a la del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, el nivel de la tasa tendría que ser superior al 10% sobre el Valor Agregado de los bienes y servicios considerados.

Sin embargo, la iniciativa propuso que la tasa del impuesto sería de 10% a efecto de evitar presiones injustificables a los niveles de precios atendiendo a la dificultad, al entrar en vigor la Ley, de reconocer el monto del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles que ya tendrán incorporado en sus precios los inventarios de la Industria y del Comercio.

Por otra parte, no debe desconocerse la situación particular de la Franja Fronteriza norte y de las Zonas libres de Baja California y Norte de Sonora y Baja California Sur, para las que se propone una tasa de 6%.

Como características generales del impuesto que se propone, debe mencionarse que grava la enajenación de bienes, la prestación de servicios independientes, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes tangibles y las importaciones. A pesar de la generalidad de éstos hechos, se establecen excepciones importantes en relación con las cuales no se pagará el impuesto.

En efecto, se liberan del pago todos los productos agrícolas y ganaderos, mientras no sufran transformación industrial, así como la carne, la leche, el huevo, la masa, las tortillas y el pan. Debe destacarse que la nueva ley no gravará los terrenos ni las construcciones destinadas a casa habitación, tanto cuando se enajenen como cuando sean motivo de arrendamiento. Con el propósito de desgravar la actividad agrícola y ganadera, se exime la maquinaria destinada a estos fines, los fertilizantes, así como los servicios que a estas actividades se proporcionen. El conjunto de exenciones representa más del 40% del consumo final y tienden a proteger el poder adquisitivo de la mayor parte de la población.

En el nuevo sistema es indispensable, para evitar el efecto acumulativo del impuesto, que éste sea trasladado expresamente y no se oculte en el precio. En esta forma los consumidores conocen a ciencia cierta el Impuesto que se les traslade.

Los comerciantes e industriales calcularán el impuesto sobre el valor total de las actividades que realicen y por las que deba pagar este impuesto y podrán acreditar el que previamente les hubiese sido trasladado siempre que corresponda a bienes o servicios destinados exclusivamente a la realización de las actividades por las que se deba pagar el impuesto y éste conste expresamente y por separado en documentación que reúna requisitos fiscales.

El pago se efectuará en las oficinas autorizadas, correspondientes al domicilio del contribuyente. Si éste tuviese varios establecimientos, el pago se efectuará en la oficina autorizada que corresponda al establecimiento principal. Tratándose de importaciones, el pago se realizará en la oficina aduanera respectiva. El impuesto se declara mensualmente y se efectúa un cálculo anual por ejercicios fiscales coincidentes con los del Impuesto Sobre la Renta. En el supuesto de que hayan sido pendientes de acreditar al término del ejercicio fiscal, éstos son susceptibles de devolución. Si embargo, ésta se podrá solicitar mensualmente en los casos de exportaciones, enajenaciones de maquinaria y equipo agrícola, planes de inversión comprobados y en la Franja Fronteriza Norte y en las Zonas Libres.

Con el propósito de no afectar a los pequeños comerciantes e industriales, se mantiene un procedimiento de estimación del monto de ventas. Del importe de dicha estimación los causantes menores podrán acreditar el impuesto que les hubieren trasladado sus proveedores. El régimen transitorio permite que estos contribuyentes gradualmente se incorporen al sistema, ya que durante 1980 tendrán obligaciones fiscales prácticamente iguales a las actuales. Los demás comerciantes e industriales quedan obligados a llevar libros de contabilidad y registros, a hacer en sus registros las separaciones correspondientes, a expedir documentos en los que trasladen expresamente el impuesto y a presentar declaraciones. Estas declaraciones son algo más complejas que las que establece

el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, pero en la medida en que todos ellos son causantes mayores del impuesto Sobre la Renta, utilizarán su misma contabilidad para desahogarla con facilidad.

Las características del Impuesto al Valor Agregado obligan a variar substancialmente el procedimiento para hacer la distribución de participaciones a las Entidades Federativas; pues al contrario de lo que ocurría con el Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles, el lugar donde se recaude el nuevo impuesto no es necesariamente el lugar en el que en definitiva se realiza el consumo final. Consecuentemente, las participaciones no se otorgarán en función de las recaudaciones que se obtengan en cada entidad, sino que se llevarán a un Fondo General de Participación con cargo a todos los Impuestos Federales, el cual se distribuirá entre las entidades, en los términos de una nueva Ley de Coordinación Fiscal y de los Convenios que las entidades que así lo deseen, celebren con la Federación. En dichos convenios se señalarán también las facultades para Administrar el Impuesto, que ejercerán las Entidades Federativas.

La nueva Ley requiere un amplio periodo entre el momento en que sea aprobada por nuestra soberanía y el día en que entrará en vigor, el cual se propone que sea el 1º de enero de 1980. Este plazo es indispensable para informar y difundir las nuevas disposiciones entre el público consumidor y los comerciantes e industriales, a fin de que sean comprendidas y evitar que el desconocimiento del sistema de lugar a una elevación injustificada de precios. El plazo citado es también necesario para capacitar ampliamente al personal de la Federación y de las Entidades que se encargarán de la recaudación, comprobación y demás tareas de administración del impuesto.

Se propone la derogación de un conjunto de Impuestos que ya no son necesarios porque las actividades que gravan quedarían adecuadamente tratadas con el Valor Agregado.

Así se logra, adicionalmente, realizar una importante simplificación del sistema, al desaparecer 19 impuestos federales³².

Cabe comentar en relación a dicha exposición de motivos que es difícil manejar un cambio en el aspecto fiscal, ya que mucha gente piensa que esto va a afectar en nuestra economía, tanto familiar como personal. Sin embargo debemos hacer conciencia que a través del tiempo las mismas necesidades de la gente y el desarrollo económico y social del país lo requiere. En este caso el cambio que se realizó para sustituir un impuesto por otro fue trascendental y benéfico, ya que los estudios que se tuvieron en este proyecto dieron cuenta que el Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles era una carga de impuesto oculta que provocaba un efecto repetitivo y que finalmente se pagaba ya acumulado.

Como podemos observar la Ley del IVA vigente establece bien claro que “en que en ningún caso se considerará que este impuesto formará parte de dichos valores” (Art. 1º, segundo párrafo LIVA).

El impuesto al valor agregado que se propuso en aquella época entró en vigor y con ello se eliminó la carga fiscal oculta en el precio y la desigualdad de impuesto que favorecía a los artículos de consumo suntuario en relación a los de consumo general.

Aunado a las razones de sustitución de impuesto que expuso la autoridad hacendaria, también se argumentaron ciertos lineamientos a seguir en su mecánica y que haciendo una comparación de lo que se estableció en esa época con lo que ahora es vigente tenemos lo siguiente:

- a) Se pagará dicho impuesto por los contribuyentes que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes y servicios.
- b) El contribuyente trasladará dicho impuesto a sus clientes.

³² Ley del Impuesto al Valor Agregado. México. THEMIS. 1980.

- c) El contribuyente pagará en las oficinas autorizadas por la SHCP la diferencia entre el impuesto a cargo y el que le hubieran trasladado.
- d) El impuesto se calculará aplicando las tasas vigentes establecidas.

En este punto podemos decir que ha habido modificaciones a la tasa y que son las siguientes:

1. En 1980 la Tasa general era del 10%, para regiones fronterizas del 6%, para ciertos bienes considerados como suntuarios del 20% y para fomentar el mercado de ciertos bienes y prestación de algunos servicios, así como para desgravar la exportación.
2. En 1983, la Tasa general se elevó al 15% y se adicionó la tasa del 20%, para aplicarse a la realización de actos y actividades relacionados con bienes y servicios considerados suntuarios o de lujo.
3. En 1992, se incorporó nuevamente la Tasa general del 10%, momento en el que también se eliminaron las tasas del 20% y del 6%.
4. Como última modificación, a partir del 1° de abril de 1995 la Tasa general vuelve a ser del 15% y nuevamente se introduce una tasa preferencial en Zonas Fronterizas, pero ahora del 10%.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado ya forma parte de nuestra doctrina tributaria y sigue reglamentándonos por lo que hay que estudiar las modificaciones a la misma.

1.11.1 EN OTROS PAÍSES.

Se tiene conocimiento que el Impuesto al Valor Agregado, inició en la década de los años veintes y se recomendó en tres países:

1. En Alemania, para sustituir el Impuesto Sobre las Ventas por uno de tipo valor agregado (año 1919).
2. En Estados Unidos de Norteamérica, se quería incorporar al sistema fiscal del país (año 1921) y,
3. En Japón sólo tuvieron propósitos de incorporarlo al sistema fiscal, lo cual no fue realizado (año 1949).

Con el tiempo ninguno de los proyectos logró hacerse realidad y se pensó que dicho impuesto era una buena idea pero que no se podía llevar a cabo.

En Francia debido a su sistema de imposición sobre las ventas, a partir de 1917 fueron instituidos una serie de impuestos como son:

1. Impuesto Sobre los Pagos
2. Impuesto Sobre la Cantidad de Ventas
3. Impuestos Únicos
4. Impuesto General Sobre la Producción

Con esta serie de tributos tuvieron la experiencia suficiente para englobarlos a un solo impuesto.

En 1954, se estableció en este país el Impuesto al Valor Agregado que había de ser para el desarrollo del mismo sistema en todo el mundo. Durante 15 años constituyó en Francia una excepción de la imposición europea en el impuesto sobre las ventas.

A raíz de la integración económica europea en 1958, después de la firma de tratado de Roma, se empezó a hablar de la necesidad de una política fiscal comunitaria en los Países inicialmente pertenecientes a esa comunidad. A partir de esto se empezaron a realizar en sede comunitaria los estudios correspondientes para armonizar los impuestos sobre las ventas de los Países miembros, y una vez superadas las primeras dificultades, en 1967 el Consejo de la Comunidad Europea (Francia, Inglaterra, Italia, Alemania, Bélgica, Holanda y Luxemburgo) acordó que cada país miembro adoptara el IVA, a más tardar en 1970. Es así que para 1972 casi todos ellos habían introducido el gravamen de referencia.

En los acuerdos de esa comunidad se daban lineamientos generales sobre aspectos básicos de ese impuesto, tales como:

- a) Amplitud de la base gravable
- b) Deducibilidad o acreditamiento del impuesto pagado en la compra de insumos

Se permitió que cada país le imprimiera diferentes modalidades en cuanto a las exenciones y tratamientos especiales.

La estructura fundamental del IVA se mantiene hasta la fecha en todos los países y su implementación ha permitido el funcionamiento adecuado del mercado común europeo.

En América Latina, el Consejo de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC), acordó en 1966 realizar estudios tendientes a diseñar un impuesto a las ventas que sirviera de modelo a los países latinoamericanos. El objeto consistía en promover una transformación de los sistemas tributarios indirectos y reducir los obstáculos que impedían un comercio mejor en los países del área.

En 1967 se cumplió la primera etapa de investigación y se recomendó la aplicación de un gravamen con las siguientes características:

1. Aplicable a todas las etapas del proceso productivo
2. Acumulativo
3. Tasa única
4. Tratamientos especiales a pequeños comerciantes
5. Limitado a bienes muebles consumibles

Teniendo como antecedente teórico las recomendaciones de la ALALC y la experiencia de los primeros países europeos que adoptaron el IVA, Uruguay y Brasil establecieron un gravamen semejante, antes que terminará la década de los sesentas. Posteriormente y ya bajo los lineamientos de la ALALC establecidos en 1978, los demás países sudamericanos adoptaron el impuesto con sus propias particularidades. Los países que tienen el IVA más perfeccionado son Argentina, Uruguay y México.

1.12 DISTINCIÓN ENTRE TASAS Y CUOTAS.

Para podernos adentrar al tema y cuantificar la llamada cuota del impuesto es menester conocer la base, del impuesto, que se puede definir como aquella cantidad sobre la que se determina el impuesto a pagar a cargo del sujeto pasivo, es decir, es la cantidad a la que se le aplica la cuota o tarifa para conocer el impuesto a pagar, o en otras palabras, es la cantidad sobre la que se aplica el gravamen una vez realizado el hecho generador.

En materia tributaria existe cierta confusión entre lo que es una tasa y una cuota, algunos autores se refieren a la cuota y a la tasa de manera indistinta, como si se tratase del mismo término, de acuerdo con la doctrina, la Ley del IVA maneja diversas cuotas y no tasas propiamente, tales como la cuota general del 15%. La propia Ley del IVA crea confusión pues no hace alusión a las cuotas del cero, seis, diez o quince por ciento sino a las tasas del impuesto.

Para el maestro QUINTANA VALTIERRA, “La tasa, es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, llamándose tipo de gravamen cuando se expresa en porcentaje³³ .”

El maestro FLORES ZAVALA, define a la cuota como “la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, expresada en un tanto por ciento.³⁴”

De las dos definiciones anteriores podríamos deducir que efectivamente la tasa y la cuota de un impuesto son exactamente lo mismo, pero en cambio el Profesor MARGAÍN MANATOU, le da otra connotación al término tasa.

El Maestro Margaín Manatou, nos indica que el término tasa se presta a confusión, pues en el idioma inglés, significa impuestos (taxes) y también señala que nuestra legislación emplea el término derechos, ya que no define a la tasa, o sea que para el profesor citado, tasa y derecho son lo mismo pero los derechos son de conformidad con el

³³ QUINTANA VALTIERRA, Jesús. *Derecho Tributario Mexicano*. Editorial Trillas. México, 1988. Pág. 64

³⁴ FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. 30ª edición. Editorial Porrúa. México, 1993. Pág. 110

artículo 2º fracción IV del código Fiscal de la Federación, otra cosa muy distinta a nuestro tema de estudio, a saber: “las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se prestan por organismos públicos descentralizados. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.”³⁵

Como se desprende del breve análisis realizado, la cuota y la tasa, no son conceptos que se puedan utilizar como sinónimos, en materia de nuestro estudio y a fin de no tergiversar los términos, la acepción que emplearemos será la de cuota.

En conclusión, la cuota de un impuesto, es la cantidad de dinero que el Estado percibe por cada unidad tributaria, se llama tipo de gravamen cuando se expresa en porcentaje.

En el caso del Impuesto al Valor Agregado, la cuota es proporcional, puesto que se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Por ejemplo 15% sobre el valor de un vestido.

La cuota del IVA en particular, influye directamente sobre la economía de un país, sobre todo si consideramos las funciones de este impuesto:

1. Este impuesto debe facilitar ingresos al Estado al igual que los demás.
2. Debe modificar la asignación de recursos, es decir, con impuestos más altos se desanima la producción y compra de ciertos bienes y servicios, por ejemplo, bebidas alcohólicas, artículos de lujo, bienes importados, etc.
3. Otra de las funciones de este impuesto es la de estabilizar la economía, utilizando los aumentos de los impuestos para frenar la producción y el consumo y su reducción para incrementarlos.

³⁵ MARGAIN MANATOU, Emilio. *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 10ª edición. Editorial Porrúa. México, 1991. Pág. 110

De acuerdo con la opinión del economista STEPEN ENIKE en su obra “Economía para el desarrollo”

“Un buen sistema tributario debe primero desalentar lo menos posible la producción, segundo debe reducir las formas menos esenciales de consumo, especialmente cuando se necesitan críticamente los ahorros y las inversiones para la expansión de la producción; tercero los impuestos no deben distorsionar la economía, puesto que se producirá una mala distribución de recursos si los impuestos hacen que sean demasiado disímiles los costos reales y monetarios de determinados productores; cuarto debe ser elástico respecto al ingreso, en el sentido de que las recaudaciones netas del gobierno aumentan proporcionalmente más que el ingreso nacional monetario, ya que esto obrará en cierta medida para mitigar los efectos de la inflación del crédito y servirá de “estabilizador” cíclico. En quinto, el sistema tributario debe ser económico y los impuestos deben ser baratos para recaudar plenamente, en relación con los ingresos que producen.³⁶”

Tomando en cuenta lo indicado por este economista, nuestro sistema tributario necesita urgentemente un cambio radical ya que no disfrutamos de un buen sistema tributario, pues a *contrario sensu* un mal sistema tributario como en nuestro país, desalienta a la producción, pues el consumo, hasta el básico como la alimentación y el vestido, está reducido al máximo.

El sistema tributario mexicano, al igual que su sistema económico, han distorsionado la economía de tal manera que solo unos cuantos pueden gozar de liquidez, por lo que no existe una adecuada distribución de recursos, las recaudaciones del gobierno no pueden haber incrementado con el incremento de la tasa del IVA de un 10 a un 15%, ya que muchas empresas a través de la evasión o de manera legal están declarando en ceros, nuestro sistema tributario resulta caro, y difícil su recaudación por la serie de requisitos exigidos por la autoridad, por lo que no se podrá recaudar el impuesto plenamente por parte del Estado.

³⁶ ENKE STHEPEN. *Economía para el desarrollo*. Editorial UTEHA. México, 1965. Pág. 303

Ahora bien, si los impuestos deben ser baratos para facilitar su recaudación. Sería entonces necesario reducir la tasa del IVA, y facilitar los trámites, de tal suerte, que una persona física no requiera de contador para efectuar las declaraciones de impuesto.

LA TASA CERO Y SU DISTINCIÓN CON LA EXENCIÓN FISCAL.

En el Derecho Tributario existe una figura que exime a los contribuyentes del pago de créditos fiscales y es la que conocemos como exención fiscal, que resulta ser un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica. Esta figura no existe en el derecho civil, ni en ningún otro, por lo que es una figura jurídica exclusiva del derecho tributario.

En nuestro país se instituye esta figura generalmente por cuestiones de política económica, es decir, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias consideradas como nuevas o necesarias para alentarlas a establecerse en zonas susceptibles de desarrollo.

Pero puede establecerse un impuesto también por razones de conveniencia, como en el caso del IVA donde el pagador del gravamen es el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, y en determinados productos considerados como de consumo básico, o de primera necesidad, resulta menester establecer como gravados a la tasa 0% del pago de impuesto a ciertos artículos con la finalidad de no encarecer el costo de la vida.

Así mismo puede establecerse este impuesto por motivos de equidad, cuando aquéllos contribuyentes que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que se les exime del nuevo, a fin de dejarlos en una situación de igualdad respecto a los demás contribuyentes.

LA CUOTA DEL 6%.

I. Con las reformas a la Ley del Impuesto al Valor Agregado para 1996 esta cuota fue derogada, la misma se aplicaba cuando se realizaba la enajenación o importación de productos destinados a la alimentación con algunas excepciones, tales como:

- a) Las bebidas distintas de la leche.
- b) Jarabes o concentrados, polvos, esencias o extractos de sabores que al diluirse permitan obtener refrescos, incluyéndose los que se expendan en lugares abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos.
- c) A los que se les aplicara la tasa del 0%.
- d) Caviar, salmón ahumado y angulas.

II. Medicinas de patente.

LA CUOTA DEL 10%.

Esta cuota se encuentra regulada por el artículo 2° de la Ley del IVA para 2005, el artículo se reformó en el año de 1995, la que se aplica específicamente para residentes en la región fronteriza, y siempre y cuando la entrega material de los bienes o la prestación de los servicios se lleve a cabo precisamente en esta región.

Se incluyó en 1995, la aplicación de esta cuota en la importación de bienes o servicios, siempre y cuando, estos sean enajenados o prestados en esta región fronteriza.

Cuando se trate de inmuebles enajenados en esta región fronteriza se aplicará la cuota del 15%. Esta norma puede tener su origen en la idea de no facilitar a los extranjeros se establezcan en la región fronteriza, con la finalidad de salvaguardar nuestra territorialidad.

La Ley del IVA, en el propio artículo 2º establece lo que se debe entender como región fronteriza y precisa que además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y del sur del país, se incluye todo el territorio de los Estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, los Municipios de Caborca y Cananea, Sonora, así como la región parcial del Estado de Sonora comprendida en los siguientes límites: al norte, la línea divisoria internacional desde el cauce del Río Colorado hasta el punto situado en esa línea a 10 kilómetros al oeste del Municipio Plutarco Elías Calles; de ese punto, al este de Puerto Peñasco; de ahí siguiendo el cauce de ese Río, hacia el norte hasta encontrar la línea divisoria internacional.

Lo que pretende el legislador es incentivar a los extranjeros a realizar sus compras en las ciudades fronterizas del Norte del país, pero procurando que no se establezcan en la frontera norte y evitando que las empresas nacionales de otras regiones del país realicen operaciones desleales con este tipo de privilegio, ya que es menester acreditar la residencia en esa zona o recibir bienes o materiales en esa región.

LA CUOTA DEL 15%.

Esta cuota se aplica a todos aquéllos actos o actividades que no estén incluidos o regulados con una cuota especial en algún otro artículo, de tal suerte que regirá para todas las personas sean físicas o morales, que enajenen bienes, presten servicios independientes, otorguen el uso o goce temporal de bienes e importen bienes y servicios.

El Impuesto al Valor Agregado no se deberá considerar como parte del precio de alguno de los valores señalados en párrafo precedente.

El contribuyente de acuerdo con la Ley, deberá trasladar el impuesto de manera expresa y por separado a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entiende por traslado del impuesto al cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la Ley.

CAPÍTULO II EL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

2.1 REFERENCIA HISTÓRICA DEL IMPUESTO.

Un impuesto semejante al del valor agregado (conocido por IVA), existió en Francia hasta el año 1926. Posteriormente, se establecieron diversos gravámenes que se causaban en una sola etapa, generalmente la de productos y mayorista; estos impuestos estuvieron en vigor hasta 1937, año en que se estableció un impuesto general a la etapa final de la producción.

Las autoridades francesas no estaban del todo conformes con este último gravamen. Consideraban defectuoso el sistema, especialmente por el hecho de que al cubrir el impuesto sobre un precio que tenía a su vez incluido el impuesto ya cubierto por los proveedores, se producía el fenómeno denominado “imposición acumulativa”, consistente en cubrir impuesto sobre impuesto. A este sistema se le conoce como “impuesto en cascada”.

Por lo anterior, los técnicos franceses elaboraron una serie de estudios sobre este problema y lograron que a partir de 1948, se estableciera el Impuesto al Valor Agregado. Este gravamen se creó para ser cubierto en varias fases permitiendo la deducción del impuesto cubierto en la etapa anterior.

Dicho impuesto fue aplicable exclusivamente hasta la etapa del mayorista.

De 1953 a 1955 se hicieron varias reformas y se permitió la deducción de impuestos pagados por la adquisición de activos fijos y recepción de servicios. Hasta entonces el impuesto era aplicable hasta la etapa de mayorista.

Otros países, siguiendo el ejemplo de Francia, establecieron el IVA, y así, Dinamarca lo implementó el 1º de enero de 1967.

El funcionamiento del IVA en Dinamarca es sustancialmente parecido al que pretendieron establecer las autoridades mexicanas al formular el ante proyecto de la Ley del Impuesto Federal Sobre Egresos, según se desprende del estudio realizado por la Comisión COPARMEX-CONCAMIN.

En febrero de 1967, el Consejo de la Comunidad Económica Europea (CEE), adoptó los principios del IVA. El 11 de abril de 1967, apareció publicado un texto con dos acuerdos, mediante los cuales, los estados miembros del Mercomún acordaron sustituir los sistemas de impuestos sobre el monto de las transacciones comerciales, por un sistema común de impuesto sobre el valor agregado, con impuestos compensatorios a la importación y exenciones o bonificaciones a la exportación.

De los países miembros del Mercomún europeo, fue Francia el primero en lograr la implantación del IVA. El 1° de enero de 1968 se incluyó dentro de este gravamen a los detallistas y se derogaron 13 impuestos especiales, según se desprende del estudio hecho en Francia por la Comisión COPARMEX-CONCAMIN.

El 1° de enero de 1968, la República Federal Alemana adoptó dentro de su estructura fiscal al IVA:

Holanda fue el siguiente país que puso en vigor el Impuesto sobre el Valor Agregado en Europa. En efecto, a mediados de 1968 se aprobó la Ley relativa y entró en vigor el 1° de enero de 1969.

Otros países del continente europeo como Italia y Austria tuvieron dificultades en cuanto a la adopción del IVA.

EL MERCADO COMÚN LATINOAMERICANO.

En abril de 1967, la mayoría de los dirigentes de distintos países latinoamericanos llevaron a cabo una reunión en Punta del Este, Uruguay, de la que resultó un documento denominado “Declaración de los Presidentes de América”, estableciéndose en él, el compromiso de que a partir de 1970 se creara el Mercado Común Latinoamericano, debería funcionar en un plazo no mayor de 15 años.

Se considera necesario, además eliminar barreras arancelarias entre los países miembros de la ALALC y del MCCA (Mercado Común Centroamericano). En tanto subsistieran las mencionadas barreras, no sería preciso el IVA, ya que el efecto nivelador de las importaciones, lo producen los impuestos y derechos aduanales; sin embargo, no debe olvidarse que, para fomentar la exportación, siempre es recomendable el IVA.

DESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

La adaptación y adopción del IVA en la mayoría de las naciones europeas, se realizó a partir de la creación del Mercado Común europeo, una de cuyas características principales fue desgravar, desde el punto de vista de impuestos aduanales, a los bienes que se introdujeran de un país a otro, siempre y cuando ambos países pertenecieran al Mercomún.

En tales condiciones, el país que tuviera la tasa más alta de ISIM estaría en franca desventaja respecto a los demás países, ya que sus productos incluirían un mayor costo por impuestos pagados y, consecuentemente, el precio de venta sería superior. Al no existir impuestos aduanales, el producto extranjero estaría en condiciones de ventaja respecto del producto elaborado en el país. En tal situación lesionaría gravemente tanto el mercado interno, como al mercado de exportación.

Otro defecto de este impuesto, era el de favorecer a la industria integrada en forma vertical, esto es, la que elaborase el producto y lo vendiese directamente al consumidor, ya que en el precio de sus mercancías sólo se incluiría el impuesto causado en la primera y única venta. Por lo contrario, los artículos que hubiesen pasado por varias empresas, antes de convertirse en productos terminados y listos para ser vendidos al consumidor final, incluirían en su precio de venta, el impuesto causado por cada una de las empresas por las que hubiera pasado; y con ello habría operado la imposición acumulativa.

En tales condiciones, era necesario sustituir el impuesto vigente mediante la implantación de un nuevo régimen fiscal que tuviera las siguientes características:

- a) Favorecer productos exportados;
- b) Nivelar, desde el punto de vista fiscal, el precio de los artículos de importación; y,
- c) Evitar la imposición acumulativa.

CONCEPTOS PRINCIPALES.

Lo anterior dio origen al llamado Impuesto al Valor Agregado. Este impuesto tiene las siguientes características:

- a) Se causa sobre la venta, en la misma forma que el ISIM;
- b) El vendedor debe trasladar al comprador y recabar de este último, el impuesto correspondiente, de allí que, quien soporta el impacto fiscal es el comprador final.

c) Constituye un impuesto nivelador respecto a los artículos de importación, pues los iguala fiscalmente con los elaborados en el país, ya que estos últimos soportan impuestos sobre las compras de materiales y servicios necesarios para su fabricación;

d) Exceptúa de impuesto a los bienes exportados al extranjero y devuelve o compensa al vendedor, el gravamen que previamente haya cubierto. Así se favorece al producto elaborado en el país y exportado para su venta, porque no incluye dentro de su precio impuesto alguno y así puede competir ventajosamente con otros bienes extranjeros similares; y

e) Establece un sistema de compensación del impuesto pagado y retenido por los proveedores al efectuar las adquisiciones contra el impuesto causado en las ventas retenido a los clientes, enterando al fisco únicamente la diferencia o manifestando el saldo a favor.

Esta última medida tiene por objeto evitar que el precio del artículo se eleve a causa del pago de impuestos. Si el empresario deduce el impuesto que ha cubierto en las compras de sus artículos, del impuesto que a su vez a trasladado a sus clientes, no se ve en la necesidad de resarcirse del pago del gravamen mediante la elevación del precio de venta. Así se evita la imposición acumulativa originada por el efecto en cascada que tiene el ISIM. A continuación se muestra el efecto en cascada que tiene el IVA sobre el consumidor final:

Fabricante			Mayorista			Detallista		
	Valor	Impuesto		Valor	Impuesto		Valor	Impuesto
Compra a Proveedor	\$5,000	750 (1)	Compra a Fabricante	\$7,000	1,050	Compra a Mayorista	\$9,000	1,350
Venta a Mayorista	<u>7,000</u>	<u>1,050</u>	Venta a Detallista	<u>9,000</u>	<u>1,350</u>	Venta a Consumidor	<u>12,000</u>	<u>1,800(5)</u>
Entero al Fisco		\$ <u>300</u> (2)	Entero al Fisco		\$ <u>300</u> (3)	Entero al Fisco		\$ <u>450</u> (4)

Cuadro Núm. 1

RESUMEN

IVA a cargo del Fabricante	\$	
IVA a cargo del Mayorista		
IVA a cargo del Detallista		
IVA a cargo del Consumidor		<u>1,800</u> (5)
Ingreso al fisco		<u>1,800</u>
Enterado por:		
Proveedores del fabricante		750 (1)
Fabricante		300 (2)
Mayorista		300 (3)
Detallista		<u>400</u> (4)
Total enterado al fisco	\$	<u>1,800</u>

En el cuadro anterior se puede observar lo siguiente:

a) **FABRICANTE.** El fabricante al comprar los artículos necesarios para la elaboración de sus productos, ya sus proveedores han trasladado IVA por \$750. Cuando vende al mayorista, traslada IVA por el 15% del valor de la venta; esto es \$1,050. El fabricante se resarce de los \$750 cubiertos al comprar y entera al fisco únicamente la diferencia, o sea \$300. Como puede observarse, el fabricante no ha soportado el IVA en su patrimonio.

b) **MAYORISTA.** El mayorista por su parte, en sus adquisiciones ya el fabricante ha trasladado \$1,050. En las ventas que aquél efectúa al detallista, traslada IVA por \$1,350 y acredita los \$1,050 pagados en las compras y entera al fisco la diferencia. Es claro que tampoco el mayorista ha absorbido carga alguna.

- c) DETALLISTA. Al vender al consumidor el detallista traslada IVA por \$1,800 y después de acreditar los \$1,350 cubiertos al comprar, entera al fisco los \$450 restantes. El detallista no soporta el IVA.

- d) CONSUMIDOR. El consumidor si paga la cantidad de \$1,800, y el IVA afecta totalmente su patrimonio.

De lo anterior debe considerarse que en el sistema de Valor Agregado, es el consumidor final el que soporta el pago del impuesto. No debe perderse de vista, que bajo el sistema de ISIM, es también el consumidor final quien soporta el impuesto, pero en la mayoría de los casos, este gravamen se encuentra incluido en el precio de venta del producto o servicio.

No obstante es acreditable el IVA cubierto en las compras de los bienes destinados a su transformación o reventa, sino que también será acreditable cualquier gasto efectivamente pagado en otro tipo de adquisiciones, como papelería, teléfono, honorarios, etc., aún cuando no intervengan en el proceso productivo o de distribución de un producto, según se muestra en el cuadro siguiente:

ACREDITAMIENTO DEL IVA (TASA 15%)

<u>Erogaciones fabricante</u>	<u>Importe</u>	<u>IVA</u> <u>(efectivamente pagado)</u>
Materias primas	\$ 1,000	150.0
Materiales	200	30.0
Mantenimientos	300	45.0
Fletes	10	1.5
Gasolinas y lubricantes	50	7.5
Publicidad	40	6.0
Papelería	30	4.5
Teléfono	10	1.5
Honorarios	70	10.5
Otros	<u>150</u>	<u>22.5</u>
Total	<u>1,860</u>	<u>279.0</u>
Venta a mayoristas	<u>\$ 2,000</u>	<u>300.0</u>

RESUMEN

	Importe	IVA
Compras y gastos	1,860	279
Venta a mayoristas	<u>2,000</u>	<u>300</u>
Entero al fisco		<u>\$ 21</u>

Cuadro Núm. 2

Como puede observarse en el cuadro anterior, el acreditamiento del IVA pagado efectivamente a los proveedores en las compras, se realiza en el mismo mes en que se efectúa el cobro efectivo de las ventas a los clientes, y se les traslada el IVA, sin necesidad de esperar a que las materias primas y otros bienes y servicios se hayan transformado.

MÉTODOS DEL IVA.

Existen diversos métodos de establecimiento del IVA, entre los cuales se pueden mencionar los de crédito y deducción. De igual manera la aplicación puede realizarse de acuerdo con su origen o destino.

MÉTODO DE CRÉDITO (APLICADO EN MÉXICO).

El método de crédito consiste en recabar de los clientes el IVA y acreditarlo con el IVA cubierto en las compras, esto es trasladado por los proveedores, enterando al fisco la diferencia entre ambos (cuando hayan sido cobrados y pagados efectivamente).

EJEMPLO: MÉTODO DE CRÉDITO (IVA AL 15%)

	<u>Importe</u>	<u>IVA</u>
Compras a proveedores	\$ 300	
15% de IVA trasladado por proveedores		45
Ventas a clientes	500	
15% de IVA trasladado a clientes	<u> </u>	<u>75</u>
IVA a pagar al fisco		\$ <u>30</u>

MÉTODO DE DEDUCCIÓN.

El método de deducción consiste en enterar al fisco el importe del gravamen determinado conforme a la tasa del valor agregado, o sea, sobre la diferencia entre las ventas y las compras en un determinado periodo, sin que sea necesario trasladar IVA a los clientes y sin que deba cubrirse impuesto sobre las compras:

EJEMPLO: MÉTODO DE DEDUCCIÓN.

	<u>Importe</u>
Compras a proveedores	\$ 300
Ventas a clientes	<u>500</u>
Valor agregado	200
Tasa del IVA	<u>15%</u>
IVA a cubrir al Fisco	\$ <u>30</u>

APLICACIÓN DE ACUERDO AL ORIGEN.

El IVA que puede aplicarse de acuerdo al destino, consiste en gravar o desgravar un bien, teniendo en cuenta su destino final. Si el bien se consume dentro del territorio de un país, se gravará en su totalidad y si el destino es la exportación, se desgravará totalmente, a fin de que esté en posibilidad de introducirse en mercados internacionales a precio más bajo.

Este método permite que el producto consumido en el país, soporte la carga fiscal correspondiente a la exención otorgada al producto exportado, aumentando el precio del bien vendido en el país, pero fomentando por otra parte, su exportación.

EL IVA EN MÉXICO.

En México existía inquietud de parte de autoridades hacendarias, de transformar el ISIM, por el atraso que desde el punto de vista fiscal representaba un impuesto en cascada.

En las postrimerías de 1968, las autoridades hacendarias mexicanas exteriorizaron su deseo en el sentido de que, en virtud de los grandes defectos de que adolecía el ISIM y después de haber observado los regímenes tributarios en varios países europeos, convenía implantar en la República Mexicana un impuesto que tuviera las características del IVA, Por lo que se dio a conocer en noviembre de 1968, un Anteproyecto de Ley de Egresos, con objeto de sustituir la cuota federal del ISIM.

ANTEPROYECTO DE NOVIEMBRE DE 1968.

El anteproyecto constituyó el primer intento formal para la sustitución de la cuota federal del ISIM. En tales condiciones, estaba encaminado a establecer las bases del nuevo gravamen. Sin embargo, se incluyeron dentro del texto, disposiciones relativas a otros

gravámenes con características totalmente diferentes, como fue el caso del impuesto del 1% sobre Remuneraciones Pagadas y parte del Impuesto del Timbre, resultado de ello una extraña mezcla, que desvirtuaba el sistema original.

CARACTERÍSTICAS PRINCIPALES DEL ANTEPROYECTO.

El impuesto a que se refería el artículo 9º fracción primera, sí se ajustaba a los principios de valor agregado, toda vez que permitía la compensación. Sus principales características eran:

- a) Se causaba el impuesto sobre la compras

Este aspecto representó una innovación total, ya que no se calcula sobre la venta, sino que la percepción de ingresos constituye el hecho generador del crédito fiscal. El gravamen a la erogación o egreso dio origen al nombre del Impuesto Federal sobre Egresos.

- b) Retención del Impuesto

Aun cuando era el comprador el causante del impuesto, el vendedor estaba obligado a trasladar y enterar al fisco el importe del impuesto y, consecuentemente, era responsable solidario ante las autoridades. Los vendedores sucesivamente debían enterar el impuesto correspondiente, pero sin afectar su patrimonio, ya que solamente debían adelantar un impuesto que cubriría finalmente el consumidor.

- c) Se calculaba en cada etapa de distribución

Al igual que el ISIM, este gravamen se causaba al efectuar entrega de bienes con traslación de dominio, pero únicamente sobre el valor agregado en cada etapa, eliminándose así la imposición acumulativa.

d) Tasas del Impuesto

Se establecían dos tasas distintas: la general que ascendía al 5% y la especial del 10%.

Aun cuando la tasa general del nuevo impuesto era superior a la tasa Federal del ISIM (que es del 1.8%), las autoridades fiscales hacían especial hincapié en la equivalencia, ya que el ISIM se causa sobre el importe de las ventas y en cambio el Impuesto sobre Egresos únicamente sobre el importe del valor agregado; esto es, sobre una base menor.

Indicaban además, que el Impuesto Sobre Egresos afectaba al consumidor final, de allí que los empresarios serían simples retenedores del mismo; en tanto que el ISIM si afecta a cada uno de los intermediarios, aún cuando este gravamen se repercute al consumidor final, incluido en el precio de venta y en algunos casos, en forma expresa o separada.

e) Entero mensual

Respecto del pago, ambos tributos operan de manera similar, ya que se cubren mediante declaración mensual.

f) Separación expresa

Este punto, que había sido ya mencionado en forma opcional en la Ley del ISIM, adquiriría en el Anteproyecto el carácter de obligatorio, ya que el Impuesto Sobre Egresos debía hacerse constar expresamente en cada factura.

g) Desgravación a las exportaciones.

Una de las características más importantes del nuevo gravamen consistía en la desgravación a las exportaciones, ya que favorecía a productos destinados al consumo en el extranjero, mediante la eliminación de cualquier carga fiscal, facilitando su colocación ventajosa en mercados internacionales, en virtud de eliminar del precio de la mercancía, cualquier impuesto sobre ventas.

INTERVENCIÓN DE LA INICIATIVA PRIVADA.

Conocido el Anteproyecto, numerosas personas y organismos llevaron al cabo estudios en torno a sus disposiciones. Dichos estudios plantearon diversas interrogantes y contradicciones que demostraban la inaplicabilidad del proyecto.

Por su parte, las autoridades procedieron a designar a grupos de personas y comisiones, a fin de que se avocaran al estudio de diversos temas. Estos grupos se integraron no sólo con funcionarios gubernamentales sino con especialistas en la materia y representantes de la Banca, la Industria y el Comercio.

EXPERIMENTOS Y CUESTIONARIOS.

Aun cuando las opiniones expresadas por las comisiones representaban un elemento de gran valía, el Fisco Federal deseaba abundar en relación al nuevo gravamen, por lo que, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal llevó al cabo un programa de trabajo en relación con el Anteproyecto del IVA en México.

El Departamento de Estudios Técnicos de la Administración General de Impuestos al Ingreso no sólo participó activamente en el Anteproyecto, sino también elaboró sistemas de control administrativos para el caso de que el IVA llegara a implantarse en México.

Por otra parte, diversas asociaciones de profesionales, se dedicaron al estudio del Anteproyecto, con el fin de colaborar en forma positiva, como fue el caso del Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C., que realizó un análisis estructural del Anteproyecto.

De igual manera, el sector empresarial envió a las autoridades sus puntos de vista y observaciones. La COPARMEX y la CONCAMIN formaron una comisión que viajó por diversos países europeos, para el estudio del IVA. Dicha comisión formuló varios resúmenes del IVA en diversos países europeos que se encuentran en el Centro de Investigación Tributaria. Además, prepararon un memorándum con recomendaciones de carácter general sobre el Anteproyecto. Como resultado del viaje, las autoridades se vieron en la necesidad de elaborar un nuevo documento que fue dado a conocer durante el mes de octubre de 1969, bajo el nombre de Proyecto de Ley del Impuesto Federal sobre Egresos.

PROYECTO DE OCTUBRE DE 1969.

El proyecto de octubre de 1969 no varió en esencia por lo que se refiere a las características principales del Anteproyecto anterior, ya que los cambios más importantes fueron los siguientes:

- a) Aumento de las tasas general y especial de un 5% y un 10%, a un 8% y un 15% respectivamente. Esta situación se originó al incluir dentro del sistema de valor agregado, una participación para los Estados con el objeto de sustituir a la tasa local del ISIM.
- b) Omisión del Impuesto del 1% sobre Remuneraciones Pagadas.
- c) Inclusión de un nuevo método consistente en gravar las erogaciones efectuadas con motivo de viajes al extranjero. Esta sistema

no se adapta al IVA porque el contribuyente no tiene la facultad de deducirlo de los impuestos que se hayan recabado.

d) Establecimiento de un artículo transitorio que pretende reconocer un crédito a los inventarios, para evitar la inflación que se originaría con la adopción del nuevo impuesto y,

e) Coordinación fiscal entre la Federación y los Estados de la República Mexicana.

En relación con dicho proyecto se elaboraron otros trabajos, entre los que destaca el realizado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y el Colegio de Contadores Públicos de México A.C., en relación con sus aspectos contables.

2.2 EL ORIGEN DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO FRANCES

Los impuestos modernos sobre el volumen de negocios nacieron en los diferentes países europeos a consecuencia de las necesidades financieras del Estado resultantes de la Primera Guerra Mundial. Examinaremos los puntos importantes que han subsistido, por lo menos durante algún tiempo, a través de evoluciones y que constituyen los primeros cimientos del impuesto que conocemos hoy.

DESDE EL IMPUESTO EN CASCADA AL IMPUESTO SOBRE LA PRODUCCIÓN.

El primer impuesto francés sobre el volumen de negocios fue llamado impuesto sobre el gasto (ley de 31 de diciembre de 1917): grava sólo las ventas al por menor, ya que las ventas realizadas en procesos anteriores (ventas del fabricante, ventas del mayorista) se efectuaban en régimen de suspensión de impuesto. El impuesto recaudado por la administración del registro se presentaba bajo la forma de un derecho de timbre cuya tasa normal era el 2% elevada al 10% para los artículos de lujo. Este impuesto efímero suscitó tan elevado grado de fraude que su rendimiento fue irrisorio.

Hasta 1920 no apareció en Francia el impuesto sobre el volumen de negocios en cascada, o acumulativo, a imitación del impuesto alemán creado en 1916.

El impuesto sobre el volumen de negocios en su versión más simple es el que grava el valor de un servicio o de un producto a cada facturación o a cada cambio de manos; es el que se llama en la jerga fiscal “impuesto en cascada” porque se aplica mediante rebotes sucesivos. Ocurre entonces que, en el ciclo de fabricación de una camisa, la hilatura habrá acarreado, por ejemplo, el impuesto sobre 10 francos, la tela sobre 20 francos, la camisa sobre 60 francos en su proceso industrial, sobre 70 francos en su proceso a por mayor y sobre 100 francos al venderse al por menor. Suponiendo que el impuesto fuera del 10%, la imposición global habrá sido de 26 francos (1+2+6+7+10).

Este impuesto dio lugar a la elaboración de unos principios, algunos de los cuales subsisten todavía en el IVA francés.

Las personas imponibles fueron definidas como aquellas “que habitual u ocasionalmente compran para revender o ejecutan actos pertinentes a las profesiones sometidas al impuesto sobre los beneficios industriales o comerciales”, lo que excluye automáticamente a los particulares, los agricultores, los miembros de profesiones liberales y las personas que ejecutan actos civiles.

Fue precisada la distinción entre ventas y prestaciones de servicios, y la noción de prestaciones de servicios (más extensa que la admitida en Alemania) engloba hechuras, corretajes, comisiones, alquileres, intereses, descuentos, agios y otros lucros.

Quedó definida la territorialidad; sólo las operaciones realizadas en Francia se consideraban imponibles, las exportaciones fueron exoneradas y las importaciones gravadas. Pero los productos exportados conservaban en su precio la carga del impuesto percibiendo en etapas anteriores a la exportación, al paso que los productos importados estaban gravados únicamente sobre su valor es aduana.

Los impuestos fueron múltiples: al principio 1%, 3%, 10%.

El deudor legal quedaba sometido al régimen de la declaración controlada (contabilidad o libro de ventas, con la obligación de conservar los comprobantes).

Este impuesto simple y de gran rendimiento tropezó con la hostilidad de los comerciantes y artesanos que constituían la gran masa de contribuyentes, dependientes a efectos tributarios de la administración de contribuciones indirectas, famosas por sus métodos eficaces pero inquisitoriales.

Fue en esencia esta manifestación de rechazo la que dio pie a la demanda que ellos formularon; el impuesto debía ser llevado a las etapas anteriores al de la venta al por menor.

Para justificar este cambio, los parlamentarios defensores de los interesados miraron menos hacia el rechazo al sometimiento del impuesto que a la desigualdad causada por los impuestos en cascada; estos gravaban más onerosamente los productos vendidos al término de un circuito largo a cargo de comerciantes pequeños, que los comercializados por las empresas integradas que, gracias a un circuito corto, eludían por lo menos en parte los efectos de la cascada.

Así pues, sin que siquiera se hubiera pronunciado el término, la noción de neutralidad hacia su aparición.

Para evitar la cascada de imposiciones se observó que los comerciantes se transformaban en comisionistas al objeto de no tener que soportar el impuesto más que sobre la comisión y no sobre el precio del producto; se presencié también como se multiplicaban las fusiones destinadas a realizar una integración vertical.

La imposición francesa sobre el volumen de negocios incitó a las concentraciones empresariales. Este efecto había sido conscientemente deseado por algunos parlamentarios, como un medio para eliminar a los intermediarios.

Estas críticas condujeron en principio a la búsqueda de soluciones fáciles tendentes a exonerar a los pequeños y a gravar a los grandes, pero fue difícil definir a los “pequeños” sin crear trastornos más graves que aquellos que se pretendía evitar.

Por este motivo, y como solicitaba en 1922 la Comisión de Finanzas de la Cámara, se intentó reemplazar “el impuesto sobre el volumen de negocios que da lugar a una percepción especial en el instante de cada transacción, por un impuesto percibido de una sola vez o no en un número de veces muy reducido”.

Finalmente la imposición sobre el volumen de negocios no fue suprimida; pero a partir de 1925 fueron creados una treintena de impuestos únicos³⁷ recayendo los dos primeros sobre el carbón (gravados en el momento de la extracción) y sobre la carne (percibido en el instante del sacrificio); estos impuestos fueron particularmente copiosos en el sector alimentario, y el impuesto sobre cuerpos grasos (1932) puede ser considerado como el motivador de dos nociones fundamentales que deberían servir de base al impuesto sobre la producción: la noción de productor y la de compra en suspensión de impuestos.

El productor es todo aquel que fabrica o acaba, hace fabricar o acabar el producto imponible o que lo vende bajo su nombre o marca.

La multiplicación de los impuestos únicos no facilitaba la tarea de los detallistas, que debían ventilar sus ventas como “negocios tributables” (los sometidos al impuesto sobre el volumen de negocios) y “negocios exonerados” (los relativos a los productos que habían acarreado impuestos únicos). Los menos escrupulosos tenían tendencias a elevar artificialmente las ventas exoneradas.

Después de catorce años se pudo dar satisfacción al comercio mayorista y detallista y remitir de una forma general a la etapa del último productor la imposición de los negocios por la vía del impuesto único sobre la producción (ley del 31 de diciembre de 1936), y para reducir de 1,600,000 a 782,000 el número de los sometidos a este impuesto.

Con esta forma el legislador trataba de proporcionar la neutralidad entre circuitos cortos y circuitos largos, y la igualdad entre las mercancías importadas y las producidas en el interior:

- a) En la fecha de su creación, el impuesto sobre la producción funcionaba como los impuestos únicos, que únicamente operaba para los productos incorporados físicamente en el artículo imponible.

³⁷ “Impuestos únicos”, porque se perciben en una sola etapa. Pero sus tasas son diferentes y sería mas exacto hablar de “impuestos específicos”.

Los creadores del impuesto sobre la producción no advirtieron inmediatamente que este guardaba un carácter acumulativo gravando dos veces el valor de los bienes y de los servicios intermedios, tales como las herramientas corrientes, las inversiones, el transporte, el crédito, los trabajos de investigación.

- b) Sólo al cabo de tres o cuatro años se llegó a una clasificación en cinco grupos de los productos utilizados bajo la presión de las profesiones que se afanaban por obtener paso a paso, una expansión de sus compras en suspensión de impuesto, pero no obstante sin captar su filosofía general.

Así además de las materias primas se distinguió:

Los productos de consumo rápido, que podían servir un número limitado de veces (refractarios, electrodos, etc.): la Administración admite que sean gravados sólo el 50% de su precio.

Las herramientas especiales (moldes para estampado): sólo permanecía gravable la materia prima que las componía.

Las herramientas, por el contrario, debían soportar la totalidad del impuesto y, si habían sido fabricadas por el productor, dar lugar a una “entrega a uno mismo”, es decir, a una imposición sobre el valor normal mayorista.

- c) La reforma más importante aportada por el legislador al impuesto sobre la producción fue la institución de los pagos fraccionados (ley del 24 de septiembre de 1948).

La eliminación del régimen suspensivo y su sustitución por la imposición de cada etapa bajo acreditamiento del impuesto sobre la producción facturada por los proveedores en el momento de la compra de las materias primas y productos

asimilados, tuvieron muchos pretextos - la imposibilidad de mantener al día la lista de los productos sometidos a imposición- .

En el origen se pensó que el solo hecho de pasar al sistema de impuesto sobre los pagos fraccionados iba a entrañar una aceleración del cobro del mismo, pero fue necesario conocer muy pronto que si aparentemente el impuesto se pagaba en parte ya al comienzo del ciclo de producción, y por lo tanto más pronto, esto era sólo una falsa apariencia, toda vez que los acreditamientos anulaban inmediatamente estas ventajas. En definitiva, la suspensión del impuesto y los pagos fraccionados venían a ser lo mismo, desde el punto de vista de la tesorería del Estado.

Tomemos un ejemplo concreto y supongamos que A, hilador, sirve a B, tejedor, por valor de \$300 de hilados que han de servir para fabricar tela vendida a \$600 por B a C, confeccionista, el cual servirá las prendas al detallista al precio de \$1,000.

Supongamos además que todas estas operaciones se efectúan y se pagan en el transcurso del mismo mes, y que las ventas están sometidas a un impuesto sobre la producción del 10%. El total de los impuestos satisfechos es el mismo en ambos sistemas:

Operaciones	Volumen de negocio	Suspensión	Pagos fraccionados
A entrega a B y factura \$ 30 de impuesto	\$ 300	0	30
B entrega a C, factura \$ 60 de impuesto y deduce \$ 30, facturados por A	600	0	30
C entrega al detallista, factura \$ 100 de impuesto y deduce \$ 60, facturados por B	<u>1,000</u>	<u>100</u> \$ <u>100</u>	<u>40</u> \$ <u>100</u>

El impuesto es acreditado por el comprador en el mismo momento en que el vendedor paga al fisco.

Los pagos fraccionados no ingresan a la tesorería del Estado.

Maurice Lauré tuvo entonces la idea, para incrementar los ingresos a título de impuestos, de hacer un desfase de un mes en los acreditamientos. O, dicho de otra manera, si un productor había efectuado en octubre de 1948 entregas sometidas al impuesto sobre producción por un millón de pesos, él debía enterar al fisco el impuesto correspondiente en noviembre; pero sus clientes deberían esperar al mes de diciembre para acreditar el impuesto que figuraba en las correspondientes facturas recibidas en octubre.

Los pagos fraccionados suscitaron también la famosa teoría del tope. Puede ocurrir, a un determinado contribuyente, que el importe de los acreditamientos supere el de los impuestos por pagar. El fenómeno puede ser provisional y así será el caso, por ejemplo, cuando medie un período de almacenamiento para las empresas cíclicas, disminuyendo el crédito del impuesto a medida que se van produciendo las ventas.

El fenómeno puede ser permanente, y este será el caso de una tributación de materias primas que soportan un impuesto fuerte y sirven para fabricar un producto que habrá sido admitido en provecho de un impuesto reducido, cuando el margen bruto es menguado. En este caso la imputación no es posible; la única solución sería la devolución del sobrante percibido, y la teoría del “tope” consiste precisamente en considerar como no reembolsable y definitivamente reciba por el Tesoro la suma que no ha podido ser imputada. El tope fue instituido al mismo tiempo que los pagos fraccionados, mediante un texto que se ceñía a precisar que la devolución no era posible más que en caso de exportación.

DEL IMPUESTO A LA PRODUCCIÓN AL IVA FRANCÉS.

Uno de los efectos inesperados de los pagos fraccionados fue el de abrir la vía al descubrimiento del IVA, gracias al espíritu de síntesis de Maurice Lauré.

En Francia hacia 1937, Julien Roger y algunos de sus colegas se inclinaban, en definitiva, por un impuesto que gravara la empresa y no los productos que esta fabrica, por más que vinieran a parar a una variante del impuesto sobre los beneficios industriales y comerciales, basada en la cuenta de explotación, gravando el margen bruto y ya no el neto y haciendo intervenir las variaciones de las existencias, lo que en épocas de inflación hubiera planteado el problemas de la imposición de un margen ficticio.

El proyecto Roger fue adoptado bajo el nombre de impuesto sobre las plusvalías y por Force Ouvrière bajo el de “retención económica”.

Con el mismo espíritu, en 1943, el profesor Carl S. Shoup preconizó el establecimiento de una value-added tax que trató de aplicar en Japón, en 1949, pero la reforma adoptada jamás entró en vigor.

En todos estos proyectos el margen bruto sometido a la imposición estaba determinado partiendo de la cuenta de explotación, deduciendo el importe de las compras del de las ventas (deducción llamada “base sobre base” por oposición a la deducción “impuesto sobre impuesto”). Tomaban en consideración las variaciones del inventario (salvo en el proyecto de retención económica), y solamente el proyecto Shoup preveía la deducción de las amortizaciones.

Se puede considerar a Julián Roger o bien al profesor Shoup inventores del IVA, pues ellos han inventado un impuesto que grava el margen bruto o el valor añadido de las empresa, y no sus productos o servicios; esto hubiera sido una especie de impuesto profesional cuya modalidad de cálculo no hubiera permitido la mención sobre las facturas, la repercusión en los precios, la transmisión de los otros sujetos sometidos al impuesto ni la devolución en caso de exportación

Dos productos a precios idénticos no hubieran necesariamente experimentado el mismo impuesto a nivel de consumidor, y la igualdad entre los productos importados y exportados no habría sido respetada.

Maurice Lauré, por el contrario, al perfeccionar el impuesto sobre producción, pese a conservar sus mecanismos esenciales de impuesto de consumo, ha creado un impuesto que grava el valor de los productos y que desemboca en una verdadera neutralidad en los planos interior e internacional.

Las aportaciones de Lauré, ya sea con sus libros (*La taye sur la valeur ajoutée* 1953; *Au Secours de la TVA*, 1957), o bien con su acción en tanto que inspirador de la legislación, fueron considerables.

Las mejoras del impuesto sobre la producción que él preconizaba consistían esencialmente en instituir un impuesto general:

- a) Que gravaba lo mismo los productos que los servicios (de ahí la fusión con el impuesto sobre las prestaciones de servicios, impuesto en cascada que subsistía junto al impuesto a la producción).
- b) Que se aplicaba hasta la etapa de comercio (lo que suprimía la noción de productor y los problemas de fronteras que acarreaba).
- c) Que conservaba el régimen de pagos fraccionados, pero sin limitar el acreditamiento al impuesto experimentado en el momento de la compra de sólo los productos que se incorporaban físicamente en el bien imponible; el derecho al acreditamiento debería extenderse a todos los elementos constitutivos del valor del este bien, lo que conduciría a gravar este valor una única vez.

Una vez suprimida la noción de productor, el impuesto “sobre la producción” debió cambiar el nombre: puesto que en cada etapa, por el juego de los acreditamientos cada

contribuyente legal pagaba al Tesoro el impuestos sobre el valor que añadía al producto, se adoptó el nombre de “impuesto sobre el valor añadido”. No obstante conviene mencionar que:

- a) El impuesto facturado en cada etapa al comprador se imponía sobre el precio total del producto, y no sobre el valor añadido de este producto por el vendedor:
- b) Lauré preconizó el acreditamiento en una sola vez del impuesto que había gravado la compra de los activos lo que haría del IVA un impuesto estimulador de la inversión, al encontrarse el precio del material de hecho deducido del importe total del impuesto desde el momento de la compra.

Este proyecto coherente, que suprimía numerosos problemas de frontera, debía permitir mucha mayor simplicidad y una equidad incrementada. Pero debió esperar dieciséis años para verse realizado, hasta tal punto es cierto que en el terreno de la fiscalidad los partidarios de la rutina entre los contribuyentes, el temor a la pérdida de ingresos y a la fidelidad a los principios tradicionales en el seno de la Administración, son más poderosos que el deseo de innovación de los inventores y sus demostraciones más convincentes.

Una evolución fiscal supone una maduración lenta de las mentalidades, ayudada o contraria por las necesidades económicas o sociales del momento.

Con la Ley de 10 de abril de 1954, que instituía el IVA; lleva la tarifa normal del impuesto de 15.35% al 16.85%, y a partir del 1º de julio de 1954 permite deducir además de los impuestos sobre materias primas aquellos que gravaron los bienes de inversión, los gastos generales y, el 1º de enero de 1955, el impuesto sobre la prestación de servicios.

Finalmente, en 1º de enero de 1968 el IVA se amplió a la etapa de detallista y a las prestaciones de servicios, y lo esencial de los proyectos de Lauré se vio materializado (ley de 6 de enero de 1966).

Se adoptaron un cierto número de simplificaciones, como la supresión del desfase de un mes para el acreditamiento de los impuestos sobre las inversiones (1965), la desaparición casi total del tope (1972), y ciertas modificaciones en el número de tasas como la fusión entre la tasa normal y la intermedia (1977).

Para llegar a este punto, partiendo de la concepción inicial de un espíritu que posee un sentido de la síntesis, se han necesitado dieciséis años de una gestión prudente, que supo aprovechar las circunstancias económicas (estancamiento de 1952 a 1953 necesitado de un relanzamiento de las inversiones) y los estrechos contactos con las organizaciones profesionales interesadas (reuniones nacionales del comercio sobre la extensión del IVA a la distribución, 1963; comisión consultiva sobre el IVA, 1966; comisión de simplificación, 1968).

La historia del IVA francés es un buen ejemplo de los que puede lograr la asociación del espíritu de síntesis y del pragmatismo.

Así pues, de no haber existido el IVA en Francia, tampoco hubiera existido el IVA en el CEE y en algunos otros países.

En Francia la evolución ha sido posible y, en definitiva, aceptada por la opinión, porque ha sido llevada a cabo muy paulatinamente; era mucho más arriesgado en los demás países, que debían hacer un salto brutal desde el impuesto en cascada al IVA y, al margen de los argumentos teóricos, no se decidieron a dar el salto hasta que vieron funcionar el sistema en Francia.

2.3 IMPUESTO AL GASTO

La clasificación económica de los impuestos, parte del principio según el cual “la renta es la magnitud de todos los tributos”. De acuerdo con los diversos momentos de la renta afectados por el gravamen (su percepción, su capitalización o su gastos); puede haber causado “impuesto sobre la renta”, “impuestos al capital” e “impuestos al gasto”.

Desde el punto de vista de la distinción tradicional entre impuestos directos e indirectos, puede clasificarse así:

1. Impuestos directos al gasto

Afectan el gasto del contribuyente de manera semejante al impuesto sobre la renta, pero sobre la base del consumo y no del ingreso; no suponen, teóricamente, diferenciación alguna entre deudor (responsable según la ley, como contribuyente, porque el sujeto pasivo en quien incide el impuesto es igualmente quien lo paga al ente público titular del crédito tributario). El contribuyente de un impuesto directo sobre el gasto, debe presentar periódicamente una declaración de gastos similar a la declaración de renta, en la cual habrá gastos declarados, gastos gravables, etc.

2. Impuestos indirectos al gasto

Afectan el gasto del sujeto pasivo económico con base en hechos aislados (consumos), y en forma indirecta, de manera que la persona en quien repercute el impuesto (consumidor-sujeto pasivo económico) difiere de quien responde por su pago ante el Estado (responsable-sujeto pasivo jurídico), y el tributo deja al descubierto la fuente de la renta consumida (de capital de trabajo a la renta).

En los impuestos indirectos al gasto es característico el fenómeno de “repercusión del deudor legal al destinatario económico”, de manera que son los típicos impuestos al “consumo” en la medida que efectivamente se trasladan hacia delante mediante aumentos

en los precios de los bienes o servicios gravados. Como exponen Due y Friedlaender, los impuestos indirectos al gasto, al incrementar los precios de los bienes o servicios gravados, pueden generar una reducción de los consumos o un incremento de la renta destinada a un consumo que permanece constante, lo cual, finalmente, implica una reducción del ingreso real en relación con el gasto.

La repercusión del impuesto al consumidor en forma total, mediante el incremento de los precios en el mismo valor del gravamen, depende de diversos factores (tipo de mercado, elasticidad de la oferta y de la demanda, utilidades estimadas del vendedor, etc.) que en la práctica, como veíamos al tratar la clasificación tradicional de los impuestos, hace difícil y en veces imposible determinar en qué medida el gravamen es realmente al gasto.

Los impuestos indirectos al consumo pueden clasificarse en impuestos específicos al gasto, impuestos generales al gasto (el impuesto sobre las ventas de bienes y prestación de servicios), y gravámenes y derechos arancelarios por la importación de bienes. Rigen tres modalidades citadas; impuestos específicos que afectan determinados consumos.

EL IMPUESTO DIRECTO SOBRE EL GASTO

Principio fundamental de la tributación y criterio de equidad es el de la incidencia del impuesto en función de la capacidad contributiva del “sujeto pasivo económico”, o persona en quien repercute el gravamen. Son diversos los factores que intervienen en torno al problema de la capacidad de pago. En síntesis, puede afirmarse que la propiedad (por ejemplo en el impuesto predial), la renta (por ejemplo en el impuesto básico de renta) y el consumo (por ejemplo en el impuesto al valor agregado) son los “índices de capacidad contributiva” que legal y doctrinariamente orientan la creación y la existencia de los impuestos.

Según el índice de capacidad que tenga en cuenta el tributo, los impuestos tradicionalmente se han clasificado desde el punto de vista económico en impuestos sobre “la renta”, “el capital” y “el consumo”.

La imposición en función del consumo y particularmente el impuesto general o selectivo sobre el valor agregado, si bien es de vigencia relativamente reciente, tiene antecedentes doctrinarios de vieja data. Thomas Hobbes, el autor de *Leviatán*, sostenía en el siglo XVII que el “bienestar de una persona en un período determinado se mide por la cantidad de sus consumos más que por su renta; Stuart Mill, Marshall, Fischer, Pigou, y en general los representantes de la “doctrina económica clásica” planearon, como Hobbes, que el impuesto en cuanto a la equidad y a la “capacidad de pago”, debe atender al consumo más que a la renta del “sujeto pasivo económico”⁴³”

El profesor Nicholas Kaldor, en su obra “El impuesto al gasto”, establece la posibilidad de que el impuesto tradicional y directo sobre la renta sea rebasado por un directo y progresivo sobre el gasto, en el cual la “base gravable no estaría constituida por el ingreso sino por la diferencia entre la renta obtenida y el ahorro, es decir, por la “renta consumida”⁴⁴”.

El impuesto personal y directo sobre el gasto se aplicó en Ceilán (hoy Sri Lanka) de 1959 a 1963, con la asesoría del profesor Kaldor. En Estados Unidos de América en 1942, la Tesorería propuso un impuesto semejante. En Estados Unidos se denomina “impuesto a los gastos” (spending tax), y en Gran Bretaña se conoce como “impuesto a los desembolsos” (expenditure tax).

Como describen Due y Friedlaender⁴⁵, el impuesto personal (impuesto sobre el gasto ha sido propuesto como sustituto del impuesto sobre la renta), como suplemento del

⁴³ DUE, John F. y FRIEDLAENDER, Ann F, *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, pág. 350.

⁴⁴ KALDOR Nicholas, *El impuesto al gasto*, trad. De Rubén Pimentel, reimpresión de la primera edición en español., Bogotá, Fondo de Cultura Económica 1976, pág. 193 a 225.

⁴⁵ DUE, John F. y FRIEDLAENDER, Ann F, *Análisis económico de los impuestos y del sector público*, edit. Cit., págs. 234 y 237.

tributo básico de renta o del sistema que excluirá al impuesto sobre el valor agregado (IVA) en general del impuesto a las ventas. Kaldor propone un impuesto personal sobre el gasto, que inicialmente afectaría a los contribuyentes con capacidad de pago en forma simultánea y adicional al impuesto sobre la renta, posteriormente, según los resultados y de manera paulatina, se haría extensivo a los demás contribuyentes para, finalmente, si es posible sustituir al actual impuesto sobre la renta.

El tributo, sin embargo, ofrece, al menos teóricamente, grandes ventajas especialmente para los países en vías de desarrollo. Como quiera que la determinación de la base gravable estaría constituida por la diferencia entre el ingreso y el ahorro, estimularía la acumulación de capital y, por consiguiente, la inversión y el crecimiento económico.

Empero podría afectar en mayor grado a los contribuyentes con menor capacidad de pago, en razón de que es un hecho cierto que el porcentaje de gasto, en relación con la renta, es superior respecto de las personas de bajos ingresos que de las de niveles elevados de renta.

JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO AL GASTO

VENTAJAS Y DESVENTAJAS DEL IMPUESTO A LAS VENTAS

JUSTIFICACIÓN DEL IMPUESTO SOBRE EL GASTO

Diversas consideraciones se han planteado acerca de las ventajas y desventajas del impuesto sobre el gasto. La doctrina económica clásica del gasto como indica más representativo de capacidad de pago, ha recobrado importancia en los últimos años, como fácilmente se concluye del progresivo aumento de ingresos que el impuesto de ventas representa para el tesoro público. Desde luego que la forma ideal del impuesto al consumo es la de la tributación directa y personal con tasas progresivas, a la manera expuesta por Kaldor. Pero una solución semejante implica la creación paulatina de sistemas coherentes en el largo plazo. Entre los países han acogido, cada vez en mayor grado, un régimen en el

cual la tradicional tributación directa y progresiva sobre la renta coexiste con gravámenes indirectos sobre el gasto, entre los cuales el más importante es el impuesto al valor agregado.

Las razones anteriores imponen la necesidad de analizar, así sea someramente, las ventajas y desventajas que representan los impuestos al gasto en general y el impuesto a las ventas en particular.

VENTAJAS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Las más importantes consideraciones a favor del impuesto al valor agregado pueden sintetizarse así:

1. En la medida que el impuesto al consumo desestimula el gasto, tanto en relación con los impuestos permanentes como los transitorios y específicos sobre “algunas categorías genéricas de bienes”, pueden constituir una importante herramienta contra la inflación”
2. Es más cómodo la recaudación del impuesto al valor agregado que el impuesto sobre la renta. Mientras que la percepción del tributo de renta implica el sistema de autodeclaración y autoliquidación por parte del sujeto pasivo, en el impuesto al valor agregado el gravamen se confunde con el precio y es cancelado simultáneamente con él.
3. Si bien el establecimiento o el aumento del gravamen genera reacciones adversas, una vez implantado, y con el transcurso del tiempo se ejerce un efecto psicológico sobre los contribuyentes mucho más favorable que el generado por un impuesto directo sobre la renta⁴⁶.

⁴⁶ DUE y FRIEDLAENDER, ob. cit., págs, 212 a 234 y 331 a 333.

4. En la medida que el aumento de los ingresos tributarios provenientes del impuesto al valor agregado determine la correlativa disminución de la renta cedida por los contribuyentes al Estado por concepto de impuesto sobre la renta, desciende la tendencia al fraude y a la evasión fiscal. Tal descanso, entre los tantos beneficios que envuelve, permite una menor organización administrativa de control de auditoría que atenúe los gastos públicos por ese concepto⁴⁷.
5. Periodicidad en los recaudos. No obstante la existencia de figuras como los anticipos y retenciones del impuesto sobre la renta, el impuesto al valor agregado garantiza una periodicidad en la recaudación menos dilatada en el tiempo que el tributo sobre el ingreso.
6. El impuesto sobre la renta aumenta en términos absolutos y relativos en medida que se incrementa el ingreso. En consecuencia, una reducción del tributo (en términos generales y sin considerar la alternativa de los incentivos tributarios) es posible mediante el descenso de los ingresos, lo cual equivale a afirmar que el impuesto sobre la renta puede tener efectos negativos sobre la oferta de mano de obra. En cambio, en el impuesto sobre las ventas el aumento del ingreso no determina un crecimiento correlativo del tributo, ya que el sujeto pasivo económico puede contrarrestar la carga fiscal en todo o en parte disminuyendo el consumo y aumentando el ahorro.
7. El impuesto al valor agregado como se infiere de lo anteriormente expuesto, desestimula el gasto e incentiva el ahorro.
8. El impuesto al valor agregado no tiene los problemas característicos del impuesto sobre la renta acerca del factor tributario como condicionante de la forma jurídica de organización empresarial o tipo de sociedad, lo cual significa que en este aspecto el impuesto al valor agregado a diferencia del impuesto sobre la renta es neutro.

⁴⁷ SANTACAN JUBILLAS José. *El IVA, España y el Mercado Común*. Barcelona. Bosch, Casa Editorial, págs. 16 a 18.

9. La estructura del impuesto sobre la renta ha determinado en alguna forma un estímulo al endeudamiento de las empresas como alternativa menos gravosa, desde el punto de vista tributario, que los aumentos de capital. No ocurre lo mismo con el Impuesto al Valor Agregado, cuya recaudación no depende ni del nivel de ingresos ni menos aún, del de su capitalización.
10. La tributación directa y progresiva sobre la renta puede tener resultados favorables en países desarrollados, con alto ingreso de capital. El país en vías de desarrollo, por razón de los bajos niveles de ingreso, los impuestos directos y progresivos sobre la renta generan con frecuencia fenómenos de desestímulo al ahorro y a la inversión, y especialmente de evasión y elusión fiscales. El impuesto indirecto, con tarifas diferenciales que garanticen su progresividad, representan un medio importante para evitar tales problemas.

KALDOR, en su obra *El impuesto al gasto*, refiere el argumento de los defensores del impuesto al gasto como medida que elimina el inconveniente de la “doble imposición” de los ahorros implícita en el impuesto sobre la renta⁴⁸.

MARRAMA, por su parte, resalta los problemas que puede generar el impuesto directo y progresivo en países con insuficiente base de imposición como son los países subdesarrollados.

11. El impuesto al valor agregado puede servir como medio de selección o control cualitativo del consumo, de manera que los gastos llamados “suntuarios” son provocados por el “efecto demostración”, se desestimulen con el fin de evitar distorsiones, en la demanda de bienes fundamentales de consumo.
12. Aunque realmente constituye más una crítica al concepto de “capacidad de pago” basado en el ingreso del contribuyente, es bastante discutible que la renta y la

⁴⁸ KALDOR, Nicholas. *El impuesto al gasto*. Trad. De Rubén Pimentel, reimpresión de la primera edición en español. Bogota Fondo de Cultura Económica, 1976. págs. 13 a 17

riqueza sean los medios más adecuados y equitativos para auscultar la capacidad contributiva. No es igual la situación, aún en niveles iguales de renta, de quien tiene propiedades suficientes para respaldar su futuro, que la que se ve precisado a ahorrar o a constituir provisiones con las cuales no cuenta.

Del propio modo, no es equivalente la posición de quien tiene una fuente de ingresos segura y permanente, a la de quien en períodos relativamente cortos e incluso súbitamente, puede dejar de percibir sus rentas en todo o en parte.

Por otra parte, es claro, y así lo han aceptado, que las llamadas “ganancias ocasionales” o ingresos que de manera extraordinaria percibe un contribuyente (loterías, rifas, legados, herencias, ganancias de capital, etc.), deben ser gravadas con tarifas menos elevadas o en condiciones más favorables que los “ingresos ordinarios”. La razón se funde en elementales criterios de justicia: no se puede gravar en la misma forma a una persona que recibe de manera ocasional, transitoria y extraordinaria una determinada renta en un cierto año o período gravable, que a otra que de manera permanente y ordinaria percibe ese mismo nivel de renta. Empero, en el supuesto del diferente tratamiento de las ganancias ocasionales en relación con las ordinarias, surgen serias inquietudes en torno a la capacidad de pago y del criterio de equidad. ¿Los ingresos extraordinarios deben ser gravados en la misma o en diferente forma según su fuente? ¿Es equitativo que, respecto de un mismo contribuyente y en relación con otros sujetos pasivos, puedan gravarse con tasa proporcional unos ingresos ocasionales y otros con tarifas progresivas? ¿En cierta medida la llamada “ganancia de capital” o resultado de problemas tales como la devaluación o la inflación?

13. Dada su causación instante a instante, operación por operación no requiere de los complejos sistemas de ajustes por inflación que tienen que consagrar los ordenamientos en materia de impuesto sobre la renta.

Las anteriores consideraciones han llevado a autores como el profesor Kaldor a plantear, en aras no solo de la eficiencia del impuesto, sino primordialmente de la

equidad que es la “capacidad de gasto” y no “el ingreso” la medida de la carga fiscal que ha de afectar al contribuyente.

DESVENTAJAS E INCONVENIENTES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

Dos de las críticas más importantes que se han planteado en relación con este impuesto.

A) La progresividad del impuesto

El impuesto al valor agregado desde el punto de vista teórico y en la hipótesis de una tarifa con menor capacidad contributiva. Porque mientras que en las personas de menor capacidad de pago la propensión marginal a consumir es igual a uno en las de altos ingresos es bastante inferior.

A fin de atenuar el efecto regresivo del tributo se han acogido, mecanismos relativamente adecuados.

a) El sistema de tarifas diferenciales. Consiste en gravar con diferentes tarifas los bienes materia del consumo, según su mayor o menor participación en el gasto efectuado por las personas de altos ingresos. El sistema procura clasificar los bienes gravados en categorías de tarifas, de acuerdo con “el estimativo de la elasticidad de ingresos correspondiente al consumo de cada artículo”.

Por otra parte, como afirman DUE y FRIEDLAENDER, la exención del sector de alimentos no es suficiente para eliminar el efecto inequitativo del gravamen. “La mayoría de los estudios señalan que el impuesto es regresivo en relación con los ingresos si se grava la alimentación; y que es más o menos proporcional, con excepción de los niveles de ingresos altos y bajos, si se eximen los productos alimenticios. Hay estudios debatidos pero

profundos según los cuales, aunque exista la extensión de la alimentación, el impuesto implica un alto grado de regresividad.

Por último, otras consideraciones se han planteado para argumentar que, no obstante el régimen de tarifas diferenciales, el gravamen conserva importantes y en veces inevitables factores de inequidad. Así ocurre, por ejemplo, con la condición relativa de las familias y sus consumos, según el número de personas que las integran; los tipos de consumos que aun en personas con el mismo o semejante nivel de ingresos varían según consideraciones tales como la edad o el medio de vida urbano o rural; y la imposibilidad, especialmente para pequeños empresarios, del traslado real y hacia adelante del impuesto.

B) La neutralidad del impuesto

El impuesto al valor agregado sería “neutro” si su vigencia no afectara la distribución y cuantificación de los consumos y la utilización de los factores de producción. Naturalmente, para ello sería de rigor que todos los bienes y servicios fueran gravados en su integridad y con una misma tarifa. Empero, un impuesto así sería manifiestamente injusto e inequitativo.

Finalmente, el impuesto al valor agregado ha sido criticado por otras razones de las cuales cabe mencionar la relativamente menor elasticidad del gravamen en relación con el impuesto sobre la renta, que se sintetiza en el hecho de que a cambio del ingreso no determina en forma inmediata el cambio de los conceptos en la misma proporción; la naturaleza “real” del impuesto que, en virtud de la relación jurídico-tributaria del estado con el vendedor o prestador del servicio es con él y no con el consumidor o beneficiario, impide la observancia de las condiciones personales del sujeto pasivo económico; y los discutidos efectos que tiene como estabilizador económico, que no se compara con el Impuesto Sobre la Renta.

2.4 IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS.

Han sido múltiples y varias clasificaciones que de los tributos o contribuciones se han llevado a cabo definiciones y teorías pero las que a mi juicio, poseen mayor relevancia son las siguientes:

La primera de ellas se ha dado en llamarla “tradicional”, en atención a que refleja los puntos de vista que con mayor frecuencia suelen emplear los especialistas en la materia. En tanto que la segunda la han denominado “moderna”, porque se basa en las ideas de Harold M. Sommers, distinguido profesor de la Universidad de Chicago, que es la Institución que en los últimos años ha desarrollado la escuela del pensamiento económico que más ha influido en la evolución de esta Ciencia a nivel mundial.

El estudio de la clasificación o clasificaciones de los tributos o contribuciones (en especial de los impuestos) constituye, en esencia, una forma de apreciar las diversas categorías de tributos que, en un momento dado, puede llegar a contemplar la legislación hacendaría, en función de la variedad de fuentes gravables que suele ofrecer la economía de un país. Como afirma Margain Manautou : “Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desee establecer....”

CLASIFICACIÓN TRADICIONAL

En términos generales existe un consenso entre los más destacados autores, en el sentido de considerar que los principales tributos o contribuciones deben clasificarse de la siguiente manera:

A. Directos e Indirectos

Hasta hace algunos años se había considerado que los tributos directos son aquellos que no son susceptibles de repercutirse o trasladarse a terceras personas, en tanto que los indirectos sí poseen esa posibilidad traslativa. Sin embargo, como atinadamente sostiene el mismo Margain Manautou: “En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza considera que el impuesto directo es aquel que no es repercutible y el indirecto el que si lo es. La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, y otros, estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles pues todos los gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente: que lo correcto es considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos...”

En tales condiciones, lo correcto es afirmar que los tributos directos son los que inciden sobre utilidades o rendimientos, en tanto que los indirectos son los que van a gravar operaciones de consumo.

Como ejemplo de los primeros, se puede citar al Impuesto sobre la Renta que tiene por objeto gravar las utilidades o rendimientos que obtengan las sociedades mercantiles, las personas físicas, los residentes en el extranjero y las personas físicas que realicen actividades empresariales, de fuentes de riqueza ubicadas en México.

Por otra parte, el caso típico de un tributo indirecto se tiene en el Impuesto al Valor Agregado, el que invariablemente ha obedecido a esta clasificación no sólo en México, sino en todos los países en donde se ha establecido, toda vez que tiene por objeto gravar un serie de operaciones de consumo, pueden ser, entre otras: la enajenación de bienes, la prestación de servicios, el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y la importación de bienes o servicios.

Resumiendo las ideas en torno a esta clasificación, se puede señalar que, mientras los tributos directos tienen por objeto gravar ganancias, utilidades o rendimientos, los indirectos inciden sobre ingresos provenientes de operaciones de consumo.

B. Reales y Personales

Por contribuciones o tributos “reales” se entienden aquéllos que están destinados a gravar valores económicos que tienen su origen en la relación jurídica que se establece entre una persona -física o moral- y una cosa o un bien. Se les llama “reales” debido a que generalmente los correspondientes sujetos pasivos son titulares de algún derecho en especial el de propiedad. Así el ejemplo clásico lo encontramos en el impuesto predial que todos los propietarios de bienes inmuebles están obligados a pagar a las Tesorerías de las Entidades Federales.

Por otra parte, por tributos personales se debe entender todos aquéllos que gravan los ingresos, utilidades, ganancias o rendimientos obtenidos por personas físicas o morales, como consecuencia del desarrollo de los diversos tipos de actividades productivas (industria, comercio, agricultura ganadería, pesca, ejercicio de profesiones liberales, etcétera), a las que se encuentren dedicados, e independientemente o al margen de su vinculación jurídica con cosas, bienes o derechos reales.

C. Generales y Especiales

Esta clasificación tradicional es quizá, la de más fácil comprensión, debido a su extraordinaria sencillez. Así, se afirma que por tributos generales son aquellos que gravan diversas actividades económicas, las que, sin embargo, tienen en común el ser de la misma naturaleza; en tanto que los tributos especiales son los que exclusivamente inciden sobre una determinada actividad económica. Como ejemplos de los primeros podemos citar el Impuesto sobre la Renta y el Impuesto al Valor Agregado. En efecto, en términos

generales el Impuesto sobre la Renta grava varios tipos de actividades económicas: industriales, comerciales, agrícolas, ganaderas y de pesca llevadas a cabo por sociedades mercantiles; las de desarrollo de trabajos personales subordinados o independientes realizados por personas físicas, la obtención de ingresos por enajenación de bienes, por conceder el uso o goce temporal de bienes, etc.

Por su parte, el Impuesto al Valor Agregado, grava diversas clases de operaciones (enajenación de bienes, prestación de servicios independientes, otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, e importación de bienes o servicios) que, a su vez, son susceptibles de agruparse también bajo un denominador común: actos de consumo.

Entre los casos de tributos especiales podemos mencionar a todos aquellos que gravan en forma exclusiva a una sola actividad económica, como los derechos por uso de aeropuertos, las contribuciones por mejoras, el impuesto sobre adquisición de inmuebles, etc.

D. Específicos y Ad - Valorem

Los tributos específicos son aquellos cuyas cuotas, tasas o tarifas, atienden, para su correspondiente determinación en cantidad líquida, al peso, medida, volumen, cantidad y dimensiones en general del objeto gravado. En tanto que los ad-valorem, para el mismo fin, exclusivamente atienden al valor o precio del propio objeto gravado. Se trata de gravámenes que, dentro de nuestro medio, únicamente aparecen previstos en la Legislación Aduanera, ya que ésta, dada la naturaleza de las operaciones de importación y exportación, grava básicamente mercancías, las que preferentemente deben valorarse en función de sus medidas y dimensiones, o bien en atención a su valor o precio.

CLASIFICACIÓN MODERNA.

Las actuales corrientes de la Ciencia Económica en torno al papel que los tributos o contribuciones (en especial los impuestos) deben jugar como instrumentos de planeación en las modernas finanzas públicas, generalmente acosadas por problemas de recesión, inflación, devaluación y desempleo.

La clasificación de HAROLD M. SOMMERS busca señalar los impactos o efectos que el establecimiento de los tributos puede llegar a ocasionar en la Economía Nacional, toda vez que este distinguido autor se muestra más preocupado por los efectos de un impuesto y su cadena de derivaciones que por explicar su naturaleza. De modo que, partiendo de estas premisas, a continuación se manifiestan algunas de las ideas de mayor trascendencia que sobre este particular nos presenta uno de los precursores de la llamada “escuela del monetarismo económico”; la que si bien ha sido duramente criticada y debatida, ha ejercido, sin lugar a dudas, una influencia determinante en las modernas Finanzas Públicas.

Para SOMMERS existen cuatro clases fundamentales de impuestos: 1) sobre bienes, 2) sobre servicios, 3) sobre ingresos, y 4) sobre riquezas.

A. Impuestos sobre bienes y servicios

Estas clases de gravámenes están encaminados a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le prestan. Se trata, desde luego, de impuestos al consumo, cuyo típico ejemplo está representado por el Impuesto al Valor Agregado.

En opinión de SOMMERS, esta clase de impuestos constituyen los verdaderos tributos indirectos y, por lo tanto, participan de todas sus características negativas : son injustos desde el momento mismo en que no gravan a los sujetos en función de su riqueza personal, sino en atención a los consumos (muchos de ellos inevitables o necesarios) que

llevan a cabo; y resultan, desde cualquier ángulo que se les contemple, claramente inflacionarios, toda vez que al recargar el precio de las mercancías y servicios, incrementan, por fuerza, el costo de la vida y disminuyen el poder adquisitivo de los salarios, los que, al elevarse como una necesaria compensación, dan paso a la llamada “espiral funcionaria”, que no es otra cosa que una carrera desaforada ente precios y salarios. Pero a pesar de todas sus desventajas, los impuestos indirectos suelen tener a corto plazo un impacto sumamente favorable en la balanza del Erario Público: incrementan en forma casi inmediata la recaudación. De ahí que, pese a las justificadas críticas que se les pueden formular, cuenten en la actualidad, y posiblemente en el futuro cercano, con gran aceptación por parte de los gobiernos.

Los comentarios que al respecto expresa SOMMERS son tan claros y lógicos que no ameritan mayor comentario o explicación:

“Para el financiero los impuestos indirectos son invariablemente tentadores. Por medio de éstos puede alcanzar a las clases más pobres, sobre las que es muy difícil, si no imposible, imponer cualquier gravamen directo. Muchos impuestos indirectos son productivos y para el Ministro de Hacienda que tiene que obtener ingresos con el mínimo posible de escándalo, este tipo de impuestos es de primordial importancia. Son también muchos más cómodos y menos irritantes que los gravámenes directos. Por lo tanto, una recaudación mayor puede obtenerse con un mínimo de protestas. Esto en algunas ocasiones tiende a promover la extravagancia. Es conveniente mantener cierto equilibrio entre impuestos directos e indirectos. La imposición indirecta, por lo tanto, impide una concentración exclusiva en los impuestos directos más importantes y conserva la regla de oro de que las recaudaciones del Estado deben tener una base lo más amplia posible. Un impuesto muy fuerte, directo o indirecto, en cualquier punto o puntos hará que exista una fuerte tendencia a la evasión y a una interferencia perjudicial a la industria.

Puede ser verdad que a largo plazo no es posible silenciar la convicción del hombre común de que los impuestos deben de ser pagados por los individuos de acuerdo con su riqueza. En el corto plazo la convicción del hombre común no ha tenido éxito en impedir la

imposición de gravámenes regresivos durante el muy largo tiempo que ha pasado desde que por primera vez un impuesto regresivo, cualquiera que haya sido, fue establecido. La medida en que se usan los impuestos regresivos puede variar con las fluctuaciones de la actividad económica y con el estado de la defensa nacional, pero no hay razón alguna para creer que estos impuestos puedan desaparecer en su totalidad por innecesarios.”

B. Impuestos sobre los Ingresos y la Riqueza

Para esta clase de tributos, SOMMERS hace referencia a aquellos gravámenes que inciden progresivamente sobre los rendimientos o sobre el patrimonio de los individuos y empresas. Considera que esta clase de imposiciones deben asociarse con una mayor redistribución del ingreso nacional, ya que se fijan en función de la riqueza poseída o acumulada por cada causante. En este sentido no sólo se ajustan al principio clásico de proporcionalidad, sino que no producen, por regla general, los efectos inflacionarios que son característicos de los impuestos sobre mercancías y servicios. Los impuestos sobre los ingresos y la riqueza, al no recaer a fin de cuentas sobre el consumidor, no contribuyen al encarecimiento de la vida. Por el contrario, al gravar exclusivamente las ganancias o riquezas de cada persona, inciden sobre sus excedentes económicos, dando lugar así a que el que más posea tribute en mayor medida; no existiendo, en consecuencia, esa injusta igualdad propia de los impuestos al consumo, los que originan que todo aquél que adquiera mercancías o reciba la prestación de un servicio, tenga que pagar exactamente el mismo tributo independientemente de su mayor o menor capacidad económica. Como afirma nuestro SOMMERS:

“Los impuestos sobre ingresos y la riqueza pueden hacerse progresivos en forma más rápida y efectiva que los impuestos sobre las mercancías. Por lo tanto, al primer tipo de impuestos usualmente se les asocia con una mayor redistribución de la riqueza y el ingreso.

Dentro de nuestro Derecho Fiscal, destaca como un impuesto a la riqueza el Impuesto Sobre la Renta, el que al incidir sobre utilidades y rendimientos y al operar a

base de tarifas progresivas, tiende hacia la ansiada meta de la redistribución del ingreso nacional. No obstante tan loables finalidades, no es posible apreciarlas en el Impuesto al Valor Agregado, el que, como típico impuesto indirecto, está destinado a gravar actos de consumo, no con propósitos de justicia tributaria, sino con la finalidad menos altruista, pero más pragmática, de procurar al Erario Federal, así sea a costa de agudos problemas inflacionarios, ingresos rápidos y abundantes. De ahí que SOMMERS sostenga que las economías modernas y Haciendas Públicas se debaten en una lucha de impuestos indirectos versus impuestos directos.

2.5. CARACTERISTICAS FUNDAMENTALES DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

El IVA es un impuesto general sobre los productos y los servicios, que asegura una igualdad de tributación a nivel de consumidor final entre los productos creados en el país y los importados, cualquiera que sea la longitud de los circuitos de producción y de distribución o la naturaleza de los medios puestos en acción. Su mecanismo descansa en la compensación en fronteras y el sistema de pagos fraccionados.

El IVA es un impuesto sobre los productos y los servicios.

Teóricamente el IVA debería aplicarse de una forma general sobre el conjunto de productos y servicios consumidos en el país.

De hecho, la extensión del IVA se encuentra limitada en todos los países en donde se aplica. Así:

1. En Francia los negocios no dependientes de unas actividades industriales o comerciales, estuvieron en principio, hasta la aplicación de la 6ª directriz, fuera de su campo de aplicación
2. En todos los países existen exenciones en mayor o menor número
3. En algunos países, como Gran Bretaña y en Irlanda, se ha instituido una “tasa nula” que entraña una desgravación más completa⁴⁹.
4. Finalmente, fuera del Mercado Común Europeo, ciertos países tienen un IVA que no engloba el sector de ventas al por mayor o el de ventas al por menor.

⁴⁹ Tasa nula = ausencia de impuestos, pero derecho a deducción o a reembolso del impuesto que consta en las facturas de compra.

Impuesto sobre los productos y los servicios, el IVA no es un impuesto sobre la empresa; esta es simplemente un cobrador por cuenta del Estado. Debe facturar los precios sin impuestos, y se encuentra pues obligada a repercutir íntegramente el IVA en los precios.

El Impuesto al Valor Agregado procura una igualdad de tributación a nivel del consumidor final.

El IVA es un impuesto ad valórem, proporcional al precio del producto a nivel del consumidor final.

En un sistema económico basado en la libre competencia de los productores y distribuidores, es normal y conveniente que el impuesto sobre el consumo deje actuar la competencia, llevando a cabo la igualdad de cargas que pesan sobre los productos, por este motivo que el IVA se ha convertido en el impuesto del Mercado Común Europeo, pues el impuesto en cuestión se basa esencialmente en la idea siguiente:

Hacer de manera que dos productos vendidos al por menor al mismo precio soporten el mismo impuesto; o dicho de otro modo: a igual precio, igual impuesto.

Esta igualdad de tributación se logrará:

- a) Cuando los productos sean fabricados en el país de consumo o importados, gracias a la compensación en las fronteras
- b) Cualquiera que sea la extensión de los procesos de producción o de distribución, contrariamente a lo que ocurre con los sistemas de impuestos en cascada o acumulativos
- c) Cualquiera que sea la naturaleza de los medios que intervienen: mano de obra, inversiones, gastos generales.

2.6 TERRITORIO DE APLICACIÓN DE LA LEY.

Es fundamental el territorio de aplicación de una ley fiscal, pues ésta tiene una vigencia temporal y se debe aplicar en un espacio o territorio determinado que demarca los límites a la potestad tributaria, es decir, hasta donde puede llegar la fuerza impositiva de las normas jurídico-contributivas.

CONCEPTO CONSTITUCIONAL DE RESIDENCIA

En cuanto este concepto MARCEL PLANIOL indica:

“El domicilio es el lugar de habitación de una persona; el lugar donde tiene su morada. Tal es el sentido de la palabra latina *domicilium*. En los casos ordinarios, ninguna dificultad ofrece la noción del domicilio, puesto que toda persona sólo tiene una residencia: la casa donde habita; pero en algunas situaciones excepcionales, cuando una persona divide su tiempo entre varias residencias, ha sido necesario determinar cuál es la que predomina sobre las demás, mereciendo verdaderamente el nombre de domicilio. De este modo se ha llegado a definir el domicilio en la forma siguiente: el lugar donde una persona ha establecido el asiento principal de su morada y negocio⁵⁰.”

A su vez, RAFAEL ROJINA VILLEGAS define el domicilio de las personas como:

“El lugar en que una persona reside habitualmente con el propósito de radicarse en él. De esta definición se desprenden dos elementos: 1) La residencia habitual, o sea, el dato objetivo susceptible de prueba directa, y 2) El propósito de establecerse en determinado lugar, o sea, el dato subjetivo que no podemos apreciar siempre mediante pruebas directas pero que si es posible comprobar a través de inferencias y de presunciones⁵¹.”

⁵⁰ PLANIOL, Marcel. *Tratado elemental del Derecho Civil*. Vol. III. José Ma. Cajica Jr (traductor). Puebla, México 1946, págs. 270 y 271

⁵¹ ROJINA VILLEGAS, Rafael. *Compendio de Derecho Civil*. Edit. Porrúa Hermanos, S.A., México, 1962. pág. 187.

Una vez recordado el concepto de domicilio, y como uno de los elementos de éste el de la residencia cabe preguntar ¿cuál es el sentido que busca el legislador constituyente cuando hablo de residencia? La respuesta acertada es que utiliza la palabra residencia para delimitar la jurisdicción tributaria tanto de los estados como de cada municipio que se encuentran en el territorio nacional. Limita la potestad impositiva de las entidades federativas y su marco legal de competencia y obliga a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria a pagar las contribuciones a que haya lugar, pero sólo respecto del municipio y estado donde resida. Jamás una entidad federativa podrá pretender ampliar su poder tributario a otra y mucho menos, como ya destacó, coaccionar a los causantes de diverso estado a pagar tributos.

APLICACIÓN EXTRATERRITORIAL DE LA LEY FISCAL

Un principio fundamental es que la ley fiscal se aplique en determinado territorio, de modo que no hay controversia cuando el hecho generador y el crédito fiscal se ha producido a favor del ente que tiene soberanía impositiva en cierto territorio, pero la situación cambia cuando se está en presencia de un hecho generador que se ha realizado en el extranjero pero produce efectos en el territorio nacional, pues en este supuesto se alude a la aplicación extraterritorial de la ley contributiva.

Acerca de este aspecto, es conveniente referirse a lo señalado por ENRIQUE CALVO NICOLAU en su obra “Tratado del Impuesto Sobre la Renta”, en cuanto a la ubicación de la fuente de riqueza, como sigue:

“Fuente de riqueza. Otro elemento que da lugar a que un sujeto se convierta en contribuyente del ISR mexicano es la fuente de riqueza del ingreso; trasciende en la ley fiscal mexicana cuando la fuente de riqueza se localiza en México. El término fuente de riqueza no se define en la LISR, sin embargo, podemos decir que es el medio del que se obtiene el ingreso o del que emana, cuya percepción se establece por la ley como objeto del impuesto”.

“La ley, en el art.1-III, establece como sujetos del ISR a los residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos de fuente de riqueza situada en el territorio nacional. Es decir, que un francés radicado en Argentina causa el ISR mexicano si el ingreso que percibe proviene de una fuente de riqueza localizada en México. El impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y del lugar de residencia (Argentina), a pesar de que no tenga ningún establecimiento permanente o base fija en el país, supuesto este último que se establece en el art. 1-II de la LISR”.

“El concepto fuente de riqueza ha sido muy controvertido en cuanto a su significado, por lo que incluso se ha sometido a la decisión de los tribunales. Aun cuando en México ya dejó de tener relevancia jurídica el problema doctrinal toda vez que la LISR se refiere a ellos de manera pormenorizada, resulta importante conocer las distintas corrientes que han prevalecido sobre el tema, a fin de dar sustento a la manera en que en la LISR resolvió el problema.”

Opinión de tratadistas. HUGO B. MARGÁIN elaboró un estudio en el que llega a las conclusiones siguientes respecto a la fuente de riqueza y su ubicación:

- 1) Cuando los ingresos provienen del trabajo personal, la fuente se localiza en el país de residencia de quien paga el trabajo prestado;
- 2) Respecto de ingresos que provienen del capital, la fuente de riqueza se encuentra en el lugar en que se emplea el capital que produce los rendimientos; y
- 3) Si los ingresos provienen de la combinación del capital y del trabajo, o sea los ingresos de las empresas, la fuente de riqueza se sitúa en el país en que la empresa desarrolla la actividad para la que fue organizada.

En apego a la opinión del tratadista mencionado respecto a la ubicación de la fuente de riqueza, a continuación se analiza lo que ocurriría, por ejemplo, con una empresa

mexicana que celebrara un contrato de comisión mercantil con un comisionista residente en el extranjero, pudiendo ser dicho comisionista persona física o persona moral:

a) si se tratara de una persona física y el ingreso por comisión lo obtuviera únicamente con su trabajo personal por carecer de capital, la tesis de MARGÁIN llevaría a concluir que la fuente de riqueza estaría en el país de residencia de la empresa que efectuara los pagos, o sea, en México. Por tanto, con el criterio expuesto, el comisionista sería sujeto del ISR mexicano, y b) si el comisionista del ejemplo fuera una persona física o moral y sus ingresos por comisión los obtuviera mediante la combinación de capital y trabajo, entonces la fuente de riqueza se localizaría en el país donde el comisionista desarrollara su actividad. Es decir, la fuente de riqueza estaría en el país extranjero y, por ello, con el criterio de MARGÁIN el comisionista no sería sujeto del ISR mexicano.

Tratados internacionales para evitar la doble tributación. DOLORES CHAPOY llevó a cabo un estudio acerca de lo que normalmente se establece en los tratados en materia internacional para evita la doble imposición. En él concluye que en la mayoría de los tratados que han celebrado los estados con el fin de evitar que se produzca la doble tributación a nivel internacional, se han adoptado los criterios siguientes para definir el lugar de ubicación de la fuente de riqueza:

- a) Los ingresos que derivan de la prestación de servicios personales se gravan por el país donde se realiza la actividad.
- b) Los ingresos que provienen del capital se gravan por el país de residencia del deudor.
- c) Los ingresos que derivan de actos mercantiles o industriales que lleven a cabo las empresas tienen su fuente en el país donde se obtienen los ingresos, y es éste el que debe gravarlos.

El criterio que se adopta mayoritariamente en los tratados internacionales coincide en parte con el que sostuvo MARGÁIN. En cuanto a la fuente de los ingresos provenientes de actos mercantiles o industriales y los derivados de inversiones de capital son coincidentes, pero difieren respecto de los ingresos creados por la prestación de servicios personales.

Los criterios expuestos han sido aceptados y reconocidos por México en los tratados que para evitar la doble imposición ha celebrado con otros Estados, por ejemplo: en el tratado celebrado con Estados Unidos de América, ambos países acordaron lo siguiente en el artículo 15:

Sin perjuicio de lo dispuesto (...), los sueldos, salarios y remuneraciones similares obtenidos por un residente de un Estado Contratante por razón de un empleo sólo pueden someterse a imposición en este Estado (el de residencia del perceptor de los sueldos), a no ser que el empleo se ejerza en el otro Estado Contratante. Si el empleo se ejerce aquí (en el Estado Contratante distinto al de residencia), las remuneraciones percibidas por este concepto pueden someterse a imposición en este otro Estado (en el que se presta el servicio).

Aquí se advierte claramente –en la última parte- que el Estado donde se desempeña el servicio también puede gravar el ingreso que obtenga quien lo preste, porque precisamente en él se localiza la fuente de riqueza.

Respecto de los intereses se acordó lo siguiente en el art. del convenio celebrado con Estados Unidos de América:

Estos intereses pueden también someterse a imposición en el Estado Contratante del que procedan (normalmente el Estado en que se invierte el capital) y de acuerdo con la legislación de este Estado (...)

Se advierte que conforme al tratado, el Estado de residencia del acreedor también queda facultado para gravar los intereses. Sin embargo, se conviene que el Estado donde se invierte el capital se ubica la fuente de riqueza (el capital), por lo que este Estado también tiene facultad de establecer gravámenes sobre los intereses.

En cuanto a las actividades empresariales provenientes de la combinación de capital y de trabajo, se acordó lo siguiente en el art. 7 del tratado que celebró México con Estados Unidos de América:

Los beneficios de una empresa de un Estado Contratante solamente pueden someterse a imposición en este Estado, a no ser que la empresa realice o ha realizado su actividad en el otro Estado Contratante por medio de un establecimiento permanente situado en él. Si la empresa realiza o ha realizado su actividad de dicha manera, los beneficios de la empresa pueden someterse a imposición en el otro Estado (...)

Puede advertirse que, en este caso, el Estado de residen es el único que tiene facultad para establecer gravámenes respecto de ingresos obtenidos por sus residentes, derivados de actividades empresariales. Sin embargo, si una empresa que no resida en México, por ejemplo, lleva a cabo actividades empresariales por conducto de un establecimiento permanente. En este caso, la facultad de México para gravarlos no surge en razón de la ubicación de la fuente de riqueza necesariamente, sino porque la conducta del residente en el extranjero tiene efectos jurídicos en México.

SENTENCIAS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

En relación con la fuente de riqueza referente al trabajo personal, el Pleno del TFF dictó una interesante resolución relacionada con la ubicación de la fuente de riqueza de los ingresos de los agentes de seguros de compañías nacionales que prestan sus servicios en el extranjero. A continuación se hace un resumen de la secuela que siguió este asunto. A

consulta planteada por un contribuyente, la SHCP resolvió que los agentes de seguros que actuaban en el extranjero como corresponsales de aseguradoras residentes en México se encontraban afectos al pago del ISR en este país. Los corresponsales residentes en el extranjero actuaban como comisionistas y, a nombre de corporaciones o empresas, también radicadas en el extranjero, realizaban operaciones de seguros con la empresa que promovió la consulta. Inconforme con la resolución, la aseguradora residente en México acudió a demandar su nulidad ante el TFF, el cual declaró la nulidad de la resolución impugnada, habiendo señalado lo siguiente en la parte medular de su sentencia:

La actora demuestra (...) una resolución en la que se declaró exentos del impuesto sobre la renta en nuestro país a los comisionistas extranjeros residentes fuera del país que operan con empresas mexicanas y perciben de éstas las comisiones en calidad de retribución por prestación a sus servicios.

CAPÍTULO III. ELEMENTOS DE LA RELACION TRIBUTARIA

Los elementos del impuesto en su aspecto jurídico los podemos encontrar en los pronunciamientos emitidos por la Suprema Corte de Justicia de la Nación y que señala lo siguiente:

El artículo 31 constitucional, dispone en su fracción IV, que son obligaciones de los mexicanos “contribuir para los gastos públicos así de la Federación como del estado y municipio en que residan, de manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”, además no sólo establece que para la validez constitucional de un tributo es necesario que primero, esté establecido por la ley; segundo, sea proporcional y equitativo y, tercero, sea destinado al pago de los gastos públicos, sino que también exige que los elementos consignados de manera expresa en la ley, para que así no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que a la autoridad no queda otra cosa que aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante y el sujeto pasivo de la realidad tributaria pueda en todo momento conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos de la Federación, del estado o municipio en que resida.⁵²

⁵² *La constitución y su interpretación por el Poder Judicial de la Federación. Volumen III. Pp.2056-2057*

3.1 SUJETOS.

Sujeto es un adjetivo, proviene del latín “Sub-jetus” que significa expuesto o propenso a una cosa: deduciendo el significado entendemos que estamos sujetos a algo que cumplir en este caso es el cumplimiento del pago del impuesto.

Son sujetos del Impuesto al Valor Agregado:

1. Las personas físicas y morales residentes en México.
2. Los extranjeros que tengan establecimientos en México, respecto a las operaciones de dicho establecimiento.
3. Los extranjeros que obtengan ingresos gravados por la ley en Territorio Nacional.

Para efectos fiscales se entiende por México, país y territorio nacional, lo que al respecto señala el artículo 8 del Código Fiscal de la Federación.

Como se mencionó en el párrafo anterior sólo hay dos sujetos del impuesto y que son las personas físicas y morales, para las cuales se exponen las siguientes definiciones :

PERSONAS FÍSICAS.

Las personas físicas son aquellas que poseen la capacidad legal para adquirir obligaciones y ejercer derechos.

PERSONAS MORALES

Las personas morales son aquellos entes jurídicos que representan grupos de personas que aportan recursos como medios para alcanzar determinados objetivos.

El Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 25 señala que son personas morales la Nación, los Estados y los Municipios, las corporaciones de carácter público, las sociedades civiles o mercantiles; los sindicatos, las asociaciones profesionales, las sociedades cooperativas y mutualistas, las asociaciones con fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o con otro fin lícito y las personas morales extranjeras de naturaleza privada.

3.1.1 OBLIGADOS

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 1º precisa : “Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes :

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

El “acto” se define como la realización accidental de una operación afecta.

La “actividad” es considerada como un conjunto de operaciones que se efectúan con cierta constancia o regularidad.

3.2 OBJETO

El objeto del impuesto es la situación que la ley señala como hecho del crédito fiscal, o si se parte de la base de que el hecho a que nos referimos lo constituyen los actos o actividades que la ley considera como el hecho generador del crédito fiscal, encontraremos que al realizarse estas situaciones se estará configurando el objeto del impuesto.

Debe entenderse por objeto las operaciones gravadas en el impuesto al valor agregado y que en forma específica, son los siguientes actos o actividades:

1. Enajenación de bienes,
2. Prestación de servicios independientes,
3. Uso o goce temporal de bienes e,
4. Importación de bienes o servicios.

3.2.1.- ENAJENACION

3.2.1.1.- CONCEPTO

La enajenación es la transmisión legalmente autorizada de una cosa o derecho, de la persona que tiene su propiedad a otro que la adquiere en virtud de este acto.

La ley a la que se refiere el Impuesto al Valor Agregado, considera como enajenación de bienes a los conceptos el artículo 14 del Código de la Federación y los cuales son:

- I. Toda transmisión de propiedad aún en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado.

La propiedad es un derecho real que concede a su titular la facultad de usar un bien, disfrutar de él y disponer del mismo con las limitantes que las Leyes establezcan (Código Civil para el Distrito Federal, artículo 830).

II. Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor.

Adjudicar es el acto por el cual se declara que algo pertenece a una persona o se le signa una cosa como de su propiedad.

III. La aportación a una sociedad o asociación.

Es el conjunto de bienes en especie o numerario (susceptible de valuación económica) que una persona llamada socio,, otorga a la sociedad o asociación. Las aportaciones a una sociedad o asociación constituyen el patrimonio de la misma.

IV. La que se realiza mediante el arrendamiento financiero.

De conformidad con el artículo 15 del Código Fiscal de la Federación el arrendamiento financiero, es un contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que se establezca un plazo forzoso, obligándose a pagar en parcialidades como contraprestación, una cantidad en dinero que cubra el valor del bien, las cargas financieras y demás accesorios y que el término del contrato ejerza cualquiera de las siguientes opciones:

1. Transferir la propiedad del bien mediante el pago de una cantidad determinada, que deberá ser menor al valor del mercado del bien, al momento de ejercer esta opción.

2. Prorrogar el contrato por un plazo durante el cual los pagos serán por un monto inferior al que se fijó durante el plazo inicial del contrato.
3. Obtener parte del precio por la enajenación a un tercero del bien objeto del contrato.

b) El contrato debe celebrarse por escrito y consignar el valor del bien objeto de la operación y la tasa de interés pactada.

V. La que se realiza a través del fideicomiso.

Fideicomiso.- Es el acto mediante el cual una persona (física o moral) destina ciertos bienes a la realización de un fin determinado, encomendado éste a una institución fiduciaria.

La figura del fideicomiso está integrada por:

Fideicomitente.- Es la persona que constituye el fideicomiso, la que puede ser una persona física o moral que tenga la capacidad jurídica necesaria para hacer la afectación de los bienes que el fideicomiso implica.

Fideicomisario.- Es la persona física o moral que recibe el beneficio derivado del fideicomiso.

Fiduciario.- Es una institución de crédito (Bancos) que se encarga de administrar los bienes del fideicomitente y cumplir con los fines para lo cual fue creado éste.

Ahora bien, el Código Fiscal de la Federación establece que existe enajenación a través del fideicomiso cuando se cumple lo siguiente:

- a) En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.
- b) En el acto en que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.

VI. La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso.

La cesión de derechos sobre bienes afectos a fideicomiso en cualquiera de los siguientes momentos:

- a) En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o de instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.
- b) En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.

VII. La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo que se efectúe a través de enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable las acciones o partes sociales.

Un título de crédito, se define como el documento necesario para ejercitar el derecho literal que en él se consigna (Ley General de Títulos y Operaciones de Créditos, artículo 5).

- VIII. La transmisión de derechos de crédito relacionados a proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes.

El factoraje financiero a que se refiere el párrafo anterior, es el contrato de servicios de carácter mercantil, a través del cual una persona (factor) toma a su cargo la gestión de las cuentas a cobrar de otra (cliente). Entre los servicios que incluye este contrato está el anticipo por parte del factor de la totalidad o parte de los saldos puestos a su disposición por el cliente, y la garantía de éstos respecto al cobro.

Es un sistema integral de apoyo financiero que otorga liquidez inmediata, depura el crédito comercial en busca de una mayor transparencia, agilidad y eficiencia de las transacciones mercantiles.

Con el factoraje el empresario obtiene liquidez al vender una parte o la totalidad de cuentas por cobrar a una empresa especializada.

- IX. La que se realice mediante fusión y escisión de sociedades

Se entiende que se efectúan enajenaciones a plazo con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúen con clientes que sean público en general, se difiera más del 35% del precio, para después del sexto mes y el plazo pactado

exceda de doce meses. No se consideran operaciones efectuadas con el público en general cuando por las mismas se expidan comprobantes que cumplan con los requisitos fiscales que señala el Código.

Además de estos conceptos, para los efectos del Impuesto al Valor Agregado según el art. 8 de la propia Ley, también se considera como enajenación:

El faltante de bienes en los inventarios de las empresas. El faltante de inventarios, es la cantidad de cada clase de artículos que debiendo estar formando parte de las existencias ya no existen físicamente, y simultáneamente no existe la documentación que dé a conocer y compruebe cuál fue el destino que realmente tuvieron, permitiéndose prueba en contrario.

Lo que puede deberse a:

a) Faltantes comprobables :

1. Mermas normales derivadas de su clase (granos, trigo, arroz, que pierden peso al irse secando, o se van perdiendo por su simple manejo).
2. Destrucción de mercancías o desaparecidas por caso fortuito o fuerza mayor, en mal estado o de lento movimiento.
3. Salidas de un artículo, anotándose salida de otro por error. Estos faltantes se compensan en unidades por sobrantes en otros renglones.
4. Sustracciones que en beneficio propio, hacen los empleados de la empresa, es decir, robos que las empresas sufren de su propio personal.

A este respecto el artículo 18 del Reglamento del IVA establece que “No se pagará el impuesto por faltante de bienes en los inventarios de las empresas a que se refiere el primer párrafo del artículo 8° de la Ley, cuando sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta y consistan en mermas, destrucción autorizada de mercancías o faltantes de bienes por caso fortuito o fuerza mayor”.

b) Faltantes no comprobables por:

1. Enajenaciones no facturadas, no contabilizadas y no declaradas.
2. Salidas reales físicamente superiores a lo facturado por ventas, devuelto a proveedores, etc., por error humano.

De lo anterior podemos decir, que en estos casos si se pagará el impuesto

El artículo 87 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta hace mención acerca de los inventarios obsoletos y cuando presentar avisos para la destrucción de mercancías.

Asimismo el artículo 19 del reglamento de la Ley del IVA establece que no se está obligado al pago del este impuesto, por las donaciones y obsequios que efectúen las empresas con fines de promoción, siempre que sean deducibles para el ISR.

No se considera enajenación:

- a) Según el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 14-B:

1. La escisión de sociedades.- Siempre que los accionistas propietarios de al menos el 51% de las acciones con derecho a voto, de la sociedad escidente y las escindidas, sean los mismo durante un periodo de tres años contados a partir del inmediato anterior a la presentación del aviso correspondiente de la escisión ante la autoridad.
2. La fusión.- Siempre que se presente el aviso de fusión y la empresa que subsista realice las actividades que realizaba esta y las fusionadas antes de la fusión, durante el año posterior al aviso.
3. En las operaciones de préstamos de títulos o valores.- Por la entrega de los bienes prestados al prestatario y por la restitución de los mismos al prestamista, siempre que efectivamente se restituyan los bienes a más tardar al vencimiento de la operación.

b) Según la ley del IVA, en su artículo 8º

1. La transmisión de propiedad por causa de muerte y donaciones, salvo que ésta sea realizada por empresas para las cuales el donativo no sea deducible.
2. Cuando la transferencia de propiedad no llegue a efectuarse.

3.2.1.2 EN TERRITORIO NACIONAL

La Ley del Impuesto al Valor Agregado considera efectuadas las enajenaciones en territorio nacional a aquellas que se realicen en los supuestos que al respecto señala el artículo 1º de la propia ley y que son los siguientes :

Tratándose de bienes tangibles.- Son bienes tangibles, aquéllos que se puedan tocar, pesar o medir (artículo 5º, último párrafo de la Ley del IVA). Se considera enajenación en territorio nacional:

1. Cuando el bien tangible se encuentre en territorio nacional al enviarse al adquirente.
2. Cuando no habiendo envío, el enajenante realice la entrega material del bien en territorio nacional.
3. Cuando los bienes estén sujetos a matrícula o registros mexicanos, aún cuando estos se encuentren fuera del territorio nacional y su enajenación sea por un residente en territorio nacional.

Tratándose de bienes intangibles.- Son bienes intangibles aquellos que no cuentan al menos con una de las características de los bienes tangibles (artículo 5º último párrafo LIVA). Se considera enajenación en territorio nacional:

1. Cuando el adquirente y el enajenante residan en territorio nacional.

3.2.1.3 MOMENTO DEL ACTO O ACTIVIDAD

Para efectos de la Ley deberá considerarse el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación que establece al respecto:

“Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”

La obligación del pago del Impuesto al Valor Agregado se genera en el momento de realizar la situación jurídica o de hecho a que se refiere la Ley y que es cuando efectivamente se cobren las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas.

3.2.2 PRESTACION DE SERVICIOS

3.2.2.1 CONCEPTO

La Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 14 establece como prestación de servicios independientes:

1. La prestación de obligaciones de hacer que realice un persona a favor de otra, cualquiera que sea el acto que le de origen y el nombre o clasificación que ha dicho acto le den otras leyes.
2. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra. Siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.
3. La obligación de hacer una cosa significa realizar un hecho en el que participan dos personas las cuales son: el deudor y el acreedor.

El deudor queda comprometido a hacer algo en beneficio de otro sujeto llamado acreedor.

El artículo 2027 del Código Civil para el Distrito Federal señala que si el obligado a prestar un hecho no lo hiciere, el acreedor tiene derecho a pedir que a costa de aquél se ejecute por otro, cuando la substitución sea posible.

La obligación de no hacer implica abstenerse de ejercitar un derecho permitido por ley.

El artículo 2028 del Código Civil para el Distrito Federal señala que el que estuviere obligado a no hacer alguna cosa, quedará sujeto al pago de daños y perjuicios en caso de contravención. Si hubiere obra material, podrá exigir el acreedor que sea destruida a costa del obligado.

La obligación de dar, es aquella en la que la prestación de cosa puede consistir en la traslación de dominio de cosa cierta, e la enajenación temporal del uso o goce de cosa de esta misma naturaleza o en la restitución de cosa ajena o pago de cosa debida (arts. 2011 a 2026 del Código Civil para el Distrito Federal).

Lo anterior consiste en entregar la cosa objeto de un contrato; por ejemplo: en el contrato de compra-venta, en el que el vendedor está obligado a dar o entregar la cosa vendida.

Por otra parte, destacados juristas especialistas en la materia han opinado Principios de Seguridad Jurídica y Legalidad.

El principio de Seguridad Jurídica, establece como valor máximo la creación de un orden cierto y de seguro cumplimiento, por lo que la imprecisión del concepto no coincide con este principio.

El principio de Legalidad podría contraponer dicha redacción al no definir el concepto del objeto y que en este caso es la prestación de servicios.

Tal imprecisión ha provocado la emisión de criterios de vigencia anual en materia de IVA. Estos criterios no se publican en el Diario Oficial de la Federación, sino que son emitidos por las autoridades fiscales y circulan entre funcionarios que se dedican al trabajo de este impuesto.

Para 1997, con respecto a la prestación de servicios se consideró el siguiente criterio:

Los trabajadores de la música residentes en México, no estarán obligados al pago del impuesto al valor agregado por la prestación de servicios propios de sus actividades.

Adicionalmente el artículo 14, también considera prestación de servicio los siguientes conceptos:

1. El transporte de personas o bienes.

El Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 2646, establece que el transporte es definido como el contrato por el cual alguno se obliga, a transportar, bajo su inmediata dirección o la de sus dependientes, por tierra, por agua o por el aire a personas, animales, mercaderías o cualquiera otros objetos; si no constituye un contrato mercantil, el cual se rige por ciertas reglas.

El Código de Comercio en su artículo 75 considera que son actos de comercio, las empresas de turismo.

Asimismo la regla miscelánea 5.4.1 para 2005 señala al respecto que se considera que el servicio de transporte que presta una línea distinta, es la misma prestación de servicios por la cual ya se causó el impuesto al valor agregado al expedirse el boleto, por lo que el cargo interlineal que la línea que presta el servicio hace por este concepto a la que expidió el boleto, no está sujeto al pago de dicho impuesto.

2. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.

El seguro es el contrato por el cual el asegurador se compromete a resarcir al asegurado de ciertas pérdidas por siniestros, mediante el pago periódico por parte del asegurado de cierta cantidad de dinero.

El afianzamiento es el acto jurídico en virtud del cual se garantiza el cumplimiento de una obligación, constituyendo al efecto una fianza suficiente.

El reafianzamiento es la fianza por la cual una institución de fianzas se obliga a pagar a otra, en la proporción correspondiente, las cantidades que esta deba cubrir al beneficiario por su fianza, artículo 114 de la Ley Federal de Instituciones de Fianzas.

3. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correduría, la consignación y la distribución.

El Código Civil para el Distrito Federal en su artículo 2546, define al mandato como el contrato por el que el mandatario se obliga ejecutar por cuenta del mandante los actos jurídicos que éste le encarga.

La comisión, es el encargo conferido a una persona por otra parte para que realice una o varias cosas o uno o varios servicios.

El Código de Comercio en su artículo 273, especifica que es comitente el que confiere comisión, y comisionista el que la desempeña.

La mediación, es el contrato por virtud del cual una de las partes se obliga a abonar a la otra – que ha procurado en su favor la celebración de un contrato u operación mercantil – una remuneración por tal servicio.

La agencia es la empresa que se encarga de gestionar para sus clientes ciertos asuntos, o de prestar determinados servicios.

La representación es la institución en virtud de la cual una persona puede realizar un acto jurídico por otra, ocupando su lugar.

La correduría es el contrato mercantil por el cual una de las partes se compromete, respecto de otra, a abonarle una comisión siempre que esta gestione y obtenga la conclusión de otro contrato, civil o mercantil, que tiene el carácter de principal.

La consignación es el depósito de la cosa debida –previo ofrecimiento del pago-. Cuando el acreedor rehúsa sin justa causa recibir la prestación o dar el documento justificativo del pago o cuando sea persona incierta o incapaz de recibir, o cuando siendo conocida, sus derechos sean inciertos, casos todos en los que el deudor queda liberado de su obligación (artículos 2097 a 2103 del Código Civil para el Distrito Federal).

La distribución es el contrato por el cual un fabricante o productor encarga a un tercero llamado distribuidor la comercialización de lo que produce.

4. La asistencia técnica.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 15-B cuarto párrafo establece que la asistencia técnica es la prestación de servicios personales independientes por los que el prestador se obliga a proporcionar conocimientos no patentables, que no impliquen la transmisión de información confidencial relativa a experiencias industriales, comerciales o científicas, obligándose con el prestatario a intervenir en la aplicación de dichos conocimientos.

5. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por la ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

En caso de excepción a lo anterior, no se considera prestación de servicios independientes a los que realicen de manera subordinada mediante el pago de una remuneración, ni los servicios por los que se perciban ingresos que la Ley del Impuesto sobre la Renta asimile a dicha remuneración (sueldos y ciertos honorarios).

El artículo 110 de la Ley del ISR considera 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.

El último párrafo del mismo artículo 14, nos precisa que se entenderá que la prestación de servicios independientes tiene la característica de personal, cuando se trate de las actividades señaladas en este artículo que no tengan la naturaleza de actividad empresarial. Se entiende por actividad empresarial (artículo 16 del Código Fiscal de la Federación), las comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y las silvícolas.

3.2.2.2 EN TERRITORIO NACIONAL

SERVICIOS QUE SE CONSIDERAN PRESTADOS EN TERRITORIO NACIONAL.

El Art. 16 de la Ley del IVA señala que se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se lleva a cabo, total o parcialmente, por un residente en el país.

En concordancia con lo manifestado en el párrafo anterior, el Código Fiscal de la Federación en su artículo 9º define como residentes en territorio nacional a:

- a) Las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa habitación en otro país, se considerarán residentes en México, si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considera que el centro de intereses vitales esta en territorio nacional cuando, entre otras cosas, se ubiquen en cualquiera de los supuestos siguientes:
 1. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.
 2. Cuando más del 50% de sus ingresos sean de fuente de riqueza en México.
- b) Las personas morales que se hayan constituido de conformidad con las leyes mexicanas, así como las que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectivo.

TRANSPORTACIÓN INTERNACIONAL

En este caso se considera que el servicio se presta en territorio nacional independientemente de la residencia del porteador, cuando en el mismo se inicie el viaje, incluso si éste es de ida y vuelta.

En la práctica este servicio se presta tanto en territorio nacional como en el extranjero y por esto mismo ha surgido un criterio que nos precisa que si una empresa residente en el país realiza viajes de puertos nacionales a puertos extranjeros y de éstos a puertos mexicanos, se encuentra comprendida en el citado precepto pero se beneficia del no pago establecido en el artículo 29, fracción V de la ley de la materia, conforme a la cual se libera del impuesto la transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país por considerarse exportación de servicios⁵³.

Tratándose de transportación aérea internacional, se considera que únicamente se presta el 25% del servicio en territorio nacional. La transportación aérea a las poblaciones mexicanas en las fronteras del país gozará del mismo tratamiento.

OPERACIONES DE FINANCIAMIENTO

En el caso de intereses y demás contraprestaciones que paguen residentes en México a los residentes en el extranjero que otorguen crédito a través de tarjetas, se entiende que se presta el servicio en territorio nacional cuando en el mismo se utilice la tarjeta.

⁵³ *Tribunal Fiscal de la Federación*, núm. 30, pág. 604, junio de 1982.

3.2.2.3 MOMENTO DEL ACTO O ACTIVIDAD

MOMENTO DE CAUSACIÓN DEL IMPUESTO

POR PRESTACIÓN DE SERVICIOS

El artículo 17 de la ley del Impuesto al Valor Agregado establece que se que se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean pagadas efectivamente las contraprestaciones a favor de quien lo preste y sobre el monto de cada una de ellas.

Según el Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 2190, la exigibilidad se da en el momento donde el deudor no puede rehusarse conforme a derecho.

3.2.3 USO O GOCE TEMPORAL DE BIENES

3.2.3.1 CONCEPTO

Para poder precisar el concepto de uso o goce temporal de bienes es importante señalar a la propiedad como algo especial ya que esta se conforma del uso o usufructo más la nuda propiedad.

El artículo 19 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado dispone lo siguiente: Se entiende por uso o goce temporal de bienes, el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles, a cambio de una contraprestación.

El primer párrafo se refiere al arrendamiento y al usufructo como principales actividades.

Se entiende que el arrendamiento es el contrato en virtud del cual una parte concede a la otra el uso y disfrute de una cosa o derecho, mediante un precio cierto, que recibe la denominación de renta o alquiler.

De acuerdo con lo dispuesto por el Código Civil para el Distrito Federal, en su artículo 2398, el contrato de arrendamiento existe cuando las dos partes contratantes se obligan recíprocamente, una, a conceder el uso o goce temporal de una cosa, y la otra,, a pagar ese uso o goce un precio cierto.

El usufructo es el derecho real, de eficacia temporal que otorga al titular el disfrute de las utilidades que derivan del normal aprovechamiento de la cosa ajena, condicionado por los artículos 980 a 1048 del Código Civil para el Distrito Federal.

El último párrafo del artículo 19 de la Ley del IVA establece que se dará el tratamiento que esta ley establece para el uso o goce temporal de bienes, a la prestación del servicio de tiempo compartido, al acto jurídico consistente en poner a disposición de una persona o grupo de personas, directamente o a través de tercero el uso, goce o demás derechos que se convengan sobre un bien o parte del mismo, mediante el pago de una cantidad.

3.2.3.2 EN TERRITORIO NACIONAL

El artículo 21 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado precisa que se concede el uso o goce temporal de un bien tangible en territorio nacional, cuando en éste se encuentre el bien en el momento de su entrega material a quien va a realizar su uso o goce.

Asimismo, el último párrafo del artículo 50 del reglamento a la misma ley, considera como entrega material de los bienes el acto mediante el cual el enajenante, o

quien otorga el uso o goce temporal, pone a disposición del adquirente a quien se otorga el uso o goce temporal, el bien objeto de la operación.

3.2.3.3 MOMENTO EN QUE OCURRE

El Art. 22 de la Ley del IVA establece que cuando se otorgue el uso o goce temporal de un bien tangible, se tendrá obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean cobradas las contraprestaciones derivadas del mismo.

3.2.4 IMPORTACION DE BIENES Y SERVICIOS

3.2.4.1 CONCEPTO

El artículo 24 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado considera importación de bienes y servicios:

1. La introducción al país de bienes.

Se considera comprendido dentro de lo dispuesto por esta fracción –señala el artículo 35 del reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado-, el retorno a México de los bienes tangibles definitivamente exportados, cuando se efectúe en los términos del artículo 74 de la Ley Aduanera.

En forma general, la importación de bienes y servicios, no es más que la introducción de mercancías o prestación de servicio del extranjero al territorio nacional, para consumo interno.

2. La adquisición por personas residentes en el país de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.

Un ejemplo sería la adquisición de una marca o franquicia, en donde el enajenante tiene su domicilio fiscal en el extranjero.

3. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.

Esto se da cuando me permiten el uso o goce de la señal de Multivisión que como se conoce, transmite programas de otro país al nuestro por vía satélite, y por el que se paga este servicio al extranjero.

4. El uso o goce temporal en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero. Arrendamiento en el extranjero por una compañía aérea nacional de los aviones necesarios para prestar el servicio de transporte de personas o cosas en territorio nacional y que fueron entregados en el extranjero.
5. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios, cuando se presten por no residentes en el país. El artículo 37 del reglamento de la ley, establece que comprende tanto los servicios prestados desde el extranjero por concepto de reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique valor adicional.

Se aclara, en el artículo 36 del reglamento de la Ley del IVA que cuando en el proceso de transformación, elaboración o reparación de bienes resulten desperdicios que se destinen a la importación definitiva, se estará obligado al pago del impuesto al valor agregado.

3.2.4.2 MOMENTO DEL ACTO O ACTIVIDAD

Se considera artículo 26 de la Ley del IVA que se efectúa importación de bienes o servicios:

- I. En el momento en que el importador presente el pedimento para su trámite en los términos de la legislación aduanera.

El pedimento es el documento que se expide al pasar la aduana por la venta de las mercancías procedentes del extranjero y en la que se especifica la mercancía y el tipo de cambio del día en el que se originó la compra, así como los impuestos al comercio exterior.

- II. En el caso de importación temporal al convertirse en definitiva. Se da el caso en que la mercancía extranjera que se introdujo al país por un tiempo no mayor de seis meses (temporal), en lugar de retornar a su país de origen se compra en nuestro país, y entonces es cuando se causa el impuesto.
- III. Tratándose de bienes intangibles adquiridos de personas residentes en el extranjero o de toda clase de bienes sobre los cuales dichas personas conceden el uso o goce, en el momento en que se pague efectivamente la contraprestación. Cuando se pacten contraprestaciones periódicas, se atenderá al momento en que se pague cada contraprestación.
- IV. En el caso de aprovechamiento en territorio nacional de servicios prestados en el extranjero se estará a lo términos del art. 17 (se tendrá la obligación de pagar el impuesto en el momento en que sean cobradas efectivamente las contraprestaciones y sobre el monto de cada una de ellas).

EXPORTACIÓN DE BIENES O SERVICIOS

La legislación al respecto es aplicable para empresas residentes en el país y grava con tasa cero.

Por exportación, entendemos la salida de mercancías, bienes o servicios de un país, para ser ingresados en otro con afán de lucro.

Para los efectos de la Ley del IVA para 2005 el artículo 29 establece lo que considera exportación:

- I. La que tenga el carácter de definitiva en los términos de la legislación aduanera.

Se incluye en este párrafo a los residentes en el país que presten servicios personales independientes que sean aprovechados en su totalidad en el extranjero por residentes en el extranjero sin establecimiento o base fija en el país.

- II. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país a quien resida en el extranjero,
- III. El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionadas por personas residentes en el país.
- IV. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de :

- a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
 - b) Operaciones de maquila para exportación en los términos de la legislación aduanera,
 - c) Publicidad.
 - d) Comisiones y mediaciones.
 - e) Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.
 - f) Operaciones de financiamiento.
- V. La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias siempre que se presten en maniobras para la exportación de mercancías.

3.3 BASE

Antes de hacer alusión a la base gravable, es conveniente precisar que la base de una contribución es la cuantía respecto de la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, vgr. el importe de arrendamiento efectivamente cobrado; el valor de la enajenación de libros efectivamente cobrados, etcétera.

CONCEPTO Y CLASIFICACIÓN

La base gravable es la cuantía sobre la cual se determina una contribución.

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

CLASIFICACIÓN DE LAS BASES GRAVABLES.

Las bases gravables pueden ser de cuatro clases: pura, disminuida, amplia o restringida.

- a) Base pura. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- b) Base disminuida. Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.

- c) Base amplia. Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad, así se alude a enajenación, prestación de servicios, permitir el uso o goce temporal, etcétera.
- d) Base restringida. En ésta el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, vgr. en el impuesto predial se excluye a los bienes del dominio público de la Federación, de los Estados o del Distrito Federal.

BASE GRAVABLE PARA EFECTOS DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.

- a) Enajenación de bienes.

El artículo 12 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que para calcular el impuesto tratándose de enajenaciones, se considerará como valor:

1. La contraprestación pactada
2. Impuestos
3. Derechos
4. Intereses normales
5. Intereses moratorios
6. Penas convencionales
7. Cualquier otro conceptos

b) Prestación de servicios.

El artículo 18 de la ley considera como base para determinar el impuesto la base calculada con los elementos siguientes:

1. La contraprestación pactada
2. Impuestos
3. Derechos
4. Viáticos
5. Gastos de viaje
6. Reembolsos
7. Intereses normales
8. Intereses moratorios
9. Penas convencionales
10. Cualquier otro concepto

Cuando las personas que presten servicios, paguen por cuenta y a nombre del prestatario, las contribuciones incluyendo sus accesorios, el reembolso por los

mismo no formará parte del valor de sus servicios, según lo establece el artículo 32 del Reglamento de la Ley.

Tratándose de personas morales que prestan servicios a sus miembros, socios o asociados, los pagos que éstos efectúen, incluyendo aportaciones al capital para el pago de pérdidas, se considerarán como valor para efectos del cálculo del impuesto.

Tratándose de operaciones de mutuo u otras de financiamiento, se considerará como valor los intereses y toda otra contraprestación distinta del principal que reciba el acreedor.

c) Uso o goce temporal de bienes.

Los componentes en la conformación de la base o valor gravable, en el caso de la realización de actos o actividades de uso o goce temporal de bienes, el artículo 23 de la Ley del IVA considerará el valor de la contraprestación pactada a favor de quien los otorga, así como las cantidades que además se carguen o cobre a quien se otorgue el uso o goce por otros impuestos, derechos, gastos de mantenimiento, construcciones, reembolsos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto.

d) Importación de bienes y servicios.

Para establecer la base de cálculo del impuesto para este concepto, el artículo 27 dispone tres aspectos:

1. De la importación de bienes tangibles.

El primer párrafo precisa que tratándose de importación de bienes tangibles, la base de cálculo del impuesto se considerará “el valor que se utilice para los fines del impuesto general de importación adicionado con el monto de este último gravamen y de los demás que se tengan que pagar con motivo de la importación”.

Por otra parte, el artículo 40 reglamentario de la misma ley, señala que para efectos de determinar el valor sobre el que se aplicará la tasa del impuesto al valor agregado, en la importación de bienes tangibles, se considerarán los impuestos que se deban pagar con motivo de la importación, excluyendo del valor el monto de la parte subsidiada, en su caso. Además, se podrá excluir de dicho valor, el monto del subsidio que se encuentre en trámite ante autoridad competente, siempre que medie autorización para que el monto del impuesto correspondiente al importe del subsidio. Si otorgada la garantía, no se concedió el subsidio solicitado, la misma se hará efectiva sobre la diferencia de impuesto más los recargos. Por último señala que cuando el contribuyente haga valer algún medio de defensa en contra de las resoluciones que dicten las autoridades aduaneras, el impuesto al valor agregado se pagará tomando en cuenta el monto del impuesto general de importación que se obtenga de los datos suministrados por el propio contribuyente, y la diferencia de impuestos que en su caso resulte, la pagará hasta que se resuelva en definitiva la controversia, debiendo garantizarse el interés fiscal.

2. De la importación de bienes intangibles.

Establece el segundo párrafo del mencionado artículo, el valor que se tomará en cuenta tratándose de importación de bienes intangibles y el aprovechamiento de servicios a que se refieren las fracciones II (adquisición de intangibles), III (arrendamiento de intangibles) y V (obtención de servicios) del artículo 24. Determinando que la base será la que les correspondería en esta ley por enajenación de bienes, uso o goce de bienes o prestación de servicios, en territorio nacional, según sea el caso.

3. Del retorno de bienes exportados temporalmente.

El último párrafo de este artículo trata de los bienes exportados temporalmente y retornados al país con incremento de valor, éste será el que se utilice para los fines del impuesto general de importación, con las adiciones ya señaladas. Para determinar el incremento de valor, se considerará el valor de las materias primas o mercancías de procedencia extranjera incorporadas en el producto (artículo 42 del reglamento del IVA).

3.4 TASA

La tasa también se conoce en la doctrina como la cuota o alícuota.

CONCEPTO Y SU CLASIFICACIÓN

La tasa es un parámetro, parte alícuota o medida que, aplicada a la base, da el impuesto por pagar, y puede ser de cuatro tipos, a saber:

- a) Tasa fija. No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.
- b) Tasa proporcional. No tiene variación la tasa, pero si la base dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente,
- c) Tasa progresiva. En la medida en que varia la tasa, varia la base. Se dice que es más justa porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tiene mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso.
- d) Tasa regresiva. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.

Por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado podemos ver hay diferentes tasas, las cuales se aplicarán en la situación que se encuentre cada contribuyente y que son las siguientes:

TASA DEL 15 %

En la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se establece como tasa general la del 15% que se aplica a partir del 1° de Abril de 1994 hasta la fecha.

Como una explicación al cambio más reciente que ha habido en esta tasa y que es la que nos regula a la mayoría de los contribuyentes, es importante mencionar que fue una consecuencia de la crisis económica que se sufrió a finales de 1994.

Con respecto a esta crisis vimos que el entorno económico en nuestro país se modificó en diversos sentidos, afectando entre otros las tasas de interés y la inflación.

Como una solución, el gobierno adoptó a principios de 1995, una estrategia de acción plasmada en el Acuerdo de Unidad para Superar la Emergencia Económica (AUSEE), considerando como objetivos primordiales.

1. Estabilización de los mercados financieros y
2. Fortalecimiento de las finanzas públicas.

Más tarde el gobierno propuso como medida;

- a) Generar mayor ahorro interno, tanto público como privado. La cual se planteó con la disminución del gasto y el aumento de sus ingresos.
- b) Se proyectó una reducción del mismo equivalente al 1.7 por ciento del Producto Interno Bruto (PIB), esto para disminuir el gasto.

- c) Incrementar precios, tarifas oficiales y la tasa del IVA, esto para aumentar los ingresos públicos.

Dichas medidas compensarían la caída de los ingresos resultantes de las pérdidas cambiarias, el incremento del gasto en deuda pública y la disminución de la actividad económica.

La propuesta de aumento al IVA, se aprobó los días 18 y 19 de marzo de 1995 por el Congreso de la Unión.

Las modificaciones consideradas por la ley del IVA, son establecidas por la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de la Leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto al Valor Agregado, que se publicó en el Diario Oficial de la Federación y que en este caso fue con fecha 27 de marzo de 1995,

TASA DEL 10%

La aplicación de esta tasa para región fronteriza se establece en la Ley que Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones de las Leyes del Impuesto Sobre la Renta y del Impuesto Valor Agregado, publicada el 27 de marzo de 1995. Cabe mencionar que dichas reforma a la tasa ha sido la única desde que se originó en 1980 con un porcentaje del 6%.

El tercer párrafo del artículo 2º de la Ley del IVA determina que se considerará región fronteriza, además de la franja fronteriza de 20 kilómetros paralela a las líneas divisorias internacionales del norte y sur del país, todo el territorio de los estados de Baja California, Baja California Sur y Quintana Roo, el municipio de Cananea, Sonora, así como

la región parcial del estado de Sonora; la tasa del 10% se aplicará cuando los actos o actividades gravados sean realizados por residentes en ellos y dentro de esa región.

Tratándose de importación, se aplicará la tasa del 10% siempre que los bienes y servicios sean enajenados o prestados en la mencionada región fronteriza y en el caso de enajenación de inmuebles en la región fronteriza, el impuesto al valor agregado se calculará aplicando al valor que señala esta Ley la tasa del 15%.

Con esta tasa reducida para la zona fronteriza se pretende por un lado, afectar lo menos posible la competitividad con el exterior, de las actividades económicas, sobre todo las comerciales, que son habitualmente realizadas en dichas zonas fronterizas, y por otro, que dichas zonas contribuyan como resto del país a la recaudación de ingresos por concepto de IVA.

Respecto a la transportación aérea internacional. La tasa del 15% o 10% se aplicará solamente sobre el 25% del valor que lo que considera utilizado en territorio nacional.

TASA DEL 0%

A través del tiempo se ha visto que esta tasa a beneficiado entre otros :

- Al consumidor final de los bienes y servicios afectos a dicha tasa, al no contener éstos ninguna cantidad de impuesto por concepto de IVA.
- Al contribuyente que realiza actos o actividades sujetas a ésta, pues aunque no trasladan ninguna cantidad gravamen a los consumidores finales de los bienes o servicios por ellos comercializados o prestados, la ley les permite acreditar las

sumas del impuesto por ellos erogado en la obtención de los insumos necesarios para la producción y comercialización de dichos bienes y servicios. Dicho acreditamiento es la diferencia principal entre la tasa 0% y el no pago para aclarar la confusión que generalmente se da por los contribuyentes que manejan dicha tasa o que se encuentren en la situación del no pago.

Para esta última aclaración la Tesis Aislada del Tribunal Fiscal de la Federación, establece lo siguiente:

“La distinción de los efectos en la mecánica operacional del Impuesto al Valor Agregado, referente a los contribuyentes no obligados al pago y los sujetos a la tasa del 0%, del mismo texto de la Ley, se desprende que se siguió el criterio generalmente aceptado por los estudiosos del Derecho Fiscal, en el sentido de que los contribuyentes exentos no tienen derecho al acreditamiento o devolución del impuesto trasladado por los proveedores de sus bienes y servicios, en cambio, los contribuyentes sujetos a la tasa 0% tienen el derecho o beneficio de exigir al fisco , el monto del importe pagado en el proceso de producción y que le trasladaron sus proveedores de bienes y servicios”.

Se aplicará la tasa del 0% a los valores a que se refiere esta ley, cuando se realicen los actos y actividades principalmente en enajenación de alimentos y medicinas.

CAPÍTULO IV. MEDIOS DE DEFENSA DEL CONTRIBUYENTE.

4.1 NATURALEZA JURÍDICA DE LOS IMPUESTOS

Ha quedado establecido que por ingreso tributario debemos entender todos aquellos recursos económicos, en dinero o en especie, que el Fisco obtiene de los particulares o gobernados, cuando éstos aportan una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos, para contribuir a los gastos públicos. También de acuerdo con nuestra Legislación Tributaria, existen cinco clases de ingresos tributarios, contribuciones o tributos: impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social, contribuciones especiales y tributos accesorios.

Ahora bien, al iniciar el estudio de la naturaleza jurídica de los tributos, es necesario referirse en primer término a los impuestos. Esta prioridad obedece a que los impuestos constituyen el principal ingreso tributario del Estado e inclusive, en sistemas económicamente sanos que no requieren de financiamiento o empréstitos extranjeros para solventar el presupuesto nacional, constituyen, en términos absolutos, el principal ingreso del Estado.

La gran mayoría de las legislaciones tributarias del mundo occidental basan sus sistemas recaudatorios en el establecimiento, determinación, liquidación y cobro de impuestos, al grado de convertirlos, invariablemente, en las contribuciones por excelencia.

El impuesto se ha definido tradicionalmente como un acto de soberanía por parte del propio Estado. Es decir, se trata de un acto que deriva directamente del ejercicio del poder público. Como su mismo nombre lo indica, estamos en presencia de una imposición de la autoridad, que debe acatarse aun en contra de la voluntad de los destinatarios o sujetos pasivos. A cambio del pago de sus impuestos, el ciudadano no recibe absolutamente nada. Es cierto que de manera general se beneficia de los servicios públicos que el gobierno presta como resultado de la propia recaudación. Sin embargo, lo que queremos decir es que

el pago de los impuestos no conlleva para el causante la recepción automática e inmediata de una contraprestación como sucede con otros tributos, particularmente con los derechos y las contribuciones especiales. A este respecto el tratadista español Adolfo Carretero Pérez sostiene lo siguiente: Los fundamentos metajurídicos no sirven actualmente para justificar el impuesto. El impuesto ha sido uno de los generalizadores del Estado de Derecho y no es posible aceptar razonamientos de otro tipo. No hay otra justificación que la necesidad de dinero que precisa la Hacienda Pública, o sea la consecuencia de la Economía Coactiva. Dada la insuficiencia de los ingresos patrimoniales de la administración y la estructura monetaria de la economía actual, para que el Estado pueda funcionar requiere que su Soberanía se aplique a las economías privadas que componen la Renta Nacional para detraer los ingresos necesarios. El impuesto resulta, por consiguiente, inmanente a la Soberanía, no hay otra justificación del impuesto que la Potestad Tributaria y la obligación establecida por las leyes constitucionales de contribuir al sostenimiento de las cargas públicas en la medida en que la desarrolle el sistema tributario, el impuesto es un deber jurídico subjetivo concretado en tantas obligaciones como impuestos sean exigibles al particular.

Todo lo anterior demuestra claramente la especial importancia que el tema de la naturaleza jurídica de los impuestos reviste dentro del Derecho fiscal, toda vez que se ocupa del estudio del principal instrumento jurídico que el Estado posee para allegarse fondos de la ciudadanía. En las circunstancias actuales, caracterizadas por un continuo crecimiento de las funciones públicas y, por ende, por la necesidad apremiante de tener que incrementar año con año, y en forma considerable, los volúmenes del presupuesto nacional, los impuestos se están transformando en un problema de magnitudes insospechadas para las sociedades actuales, problema que ofrece una doble faceta.

1. La del acto de soberanía que permite al Estado acrecentar su poderío económico para financiar el gigantesco crecimiento de sus atribuciones.
2. La de un medio de opresión económica al gobernado, que se ve forzado en múltiples ocasiones a sacrificar una parte importante del fruto de su trabajo en aras

de un ambiguo concepto de “interés general” que en contadas ocasiones lo beneficia en forma específica. De ahí lo importante y delicado del tema para analizar la naturaleza jurídica de los impuestos como un importante acto de soberanía del Estado, pero sujeto a los estrictos marcos de la legalidad tributaria que consagra nuestra Carta Magna.

DEFINICIÓN.

Al ser los impuestos el concepto más importante de los ingresos tributarios del Estado, e inclusive, como se apuntó con anterioridad, en algunos casos el más importante ingreso del Estado en general, los diversos tratadistas especializados en nuestra materia se han ocupado en elaborar múltiples definiciones.

En consecuencia, emplear una sola definición, utilizando la que, a juicio de muchos especialistas, resulta la más completa y adecuada y proceder al análisis desglosado de los diversos elementos que la componen.

Después de evaluar algunas definiciones existentes al respecto, se llega a la conclusión de que de las más completas y adecuadas es que establecía el Artículo 2º del Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 (vigente hasta el 31 de diciembre de 1982); definición que además ofrece una doble ventaja, a saber: en primer término, no constituye un concepto meramente doctrinario o teórico, sino que se trata de una disposición que formó parte de nuestro Derecho Positivo y que indebidamente ha sido substituida por otra que resulta deficiente; y en segundo lugar, en la misma se resumen diversas opiniones de destacados especialistas mexicanos como don JOAQUÍN B. ORTEGA y don GUILLERMO LÓPEZ VELARDE, este último Presidente durante muchos años del Tribunal Fiscal de la Federación. Tomando en cuenta estos antecedentes, procederemos al estudio de la invocada definición, la cual se expresa en los siguientes términos:

“Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie que fija la Ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas o morales, para cubrir los gastos públicos.”

El análisis de esta definición puede desglosarse a través de los siguientes elementos:

1. En esencia, todo impuesto implica una prestación. De acuerdo con lo que nos indica el Derecho Civil, por prestación debemos entender toda obligación de dar o hacer. En el caso específico de los impuestos, dicha obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico que todo contribuyente tiene de desprenderse de una parte proporcional de sus ingresos, utilidades o rendimientos para entregárselos al Estado.

Al poseer los impuestos el carácter jurídico esencial de prestación, automáticamente se genera entre el Estado y el contribuyente una relación unilateral. Es decir, un vínculo jurídico que faculta al Fisco para exigir la entrega de la prestación correspondiente sin dar absolutamente nada a cambio. Es cierto que el ciudadano que paga sus impuestos se beneficia con todas las obras y servicios de interés general que la Administración Pública lleva a cabo; pero sin lugar a dudas, se trata de un beneficio indirecto y compartido, pues dichas obras y servicios benefician por igual a los que pagan como a los que exclusivamente cubren gravámenes mínimos. En consecuencia, resulta perfectamente válido afirmar que todo impuesto entraña una relación eminentemente unilateral, porque a cambio de su pago el sujeto pasivo no recibe absolutamente nada, al menos en forma directa e inmediata.

Las características de unilateralidad y la de constituir, jurídicamente hablando, una prestación, las posee el impuesto precisamente por derivar de un acto de soberanía del Estado. Como se ha indicado el Estado, al establecer, determinar, recaudar y administrar los impuestos, esta actuando en ejercicio de su poder soberano o poder supremo. En consecuencia el impuesto, en última instancia, viene a ser exactamente eso, una “imposición” –característica típica de todo acto de autoridad- que el poder

político constituido hace a los ciudadanos con determinada capacidad económica, para obligarlos a contribuir a los gastos públicos.

2. La prestación que todo impuesto implica puede ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley respectiva. Cabe señalar que por pago en dinero debemos entender todo aquél que se efectúa en moneda del curso legal en la República Mexicana, o sea en Pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente dispone el Artículo 1º de la Ley Monetaria en vigor. En tanto que por pago en especie debemos entender aquél que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de la moneda de curso legal, pero que poseen un indudable valor económico, como es el caso de los metales preciosos. Cabe recordar que la gran mayoría de los impuestos, a diferencia de lo que sucedía en otras épocas, deben pagarse siempre en moneda del curso legal y que solamente en situaciones verdaderamente excepcionales se admiten pagos en especie, como es el caso dentro de nuestro Derecho Fiscal, del Impuesto Federal sobre Servicios Expresamente Declarados de Interés Público por Ley, en los que intervengan Empresas Concesionarias de Bienes del Dominio Directo de la Nación, se cobra a las empresas concesionarias de canales de televisión, y que consiste simplemente en que las mismas deben cubrir dicho gravamen poniendo a disposición del Estado 18 minutos de su tiempo programado de transmisiones. En síntesis de la definición se desprende el hecho que, por regla general, el pago de los impuestos debe hacerse en efectivo, salvo en aquellos casos en los que las disposiciones legales establezcan que se haga en especie.

3. El tercer elemento de la definición está constituido por el principio de la legalidad tributaria. Ningún impuesto puede tener validez si previa y expresamente no ha sido establecido en una ley expedida después de haberse agotado el correspondiente proceso legislativo que en materia fiscal contempla nuestra Constitución. El principio de legalidad es de capital importancia para nuestra disciplina, ya que si la relación tributaria no se rige por normas jurídicas que de antemano nos permitan

conocer las respectivas esferas de derechos y obligaciones del Fisco y de los contribuyentes, se corre el riesgo de que la recaudación impositiva se convierta, como ha sucedido en múltiples ocasiones, en un medio de extorsión y abuso económico sobre los particulares por parte de quienes detentan el poder público.

De ahí que al definirse los impuestos, no puede perderse de vista que, para su existencia, imprescindiblemente se requiere que siempre estén previstos y regulados por normas jurídicas, ya que dicha regulación normativa es la única garantía eficaz con la que el contribuyente cuenta de que las disposiciones impositivas se encontrarán siempre ajustadas a los principios constitucionales básicos de generalidad, proporcionalidad y equidad.

4. Otra característica de la definición que se analiza es la relativa a que los impuestos deben estar contenidos en leyes de aplicación general. Para su validez, los impuestos deben estar previstos en normas jurídicas de carácter general, es decir, aplicables sin distinciones ni discriminaciones de ninguna especie a todas aquellas personas que por cualquier motivo se ubiquen o se coloquen dentro de las correspondientes hipótesis normativas. Dentro de este contexto, resulta especialmente importante aclarar que generalidad no equivale a uniformidad, y que por consiguiente, cuando decimos que las leyes impositivas deben aplicarse en forma general, no estamos con ello indicando que todas las personas sin excepción deben pagar impuestos, sino que sólo deben pagar los todos aquellos que realicen el supuesto que en la propia Ley se consigne como el correspondiente hecho generador del impuesto.
5. Característica adicional de la definición que se analiza esta constituida por el llamado principio de obligatoriedad. Este principio es una consecuencia directa e inmediata de generalidad. Dicho en otras palabras, cuando una persona se coloca dentro de la correspondiente hipótesis normativa o hecho generador del tributo o contribución, automáticamente queda obligada al pago del impuesto respectivo, en

la forma y términos que establezca la ley tributaria aplicable. Al ser los impuestos el principal ingreso tributario del Estado, es evidente que su pago oportuno no puede quedar al arbitrio o a la buena voluntad de los contribuyentes. Por el contrario, las normas impositivas, como cualquier norma jurídica de Derecho Público, se caracterizan por ser obligatorias y coercibles, lo que significa que sus destinatarios deben acatarlas en forma imperativa, apercibidos de que de no hacerlo el Estado ejercerá en su contra los mecanismos adecuados par obligarlos a cumplirlas aún en contra de su voluntad. De ahí que el principio de obligatoriedad tenga que ser considerado también como un elemento fundamental para la correcta definición del impuesto, sin olvidar, desde luego, su directa vinculación con el principio de generalidad, ya que en ningún momento debemos perder de vista que la obligatoriedad en el pago de los impuestos y todas las consecuencias que de la misma se derivan, exclusivamente pueden tener origen cuando el contribuyente se ubica de manera exacta dentro del supuesto o hipótesis prevista en la norma jurídico-tributaria aplicable al caso, conforme al método de interpretación estricta.

6. Por otra parte la definición señala que los impuestos están a cargo tanto de personas físicas como de personas morales. De acuerdo con lo que dispongan las correspondientes leyes fiscales, pueden asumir el carácter de contribuyentes tanto las personas físicas como las personas morales. Es decir, tanto las personas físicas o individuos, como las sociedades o asociaciones civiles o mercantiles ya sean nacionales o extranjeras. Las personas físicas o morales, nacionales o extranjeras, están obligadas a pagar impuestos cuando como consecuencia de las actividades que realicen, se coloquen dentro de cualquiera de las múltiples hipótesis normativas que aparecen previstas en nuestra legislación impositiva.
7. El último elemento de la definición lo constituye la vinculación entre impuestos y gastos públicos. Sobre este particular puede afirmarse que el Código Fiscal vigente incurre, como lo veremos a continuación, en una grave omisión, puesto que al definir los impuestos no hace ninguna referencia a la finalidad o propósito que debe perseguirse con la recaudación impositiva. Al respecto cabe señalar que, en la

medida en que el Estado destina el producto o rendimiento de los impuestos a la prestación eficiente y adecuada de los servicios públicos, así como a la realización también eficiente y adecuada de obras de interés general, en esa misma medida justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria y en esa misma medida posee también no sólo la autoridad legal, sino fundamentalmente autoridad moral, para exigir de la ciudadanía el pago fiel y oportuno de los impuestos. Por el contrario, cuando se observan en la actuación de un gobierno problemas de corrupción por parte de los funcionarios públicos y una deficiente e incompleta atención de las necesidades colectivas de interés general no solamente no se explica ni se justifica la existencia de la relación jurídico-tributaria, sino que se debilita enormemente la autoridad moral del gobernante frente al pueblo y su capacidad política para exigirle aportaciones y sacrificios económicos. No es posible, desde un punto de vista tanto político como social y económico, para no seguir mencionando el aspecto moral, exigir en forma insistente de la ciudadanía que cumpla con todos sus deberes impositivos, si al mismo tiempo se le ofrecen continuos ejemplos de corrupción y deshonestidad de parte de quienes manejan los fondos públicos y de insatisfacción permanente de las grandes carencias colectivas. Por eso es sumamente importante que nuestro Código Fiscal señale con perfecta claridad que el cobro de los impuestos existe en función de los gastos públicos, ya que al hacerlo así, está estableciendo una estricta obligación jurídica a cargo de los funcionarios fiscales, cuya actuación pública solamente puede aceptarse si de manera rigurosa ajustan la administración de los impuestos al único fin posible y deseable que los mismos pueden tener sufragar el costo de los gastos públicos para satisfacer en forma eficiente y adecuada las necesidades colectivas de toda una comunidad nacional. Por eso debe destacarse la importancia de la omisión en que incurra el Código Fiscal vigente, al olvidar elevar al rango de obligación jurídica la vinculación directa que debe existir entre impuestos y gastos públicos; vinculación que, insistimos constituye la única justificación aceptable para la existencia de la relación jurídico.-tributaria.

DEFINICIÓN ADOPTADA POR EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN.

Según la fracción I del Artículo 2º el Código Fiscal vigente, “impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este Artículo (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y de derechos).”

Si este concepto se compara con la definición analizada en el subtema precedente, basada en lo que disponía el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966, resultará fácil advertir que el concepto que de impuestos nos da el Código en vigor se encuentra pletórico de deficiencias, pues olvida hacer referencia a varios de los elementos esenciales sin los que no es posible definir correctamente a los impuestos. En efecto, en este precepto legal se omite lo siguiente:

- 1) Indicar que los impuestos constituyen una prestación, y que por lo tanto derivan de una relación unilateral de Derecho Público que se da entre el Fisco y los contribuyentes. Es decir, que los impuestos configuran un típico acto de soberanía por parte del Estado.
- 2) Señalar que los impuestos pueden ser indistintamente en dinero o en especie.
- 3) Hacer referencia específica a los principios de generalidad y obligatoriedad que por mandato constitucional deben regir a todo tipo de contribuciones.
- 4) Establecer el fundamental y tan necesario principio de que los impuestos deben estar destinados a sufragar los gastos públicos.

La definición de referencia adicionalmente contiene una grave falla de técnica jurídica. En efecto, en dicha definición se dice que los impuestos deben ser pagados por las

personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o **DE HECHO** prevista en la Ley respectiva. Si consideramos que desde el momento en el que una situación se encuentra prevista en una norma jurídica por esta sola razón deja de ser **DE HECHO** para convertirse en una hipótesis jurídica o supuesto normativo, advertiremos la escasa técnica jurídica que emplearon los autores de este precepto legal. Si a lo anterior agregamos que los impuestos como la más importante de las contribuciones, por mandato constitucional, deben encontrarse sujetos a un régimen de legalidad estricta, de tal manera que no pueda existir ningún impuesto válido sin una Ley que previamente lo establezca, forzosamente tendremos que llegar a la conclusión de que establecer en nuestro ordenamiento tributario más importante, como sin duda alguna lo es el Código Fiscal de la Federación, que una situación **DE HECHO** puede ser generadora de la obligación de pago de impuestos, es una verdadera aberración jurídica.

Por todas estas razones se puede observar que se trata de una definición particularmente defectuosa en la que el incipiente y a veces nebuloso lenguaje económico, parece haber privado sobre la lógica y rigurosa terminología de los verdaderos juristas. De ahí que se concluya de manera terminante, que esta definición es totalmente inadecuada para explicar lo que dentro del contexto jurídico-constitucional del Derecho Fiscal, debe entenderse por impuestos.

LOS PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN MATERIA IMPOSITIVA

Aun cuando anteriormente al analizar los elementos constitutivos de la definición que de impuestos considerada como la más aceptada se hizo referencia a los llamados principios constitucionales de legalidad, generalidad, obligatoriedad y vinculación con el gasto público, por la creciente importancia que los impuestos han venido cobrando como el principal de los ingresos tributarios del Estado. Es importante reiterar dos de los principios constitucionales más importantes en materia fiscal: el de proporcionalidad y el de equidad.

Recordatorio que efectuaremos, desde luego, refiriendo el contenido fundamental de dichos principios al caso concreto de los impuestos.

Es importante no olvidar que para cumplir, en primer término, con el principio constitucional de proporcionalidad, todas las leyes impositivas, sin excepción, deben:

- a) Establecer cuotas, tasas o tarifas progresivas que graven a los contribuyentes en función de su verdadera capacidad económica;
- b) Afectar impositivamente una parte justa y razonable de los ingresos, utilidades o rendimientos obtenidos por cada contribuyente individualmente considerado; y
- c) Distribuir equilibradamente entre todas las fuentes de riqueza existentes y disponibles en el País, el impacto global de la carga impositiva, a fin de que la misma no sea soportada por una o varias fuentes en particular.

Para cumplir con el principio constitucional de equidad, las leyes impositivas deben otorgar un tratamiento igualitario a todos los contribuyentes de un mismo impuesto en todos los aspectos de la relación jurídico-tributaria (hipótesis de causación, objeto gravable, fechas de pago, gastos deducibles, sanciones, etc.), con excepción del relativo a las tasas, cuotas o tarifas, que deberá encontrarse inspirado en criterios de progresividad. Dicho en otras palabras, la equidad impositiva significa que todos los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.

LA DOBLE IMPOSICIÓN INCONSTITUCIONAL.

Al ser los impuestos el principal de los ingresos tributarios del Estado, la incidencia de varios gravámenes sobre un mismo objeto va a encontrarse en nuestra legislación con mucha mayor frecuencia en las leyes impositivas que en aquéllas que regulan otro tipo de contribuciones.

Por consiguiente, es oportuno recordar ahora los siguientes conceptos:

1. Las hipótesis o casos de doble imposición se presentan en cualesquiera de las siguientes situaciones:
 - a) Cuando un mismo sujeto activo establece más de un impuesto sobre el mismo objeto;
 - b) Cuando dos o más sujetos activos establecen más de un impuesto sobre el mismo objeto;
 - c) Cuando dos o mas sujetos activos establecen dos o más gravámenes cada uno de ellos sobre el mismo objeto; y
 - d) Cuando un sujeto activo acumula un impuesto sobre otro u otros impuestos.
2. La doble imposición pugna con el espíritu mismo de la fracción IV del Artículo 31 constitucional, al pretender exigir aportes tributarios que van más allá de las respectivas capacidades económicas de la ciudadanía, al no permitir una correcta distribución del producto o rendimiento de los impuestos entre los tres sujetos activos de los créditos fiscales (Federación, Entidades Federativas y Municipios) y al propiciar situaciones de desigualdad entre causantes colocados en idénticas hipótesis normativas. Es decir la doble imposición rompe con cualquier principio o noción de justicia y por ello debe juzgarse como francamente inconstitucional.

3. Independientemente de lo anterior, no debe perderse de vista que la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en algunas de sus ejecutorias, ha sostenido que la doble tributación (en este caso, doble imposición) no es en si un acto inconstitucional violatorio de los principios de proporcionalidad y equidad, debido a que la Carta Magna no la prohíbe de manera expresa, y a que, inclusive, algunas leyes la autorizan para lograr diversos fines, como pueden ser : requerimientos técnicos dentro de la organización fiscal imperante en el País, graduar la imposición, crear gravámenes complementarios, buscar un fin social extra-fiscal, lograr una mayor equidad en la imposición y tratar de captar un aumento en el ingreso con mayor comodidad para la Administración Pública.

Aún cuando no se este de acuerdo con las razones expresadas sobre este particular por el máximo tribunal de la República y para mayor información al respecto se debe tomar muy en cuenta este criterio, ya que la tendencia que se advierte en las más recientes reformas y adecuaciones fiscales, es la de continuar gravando el mismo objeto tributario con varios impuestos, particularmente de carácter federal, lo cual indiscutiblemente, en un futuro próximo provocará debates judiciales y posiblemente nuevos criterio en torno a la discutida inconstitucionalidad de la doble tributación o doble imposición.

LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

De acuerdo con la fracción II del Artículo 2º del Código Fiscal de la Federación en vigor, “aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado”.

Entre estas aportaciones de seguridad social destacan de manera especial las llamadas cuotas obrero-patronales pagaderas al Instituto Mexicano del Seguro Social y las aportaciones empresariales al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Como puede advertirse, en realidad no se trata de verdaderos tributos o contribuciones, sino de aportes económicos que deben hacerse al Estado para que éste cumpla en relación con la clase trabajadora con algunas de las obligaciones que en materia de bienestar social y vivienda establece el Artículo 123 de la constitución a cargo de los patrones. De ahí que el Código haga referencia a “personas que son sustituidas por el Estado”.

En tales condiciones, cabe preguntarse ¿por qué estas aportaciones son objeto de regulación específica por parte del Código Fiscal? La respuesta debe encontrarse en el hecho de que con el objeto de facilitar su cobro, por disposición de la ley, las aportaciones de seguridad social tienen el carácter de contribuciones. Dicho en otras palabras como las contribuciones son objeto de un procedimiento privilegiado de cobro a través de la vía económico-coactiva o procedimientos administrativo de ejecución fiscal, se ha considerado conveniente otorgarles a estas aportaciones el tratamiento legal de contribuciones o tributos, a fin de dotar al Estado de los elementos necesarios para cobrarlas en forma oportuna y rápida.

Pero independientemente de lo anterior, las aportaciones de seguridad social nada poseen en común con las demás contribuciones (impuestos, derechos, contribuciones especiales y tributos accesorios), toda vez que no derivan de la relación jurídico-tributaria sino de obligaciones constitucionales en materia laboral.

4.2 MÉTODO DE INTERPRETACIÓN DE LA LEY FISCAL.

INTERPRETACIÓN DE LA LEY

CONCEPTO E IMPORTANCIA

Interpretar una ley significa desentrañar su contenido para poder aplicarla. Desde luego, las leyes se expiden con el propósito de regular determinadas situaciones concretas y específicas. Puede decirse que las leyes nacen para regir en realidad y que, por consiguiente, la única justificación de su existencia se encuentra en la aplicación que puedan tener para normar o solucionar un número determinado de problemas y casos prácticos.

Ahora bien, el problema que invariablemente se presenta consiste en que, mientras las leyes se circunscriben a un determinado contexto gramatical y conceptual, la realidad suele poseer matices ilimitados y presentarnos situaciones sumamente variadas y complejas.

En tales condiciones, la labor interpretativa de las normas jurídicas se convierte en una de las cuestiones fundamentales de la ciencia del Derecho, ya que si las leyes no se aplican en la realidad, el Derecho dejaría de existir como instrumento regulador de la conducta humana.

El problema surge precisamente por esa disparidad entre una realidad ilimitada y variable, por una parte, y un contexto normativo fijo y limitado, por la otra. Por eso, cada vez que se presenta un problema que tiene que ser solucionado con arreglo a Derecho, es tarea inevitable el tener que determinar cuál es la norma jurídica aplicable y en que forma debe ser aplicada. Esa es precisamente la función de interpretar las leyes.

Consecuentemente, el particular que pretende ajustar su conducta al orden normativo vigente, interpreta la ley, el órgano jurisdiccional que declara el derecho en un caso controvertido, interpreta la ley, la autoridad que lleva a cabo una determinación soberana, interpreta la ley y así sucesivamente. De ahí que EDUARDO GARCÍA MÁYNEZ sostenga que: La interpretación no es labor exclusiva del juez: cualquier persona que inquiera el sentido de una disposición legal puede realizarla.

Por lo anterior, cabe concluir que la interpretación de las leyes consiste en una labor que lleva a cabo cualquier persona interesada en desentrañar su contenido para poderlas aplicar a determinados casos o situaciones concretas y específicas. Tal y como lo sostiene el propio GARCÍA MÁYNEZ: interpretar es desentrañar el sentido de una expresión. Se interpretan las expresiones, para descubrir lo que significan. La expresión es un conjunto de signos: por ello tiene significación. Interpretar la Ley es descubrir el sentido que encierra.

La tarea interpretativa de las leyes alcanza particular relevancia en el campo de Derecho Fiscal. En efecto, las normas fiscales crean relaciones de supra a subordinación, es decir relaciones entre el poder público y los gobernados. Asimismo, las leyes tributarias suelen imponer cargas económicas, en ocasiones sumamente gravosas, a los propios gobernados y conferir además al Estado facultades recaudatorias susceptibles de ser ejercitadas directamente en contra de la esfera patrimonial de los ciudadanos, como es el caso de la llamada facultad económico-coactiva, o procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN LEGAL

La constante evolución de la ciencia y técnica del Derecho ha dado lugar a la estructuración de diversos métodos interpretativos, los que a pesar de utilizar variados

criterios, tienen como finalidad única penetrar el sentido de las normas jurídicas para permitir su aplicación.

A. Método de Interpretación Literal

Consiste en aplicar la norma jurídica atendiendo exclusivamente al significado gramatical de las palabras que componen su texto.

Este método interpretativo, que a primera vista pudiera parecer el más simple y exacto de todos, en la práctica da lugar a confusiones e inclusive puede llegar a conducir a los mayores absurdos. Esto se debe al hecho fundamental de que en múltiples ocasiones, las palabras que encierran los textos legales no solamente poseen un significado gramatical, sino que además poseen una connotación jurídica o técnica que, en un momento dado, puede darle a la norma un contenido totalmente distinto del que se deriva de su mera significación gramatical. Así, por ejemplo, el término “persona moral”, jurídicamente hablando tiene una acepción por completo distinta de la que gramaticalmente suele poseer; la palabra “asiento”, contablemente indica una operación matemática que ninguna relación guarda con lo que desde el punto de vista gramatical esa misma palabra significa; el concepto “entero” en el lenguaje jurídico-tributario equivale a pago, sin embargo en el lenguaje gramatical equivale a algo por completo distinto; y así sucesivamente.

Por consiguiente, la interpretación literal rara vez resulta una técnica adecuada para la aplicación de las leyes, ya que por atender exclusivamente al aspecto gramatical, olvida que las normas jurídicas poseen también un significado lógico-conceptual. De ahí el célebre aforismo que nos dice que: “La letra de la Ley mata”.

B. Método de Interpretación Lógico-Conceptual

Con la base en lo que sostiene GARCÍA MÁYNEZ, la finalidad de esta técnica interpretativa estriba en: Descubrir el espíritu de la Ley, para controlar, completar, restringir o extender su letra. Habrá que buscar el pensamiento del legislador en un cúmulo de circunstancias extrínsecas a la fórmula y, sobre todo, en aquellas que precedieron su aparición.

Este segundo método persigue descubrir su significado conceptual desde un punto de vista eminentemente lógico. O sea, conforme a esta técnica, en primer lugar debe determinarse la naturaleza misma del concepto legal que se va a aplicar y en segundo término para encontrar su sentido, debe buscarse el significado conceptual (ya sea jurídico, técnico, contable, científico, etc.) del texto mismo.

Se trata de un método interpretativo que, a pesar de las dificultades que su utilización pueda entrañar, por regla general resulta de gran utilidad para llegar a descubrir el verdadero sentido de la norma jurídica.

C. Método de Interpretación Auténtica

Para desentrañar la verdadera significación de una disposición normativa, no se atiende ni al significado gramatical, ni al significado lógico conceptual de las palabras que integran su texto, sino que se busca descubrir cuál fue la intención perseguida por el legislador al expedir dicha disposición. Para tal efecto, la interpretación se lleva a cabo a través del examen de trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias. Es decir, se buscan los antecedentes legislativos que dieron origen a la ley sujeta a interpretación y con base en dichos antecedentes se resuelven los problemas que pudiera presentarse para su aplicación.

Este método presenta el inconveniente de ser sumamente limitado e incompleto, ya que por regla general, las discusiones parlamentarias y las exposiciones de motivos que anteceden al texto vigente de una ley, solo contemplan aspectos sumamente generales y nunca los múltiples problemas específicos que se presentan en realidad cuando la ley va a ser aplicada. Tal y como lo manifestamos con anterioridad, las normas jurídicas frecuentemente no alcanzan a contemplar con la debida precisión los diversos casos específicos que en la práctica suelen acontecer. Por esa razón, un método interpretativo que consista en recurrir a textos todavía más generales que los de las propias leyes, como sin duda los son las exposiciones de motivos y las discusiones parlamentarias, rara vez puede generar los resultados positivos.

D. Método de interpretación a Contrario Sensu.

De acuerdo con el jurista GARCÍA MÁYNEZ: Cuando un texto legal encierra una solución restrictiva en relación con el caso a que se refiere, puede inferirse que los no comprendidos en ella deben ser objeto de una solución contraria. Vgr. el Artículo 8° de la Constitución Federal establece que, en materia política, sólo podrán hacer uso del derecho de petición los ciudadanos de la República. Interpretando a contrario sensu el precepto citado, llegase lógicamente a la conclusión de que los no ciudadanos, un extranjero verbigracia, o un menor, no pueden hacer uso en materia política, de tal derecho.

El método de interpretación a contrario sensu parte de un supuesto de carácter esencialmente lógico, al considerar que no quedan comprendidos dentro de la hipótesis normativa prevista en una ley, todos aquellos que se encuentran colocados en una situación exactamente contraria a la que en tal hipótesis contiene. En este sentido, podemos afirmar que constituye una técnica jurídica bastante correcta que coadyuva a descubrir el significado de determinadas normas jurídicas. La única objeción que podemos formularle se deriva del hecho de que se trata de un método interpretativo de aplicación sumamente limitada, ya que para que el mismo surta efectos, es requisito indispensable que la norma

jurídica a interpretar admita una situación a contrario y que además dicha situación se presente en realidad.

E. Método de Interpretación Analógica.

Consiste en aplicar a una situación de hecho no prevista en una ley, la norma jurídica aplicable a una situación similar que si está prevista en dicha ley. Comúnmente en esta técnica jurídica se expresa a través del aforismo que nos dice que “donde existe la misma situación de hecho debe existir la misma razón de derecho”.

El método analógico es de utilización delicada, ya que de no existir una adecuada identidad entre la situación no prevista y la que si está prevista en la ley, se puede llegar a otorgar a ésta última alcances que en realidad no posee y, en consecuencia, se le puede aplicar indebidamente. Para que la aplicación del razonamiento sea correcta, sostiene GARCÍA MÁYNEZ, no basta la simple semejanza de sus situaciones de hecho, una prevista y otra no prevista por la Ley; requiérese asimismo, que la razón en que la regla legal se inspira, exista igualmente en relación con el caso imprevisto. Lo que puede justificar la aplicación por analogía es, pues, la identidad jurídica substancial... cuando nos permitimos extender por analogía una fórmula legal a casos no previstos en ella, lo hacemos convencidos de que el legislador habría querido lógicamente tal solución, si hubiera conocido la misma hipótesis.

De lo anteriormente transcrito, se puede advertir con claridad las desventajas que el método analógico presenta, y que pueden resumirse diciendo que se trata de un sistema interpretativo totalmente subjetivo, porque a fin de cuentas su utilización depende del criterio de quien vaya aplicar la ley.

F. Método de Interpretación Exacta

Constituye la técnica adoptada fundamentalmente por el Derecho penal y se hace consistir en que una norma jurídica sólo es aplicable a un caso concreto cuando el hecho o la conducta respectiva encuadran exactamente dentro de la hipótesis prevista en la primera. Por consiguiente, este método requiere de manera imperiosa que exista una exacta adecuación entre lo que sucede en la realidad y lo que la ley dispone. Como afirma CARRANCA Y TRUJILLO, “bajo la sanción penal caen los tipos de delito jurídica y positivamente formulados, aunque otras acciones puedan ser reprobables éticamente o en vista de las costumbres de un país”.

El método de Interpretación exacta viene a ser lo opuesto al analógico ya que para descubrir el sentido de una norma jurídica, no busca extender su campo de aplicación sino que por el contrario recomienda restringirlo en tal forma que únicamente y exclusivamente aquello que encuadre con exactitud dentro de la correspondiente hipótesis normativa, puede quedar sujeto a la aplicación de la ley.

Este sistema se utiliza preferentemente en aquellas ramas del Derecho que, como la Penal son tutelares de valores jurídicos fundamentales como la libertad, la vida, la integridad física, la honra, etc., cuyos métodos coactivos se expresan habitualmente a través de sanciones de tipo corporal.

MÉTODO DE INTERPRETACIÓN ESTRICTA.

Dispone el Artículo 5º del Código fiscal de la Federación que :

“Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas así como las que fijan las infracciones y sanciones son de

aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

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

Del contenido de este precepto se desprende que el Derecho Tributario posee su propio método de interpretación legal, por lo menos en lo que a imposición de cargas, concesión de exenciones y subsidios y fijación de infracciones y sanciones se refiere. Método que, se encuentra inspirado en el hecho de que al imponer, por regla general, las normas hacendarías, cargas económicas a la ciudadanía, su aplicación debe basarse en criterios de exactitud y precisión. Surgen de inmediato dos cuestiones, a saber: ¿En qué consiste el método de interpretación estricta de las leyes fiscales? ¿Qué similitudes o diferencias tiene dicho método con los que comúnmente se utiliza en la Ciencia Jurídica?

Al respecto estimamos que resulta válida la siguiente definición:

El método de interpretación estricta de las Normas Fiscales, consiste en aplicar las normas jurídico-tributarias, atendiendo fundamentalmente al significado gramatical y conceptual de las palabras empleadas por el legislador, sin introducir ninguna hipótesis o situación que se encuentre prevista de manera expresa en el texto de la propia ley.

De este concepto derivan las siguientes consecuencias, cuya exposición nos permitirá contestar las dos interrogantes planteadas:

1. Al interpretarse una norma fiscal, debe desentrañarse simultáneamente el significado tanto gramatical como conceptual de las palabras que la componen, de tal manera que se logre descubrir cuál fue la verdadera intención del legislador. Para lograr este propósito, no debe darse prioridad a ninguno de estos dos significados, sino que la aplicación debe ser precisamente el resultado de haber combinado dichos significados gramatical y conceptual dentro del contexto exacto del dispositivo legal de que se trate. En este sentido, puede afirmarse que el método de interpretación estricta es, en el fondo una combinación de los métodos literal y lógico-conceptual.
2. Al interpretarse una ley fiscal, única y exclusivamente debe tomarse en consideración el sentido gramatical y conceptual de las palabras utilizadas por la propia ley, quedando terminantemente prohibido hacer extensivas sus consecuencias jurídicas a casos o situaciones no expresamente contemplados en la norma, por similares que pudieran parecer. Esto último quiere decir que el método de interpretación analógica está totalmente proscrito del campo del Derecho Fiscal,
3. Asimismo, al exigirse que para la aplicación de una ley hacendaria exista una perfecta adecuación entre las respectivas hipótesis normativas y el caso concreto al que se van aplicar puede afirmarse que el método de interpretación estricta resulta bastante semejante al método de interpretación exacta, empleado por el Derecho Penal.
4. Los métodos de interpretación auténtica y “a contrario sensu” son de utilización válida dentro de nuestra disciplina, a condición de que se empleen respetando los lineamientos fundamentales de la interpretación estricta. Es decir si las normas jurídico-tributarias, por disposición del primer párrafo del artículo 5º del Código Fiscal, deben encerrar una solución contraria. Asimismo, si los trabajos preparatorios, exposiciones de motivos y discusiones parlamentarias llevadas a cabo con motivo de la expedición de una ley fiscal, nos ayudan a desentrañar el

significado gramatical y conceptual de la propia Ley, a nuestro juicio puede válidamente recurrirse a la interpretación auténtica.

De modo que resumiendo las ideas sobre este particular, se puede afirmar que el método de interpretación estricta establecido por el primer párrafo del artículo 5° del Código Fiscal de la Federación, consiste en que las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares, las que señalen excepciones a las mismas, y las que fijen infracciones y sanciones, deben ser aplicadas atendiendo exclusivamente al significado tanto gramatical como lógico –conceptual de las palabras utilizadas por el legislador-, de tal forma que las hipótesis o situaciones previstas en dichas normas sólo se apliquen en la realidad a aquellos casos que encuadren de manera perfecta dentro de las propias hipótesis; quedando terminantemente prohibido hacer extensivas por analogía sus consecuencias jurídicas a situaciones no contempladas expresamente, por similares o parecidas que pudieran resultar, y métodos auténtico y “a contrario sensu” , únicamente cuando coadyuven a descubrir el verdadero significado gramatical y conceptual de las palabras que integren la norma tributaria, sin introducir en ningún momento situaciones o hipótesis ajenas a dicha norma.

Como puede advertirse, el método de interpretación estricta tiene como objetivo primordial el que las leyes fiscales sean aplicadas exactamente a los sujetos y situaciones a los cuales van dirigidos de manera específica; evitando en todo momento que aquellas personas cuya situación no coincida con la de la Ley puedan verse afectadas por la misma. Lo anterior resulta lógico a todas luces, ya que no debemos olvidar que las normas tributarias por regla general imponen sacrificios económicos a los ciudadanos y por consiguiente, lo justo es que tales sacrificios sean efectuados por quienes obtengan los ingresos, utilidades o rendimientos gravados y no por personas que se encuentren colocadas en hipótesis simplemente parecidas o análogas.

Ahora bien es importante destacar que el método de interpretación estricta de las leyes fiscales única y exclusivamente es aplicable –como acertadamente expresa en el primer párrafo del varias veces mencionado artículo 5° del Código Fiscal- a las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas y excepciones para los particulares, así como a aquellas que fijen infracciones y sanciones; entendiéndose por normas jurídicas” que establezcan cargas a los particulares” las que se refieren a los elementos esenciales de toda contribución o tributo, es decir : al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Por el contrario aquellas normas jurídico-tributarias que contemplan situaciones diversas, como es el caso de las normas procesales que regulan el contencioso-fiscal, o el de aquellas que establezcan obligaciones secundarias relativas a requisitos, trámites, registros, etc., no quedan comprendidas dentro del método de interpretación normativa que analizamos con anterioridad, en función desde luego de los fines para los cuales fueron establecidas y los que obviamente variarán en función de la naturaleza de la materia que sea objeto de regulación: litigiosa, de registro o control administrativo de los contribuyentes, procedimental, etc.

El precepto legal analizando nos indica que a falta de norma fiscal expresa, la aplicable podrá integrarse considerando supletoriamente disposiciones de derecho federal común cuando éstas faciliten consecución de los fines que la propia norma fiscal persiga.

Sin embargo, es muy importante tener presente que la integración no procede tratándose de disposiciones tributarias que establezcan cargas a los particulares, que señalen excepciones a las mismas y/o que fijen infracciones y sanciones, ya que por su naturaleza misma el método de interpretación estricta no permite el empleo de la técnica que debe entenderse reservada a disposiciones procesales y a las que se refieran a cualquier aspecto secundario de la relación jurídico-tributaria distinto de los que específicamente deben ser objeto de interpretación estricta.

JURISPRUDENCIA DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACIÓN.

Debido a la importancia que reviste el problema de la interpretación de las leyes fiscales, nuestra Suprema Corte de Justicia, en diversas ejecutorias, ha fijado lo que debe entenderse por método de interpretación estricta, a fin no sólo de precisar sus características, sino con el propósito de orientar a autoridades y a contribuyentes sobre la forma en la que debe ser utilizado. Entre dichas resoluciones, destacan las siguientes :

“Impuestos, Aplicación de los. En la aplicación de los impuestos deben tomarse en cuenta, exclusivamente los términos de la ley que los crea sin que sea dable ampliarlos o restringirlos”, (Apéndice al Semanario Judicial de la Federación, año de 1975. Segunda Sala).

“Ley Fiscal. Es de aplicación restrictiva y, por lo tanto sólo puede exigirse un impuesto si el caso queda ciertamente comprendido dentro de la norma que establece la obligación tributaria”.

Con arreglo al Artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, son de aplicación restrictiva las normas que establecen cargas a los particulares, de tal suerte que sólo puede reclamarse un impuesto cuando la especie queda ciertamente comprendida dentro de la disposición que creó ese impuesto. Pero si la ley, por defectuosa redacción se presta, con toda facilidad, a interpretarse tanto en el sentido de que ciertos objetos deben tomarse en cuenta para calcular la base sobre la que recae el tributo cuando en sentido contrario, resulta palpable, de conformidad con el invocado Artículo 11, que no puede exigirse sobre esa base el pago del impuesto” (Informe del Presidente de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al terminar el año de 1955.Sala Auxiliar, pág. 78).

“Interpretación de las Normas Fiscales, Artículo 11 del Código Fiscal. Que las normas fiscales sean de aplicación restrictiva sólo significa que no deben extenderse por analogía en perjuicio del contribuyente, y que no cabe exigir sino la cargas establecidas en la Ley sin ampliarlas, aumentarlas o gravarlas, pero dicho Artículo 11 no prevé que una norma tributaria deba aplicarse aisladamente, sin conexión con las demás, o que haya de interpretarse sin tener en cuenta su propia finalidad o el sistema a que dicha norma pertenece.”

De la jurisprudencia que se acaba de transcribir se pueden obtener las siguientes conclusiones, que desde luego son única y exclusivamente aplicables a las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares, que señalen excepciones a las mismas y/o fijen infracciones y sanciones:

- a) La idea fundamental de que cada caso debe quedar específicamente comprendido en la hipótesis normativa que establezca la ley tributaria;
- b) El principio de que sólo deben tomarse en cuenta los significados gramatical y conceptual de las palabras contenidas en el texto legal respectivo, sin ampliarlos o restringirlos; y
- c) La terminante prohibición de extender el campo de aplicación de las norma fiscales por analogía e inclusive mediante integración.

4.3 EL DELITO DE DEFRAUDACIÓN FISCAL

ANTECEDENTES.

Estrechamente vinculado con las cuestiones del ejercicio de la potestad sancionadora en materia, aparece el problema relativo a la regulación jurídica del llamado delito de defraudación fiscal.

A pesar de que este delito —específicamente de carácter fiscal y, por lo tanto, clasificable bajo el rubro de los delitos especiales— se introdujo por vez primera en nuestro medio acompañado de graves penalidades corporales (3 meses a 9 años de prisión) desde el 30 de diciembre de 1947, con la promulgación de la Ley Penal de la Defraudación Impositiva en Materia Fiscal. La realidad es que su aplicación efectiva a casos concretos se había dejado prácticamente en suspenso, en virtud de que la Hacienda Pública durante muchos años consideró que, en el mejor de los casos, el fraude al Fisco debía ser reprimido tan sólo con sanciones administrativas; y en la peor de las hipótesis que bastaba con el pago de las prestaciones fiscales originadas por el hecho imputado o con la celebración de un convenio especial entre el inculpado y la Secretaria de Hacienda y Crédito Público por virtud del cual se depuraría la situación fiscal del propio inculpado y se garantizará el interés del Fisco, para que procediera automáticamente el desistimiento de la correspondiente acción penal, cuando se hubiera llegado a ese extremo. A partir de 1989, las autoridades competentes han venido aplicando el delito de defraudación fiscal con especial severidad. Es importante efectuar un análisis de los principales aspectos regulatorios del delito de defraudación fiscal que se derivan del Código Fiscal de la Federación en vigor, ya que si bien es cierto que al Fisco le asiste el pleno derecho de reprimir con toda severidad las conductas fraudulentas que le deparen serios perjuicios económicos, también lo es que, en especial en esta materia, el ciudadano que puede verse afectado en su libertad personal, su honra y en su reputación de negocios o profesional, igualmente tiene derecho a que se le respeten las garantías de legalidad y audiencia consagradas por la Constitución General de la República.

En este contexto, veamos cuáles son las principales características normativas del discutido delito de defraudación fiscal.

DEFINICIÓN GENÉRICA.

De conformidad con el artículo 108 del código Tributario vigente : “Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.”

Esta definición nos permite explicar con cierta claridad las principales características de esta figura jurídico-tributaria:

1. El delito de defraudación fiscal es, en cuanto a su esencia, un ilícito que se manifiesta a través de una conducta típicamente dolosa. Es decir, se comete cuando el contribuyente con pleno conocimiento de lo que hace voluntariamente encauza su conducta, a través de maquinaciones o artificios tendientes ya sea a querer presentar hechos falsos como verdaderos o a tomar ventaja del error en el que eventualmente pudiere encontrarse la autoridad fiscal, hacia la omisión deliberada y con anticipación del resultado a producirse, de las contribuciones que legalmente adeude, o bien, hacia la obtención de un beneficio indebido; todo ello con perjuicio del Fisco Federal.

Dentro de este contexto el delito se tipifica por medio de una conducta dolosa (engaños o aprovechamiento de errores) que trae como resultado un beneficio económico ilegítimo (omisión de contribuciones u obtención de un beneficio indebido, por ejemplo una devolución de impuestos a la que no se tenga derecho) como consecuencia directa de la lesión deliberada de un bien jurídicamente

protegido, el interés del Fisco Federal en recaudar correcta y oportunamente los ingresos tributarios que el Estado necesita para sufragar los gastos públicos.

2. El delito de defraudación fiscal puede ser clasificado como un delito tanto de acción como de omisión. Así, habrá acción por parte del contribuyente cuando haga uso de maniobras o artificios deliberadamente encaminados a obtener un beneficio económico ilegítimo con perjuicio del Fisco Federal. Existirá omisión cuando el contribuyente se aproveche en beneficio propio del error (falso conocimiento de la realidad) en el que pudiere encontrarse la autoridad fiscal.
3. Sintetizado los conceptos anteriores, este ilícito tributario puede explicarse dividiéndolo en los siguientes elementos normativos :
 - a) Conducta dolosa del contribuyente manifestada a través de engaños o del aprovechamiento de errores:
 - b) Nexo causal directo y anticipado por el contribuyente: la obtención de un beneficio económico ilegítimo derivado de en la omisión total o parcial de alguna contribución legalmente adeudada, o en la recepción de un beneficio fiscal indebido; y
 - c) Lesión deliberada de un bien jurídicamente protegido: el derecho del Fisco Federal de recaudar en debida forma las cantidades destinadas, a través del gasto público, a cubrir el costo de la satisfacción de necesidades colectivas de interés general.

En adición, el delito de defraudación fiscal será calificado cuando éste se origine por usar documentos falsos; omitir expedir comprobantes por las actividades que se realicen, siempre que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de expedirlos; manifestar

datos falsos para obtener de la autoridad fiscal la devolución de contribuciones que no le correspondan; y asentar datos falsos en los sistemas o en los registros contables que se esté obligado a llevar conforme a las disposiciones fiscales.

COMENTARIOS A LA DEFINICION GENERICA DEL DELITO.

El principal comentario puede formularse en relación con esta figura delictiva de carácter específicamente tributario, tiene que ser en el sentido de que el concepto contenido en el primer párrafo del artículo 108 del Código fiscal, es demasiado amplio y susceptible de ser objeto de toda clase de interpretaciones subjetivas, al grado de que puede afirmarse que con base en el mismo, cualquier hecho, conducta o circunstancia que el fisco estime lesiva para sus intereses puede llegar a ser tipificada como defraudación fiscal.

Esto último lejos de resultar exagerado se ve confirmado por las penalidades que establece dicho precepto legal: prisión de 3 meses a 2 años, cuando el monto de lo defraudado no exceda de \$500,000.00 M.N.; prisión de 2 a 5 años cuando el monto de lo defraudado exceda de \$500,000.00 M.N., pero no de \$750,000.00 M.N.; y prisión de 3 a 9 años cuando el monto de los defraudado fuera mayor de \$750.000.00 M.N. Es decir, cualquier omisión total o parcial de alguna contribución por cualquier cantidad, puede constituir un caso de defraudación fiscal y, en consecuencia, puede dar origen a la aplicación de las sanciones corporales antes mencionadas.

Por si lo anterior no fuera suficiente con efectos a partir del día 1º de enero de 1999, se modificó el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, para calificar como delito grave el de defraudación fiscal, de tal manera que dicho delito resulta equiparable a ofensas sociales tan graves como el homicidio por culpa grave, el terrorismo, el sabotaje, la piratería, el genocidio, la corrupción de menores, la violación, el secuestro, el asalto en carreteras o caminos, la extorsión, el tráfico de indocumentados y la comisión de delitos en contra de la salud. Es decir, quien omite el pago de contribuciones y su conducta

es calificada como delictiva, no tiene el derecho elemental de salir en libertad bajo fianza para preparar adecuadamente su defensa, la que las más veces tiene que basarse en complicados tecnicismos jurídicos que se derivan de la forma compleja, confusa y contradictoria con arreglo a la cual aparecen redactadas la gran mayoría de las leyes fiscales.

Desde luego, se entiende el afán del legislador de sancionar severamente las conductas deliberadamente encaminadas a la evasión fiscal, en un país en el que como México, además de no existir una conciencia generalizada acerca de la importancia de tributar correctamente, en los últimos años ha florecido una riquísima economía subterránea (muchas veces vinculada con actividades delictivas, como el tráfico de estupefacientes) que ha operado al margen completo de cualquier tipo de controles, colocándose así en una injusta situación de privilegio frente a los contribuyentes tradicionalmente sujetos a la potestad de la Hacienda Pública, como los asalariados, un número importante de profesionistas, los industriales y los comerciantes establecidos en su gran mayoría.

Sin embargo, esto último por indeseable que se considere, no otorga derecho al legislador ordinario para desconocer las garantías del debido proceso legal que consagra el artículo 14 de la Constitución Federal. En efecto, al corresponder en este caso al contribuyente inculcado una difícil carga de la prueba, para toda clase de efectos prácticos se le está considerando culpable de antemano, a menos de que en alguna forma logre demostrar su inocencia, es decir, la ausencia de dolo; lo cual, insistimos, es extremadamente difícil de probar y a fin de cuentas queda totalmente al arbitrio subjetivo de quien vaya a juzgar el caso del que se trate. En tal virtud, la regulación normativa del delito de defraudación fiscal viola el viejo principio liberal, recogido por nuestra Carta Magna, de que a todo acusado se le debe presumir inocente mientras no se demuestre lo contrario.

Al respecto estos comentarios y en forma especial el posible otorgamiento de amparos por violación directa al varias veces invocado artículo 14 Constitucional por parte

de la Justicia Federal a futuros acusados de este delito, podrían evitarse si se eliminara del Código Fiscal esta definición genérica y se siguiera un criterio casuístico como el que, ya existe en los artículos 109, 110 y 111 del mismo ordenamiento tributario.

DEFRAUDACION ESPECÍFICA

Aunque resultaría por demás extenso efectuar un análisis detallado de todos los casos de defraudación específica que contempla el Código Fiscal de la Federación. Solo se incluye un análisis de los principales tipos delictivos específicamente regulados por nuestra legislación tributaria.

Dentro de este contexto conviene llevar a cabo un estudio casuístico -como casuística es la ley aplicable- de las siguientes hipótesis de defraudación específica contenidas en los artículos 109, 111 y 115 bis del mencionado Código Fiscal.

1. Artículo 109, fracción I.- “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal quien: I. Consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, ingresos menores a los realmente obtenidos o consigne deducciones falsas.”

Esta primera hipótesis de defraudación específica da lugar a diversos comentarios:

- a) Por principio de cuentas debe analizarse si en realidad se trata de un caso especial de defraudación fiscal o si, por el contrario, se esta en presencia de un delito fiscal autónomo si se considera que se trata de una defraudación específica. Para la configuración del delito será requisito indispensable que la declaración de ingresos menores a los realmente obtenidos o el efectuar deducciones falsas tengan un nexo causal directo con una conducta dolosa de

parte del contribuyente inculpado; es decir, deben provenir de una serie de maniobras, artificios o engaños deliberadamente dirigidos a la omisión total o parcial de una contribución.

Dentro de un criterio de hermenéutica jurídica (es decir de interpretación conjunta y racional de todas normas que integran un determinado sistema de leyes) se debe concluir que en virtud de que el Código Fiscal establece para este caso en particular las mismas penas del delito de defraudación genérica , para que la omisión de ingresos gravables y/o el tomar deducciones falsas se conviertan en delitos es requisito indispensable que se vinculen a una conducta dolosa del contribuyente inculpado.

Sin embargo, el citado Código Fiscal no aclara (como debiera hacerlo al formar parte fundamental de una rama del Derecho cuyas normas quedan sujetas a un sistema de interpretación estricta) esta delicada cuestión, y deja a determinados contribuyentes que por problemas de interpretación de las por demás complejas leyes fiscales –en especial la leyes del Impuesto sobre la Renta y al Valor Agregado-, incurrir, sin ánimo de dolo, en omisiones de ingresos o en la aplicación de deducciones que posteriormente la autoridad fiscal rechaza, expuestos tanto a la discrecionalidad y es posible arbitrariedad de la propia autoridad fiscal como a la subjetividad del juzgador.

- b) El Código Fiscal en forma, totalmente indebida no aclara lo que debe entenderse por “deducciones falsas” creando con ello una clara situación de incertidumbre jurídica en perjuicio, desde luego, de los contribuyentes. En efecto, la experiencia demuestra que con gran frecuencia la autoridad fiscal emite resoluciones rechazando un buen número de deducciones, en especial en materia del Impuesto sobre la Renta; resoluciones que posteriormente son dejadas sin efectos por los Tribunales competentes, en virtud de que en un elevado número de casos la procedencia o improcedencia de deducciones para efectos fiscales es

un problema esencialmente de interpretación jurídica, en el que resulta extremadamente difícil demostrar la posible existencia de una conducta dolosa.

Si se desea obrar con espíritu de equidad, el Código Fiscal tendría que aclarar que por “deducciones falsas” deben entenderse única y exclusivamente aquéllas que se refieran a operaciones inexistentes o simuladas y que pretendan ampararse con documentos falsos o con documentos expedidos por personas, físicas o morales, cuya existencia no pueda demostrarse fehacientemente. De esta manera la sanción penal sólo se aplicaría a quienes efectiva y deliberadamente llevaran a cabo maquinaciones y artificios con ánimo de dolo y con el único objeto de eludir o disminuir las cargas tributarias que legalmente le correspondan.

Con efectos a partir del 1º de enero de 1996, fue adicionado el artículo 109 del Código Fiscal de la Federación, para establecer que se aplicarán las mismas penas que las previstas para el delito de defraudación fiscal, a quienes incurran en las siguientes conductas:

- A. A las personas físicas que en un ejercicio fiscal realicen erogaciones superiores a sus ingresos declarados, siempre y cuando las percepciones respectivas deriven de dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o de la realización de actividades empresariales; y
- B. A quienes resulten responsables por omitir presentar, por más de doce meses, la declaración de un ejercicio, dejando a la vez de pagar la contribución correspondiente.

Estas adiciones simplemente se concretan a añadir otros tipos delictivos en materia de defraudación fiscal, pero sin preocuparse por corregir las graves

deficiencias jurídicas que, de origen, contiene la tipificación respectiva. Es necesario insistir en que no es válido, dentro de un sistema de impartición de justicia penal de corte liberal como el que consagra nuestra Constitución Federal, tipificar delitos patrimoniales mediante expresiones carentes de técnica y de contenido jurídicos como las que aparecen en nuestro Código Tributario, cuando se hace referencia a que “se sancionará con las mismas penas del delito de defraudación fiscal” o a que “se equipara al delito de defraudación fiscal”, determinados hechos o conductas”.

En efecto, la tipificación del delito de defraudación fiscal requiere que, para que a un presunto culpable se le prive de su libertad personal, se demuestre la existencia del llamado “nexo causal” que acredite no sólo la realización de la conducta penada sino el que dicha conducta haya sido llevada a cabo mediante la utilización de engaños o el aprovechamiento de errores. En el presente caso, para que jurídicamente se considere cometido el delito de defraudación fiscal no basta con que alguien realice erogaciones superiores a sus ingresos declarados en un ejercicio, o sea responsable por omitir presentar por mas de doce meses la declaración de un ejercicio (toda vez que estas simples conductas a lo único que deberían dar derecho al fisco federal es a la determinación, liquidación y cobro de las correspondientes diferencias impositivas con sus accesorios legales); sino que es requisito indispensable que dichas conductas vayan acompañadas del actuar doloso del sujeto. Es decir, que se lleven a cabo mediante el uso de engaños o el aprovechamiento de errores, debidamente comprobados.

Dentro de este riguroso criterio jurídico, cualquier conducta que pretenda incluirse dentro del tipo delictivo de la defraudación fiscal necesariamente tiene que contemplar la existencia del nexo causal. De otra suerte, se propicia la arbitrariedad en el actuar de la autoridad, y el consiguiente desconocimiento de las garantías individuales que consagra la Constitución General de la República.

Dentro de este contexto, si verdaderamente se desea reformar el Capítulo del Código Fiscal de la Federación relativo a los delitos fiscales, para que en esta delicada materia rija el principio constitucional de la equidad tributaria, conductas como las que se acaban de señalar, deben ser reguladas como casos específicos de defraudación fiscal y no, como se ha venido haciendo, como hechos o conductas equiparables o asimilables a la defraudación fiscal, toda vez que esto último pone en tela de juicio el que también en estos casos –que son equiparables o asimilables a la defraudación fiscal pero que no constituyen defraudación fiscal por sí mismos- para privar a alguien de su libertad se requiera demostrar la existencia del varias veces mencionado nexo causal.

2. Artículo 109, fracción II.- “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien “II. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.”

En lo que se refiere no debe haber discusión alguna en cuanto a que se trata de un delito cuya comisión tiene necesariamente que derivar de una conducta dolosa del inculpado, independientemente de que lo aclare o no el Código Fiscal. Es más se trata de que la doctrina del Derecho Penal ha definido con gran precisión como un delito de “comisión por omisión” en el que es prácticamente imposible encontrar circunstancias atenuantes o excluyentes de responsabilidad.

Existen determinadas personas –ya sea simples particulares o bien fedatarios y funcionarios públicos- a quienes la ley les impone una obligación de retener en la fuente determinadas contribuciones, las que deben enterar al Fisco dentro de los plazos que la misma ley marca. Tal es el caso de los patrones que deben retener a sus trabajadores y empleados el impuesto por los salarios, de los Notarios Públicos que están obligados a retener a las partes que intervengan en una operación de

compraventa inmobiliaria el impuesto sobre adquisición de inmuebles, y otros más que sería demasiado largo enumerar aquí.

Dentro de semejante contexto consideramos que esta figura delictiva queda impecablemente tipificada en el Código Fiscal al no requerir de nexo causal expreso con la conducta dolosa del inculpaado toda vez que la misma implica, como sostiene en la página 133 de su trabajo intitulado “El Delito de Defraudación Fiscal” (Ediciones Botas.- México,1962) el autor Abdón Hernández Esparza, “un no hacer del sujeto activo a pesar de existir un deber de obrar como lo es enterar a las autoridades fiscales las cantidades retenidas de los causantes.”

El contribuyente que no paga al Fisco el importe de las contribuciones que por ley tiene que recaudar de terceros está disponiendo en su favor, y desde luego con pleno conocimiento de causa, de cantidades que no le pertenecen, lo cual en cualquier sistema de Derecho Penal constituye un delito que invariablemente se castiga con penalidades corporales. De ahí que en este caso particular la tipificación del delito resulte evidente, puesto que una conducta deliberadamente encaminada a disponer en beneficio propio de contribuciones recaudadas de terceros además de ser obviamente dolosa, difícilmente puede llegar a presentar atenuantes y, muchos menos, excluyentes de responsabilidad.

3. Artículo 109, fracción III.- Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: III. Se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.”

Este supuesto delictivo por la ausencia de una regulación normativa adecuada y suficiente carece de la debida fundamentación legal, por lo que de aplicarse de manera estricta puede conducir a situaciones verdaderamente absurdas. En algunos casos, para que proceda el otorgamiento de subsidios o estímulos fiscales es

necesario que el contribuyente acredite ante la autoridad hacendaria que corresponda que, en los términos de las disposiciones legales aplicables, efectivamente tiene derecho a recibir esta clase de beneficios que, a mayor abundamiento, generalmente solo se otorgan con propósitos de fomento industrial. Consecuentemente estos beneficios invariablemente derivan de una resolución fiscal favorable para un particular que únicamente se expide cuando se ha comprobado a satisfacción del Fisco que el interesado reúne todos y cada uno de los respectivos requisitos legales. Si posteriormente el Fisco decide revocar esa resolución favorable porque considera que, a fin de cuentas, el contribuyente interesado no tiene derecho a ella, de acuerdo con lo que expresamente dispone el artículo 36 del mismo Código Fiscal, tiene que seguir un juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, de tal manera que hasta en tanto no se obtenga la correspondiente sentencia definitiva a favor del Fisco Federal, el subsidio o estímulo de que se trate seguirá surtiendo plenos efectos legales.

4. Artículo 109 fracción IV.- “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: IV. Simule uno o más actos o contratos obteniendo un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal.”

Debe considerarse que en el citado artículo 109 se regulan situaciones de defraudación específica, y es evidente que resulta innecesario incluir en este precepto legal un concepto genérico que, a mayor abundamiento, ya aparece consignado en el diverso artículo 108. El simular uno o más actos o contratos con el único propósito de obtener un beneficio indebido en perjuicio del Fisco Federal equivale a poner con otras palabras lo que ya se definió previamente como obtener un beneficio indebido con perjuicio del Fisco Federal, mediante el uso de engaños o aprovechamiento de errores.

Por lo anterior, resulta difícil de comprender que las reformas a las leyes tributarias en vez de subsanar deficiencias de regulación jurídica y violaciones directas a la

Constitución se utilicen para reiterar conceptos que fueron precisados con anterioridad.

5. Artículo 111 fracciones II, III y VI.- “Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión, a quien:

II. Registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferente contenido.

III. Oculte, altere o destruya, total o parcialmente, los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.

VI. Por si, o por interpósita persona, divulgue, haga uso personal o indebido, a través de cualquier medio o forma, de la información confidencial que afecte la posición competitiva proporcionada por terceros a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este Código”.

Las tres fracciones presuponen la existencia de un conjunto de maquinaciones, artificios, trampas y engaños que están deliberada y premeditadamente dirigidos a la omisión total o parcial del pago de una o varias contribuciones, o bien a la obtención de un beneficio económico indebido mediante la divulgación de información de la que se tenga conocimiento con motivo del ejercicio de facultades de comprobación fiscal respecto de terceros con los que el sujeto del delito haya tenido o tenga cualquier tipo de relaciones.

Desde un punto de vista estrictamente jurídico estas dos figuras delictivas no pueden ser consideradas como asimilables a la defraudación tributaria en general, en virtud de que están sujetas a una penalidad corporal curiosamente menor.

En efecto, el llevar a cabo un conjunto de maquinaciones dolosas como el de llevar “doble juego de libros o sistemas de contabilidad” o efectúe la alteración o destrucción de los sistemas y registros contables o divulgue información confidencial, sólo puede traer como resultado (nexo causal) el que el contribuyente, o bien consigne en sus declaraciones para efectos fiscales ingresos menores a los realmente obtenidos con el propósito doloso de omitir determinadas contribuciones a su cargo, o bien divulgue información confidencial para obtener un beneficio económico indebido, lo cual implica que, a fin de cuentas, a través de estas conductas se cometa el ilícito. Nadie puede discutir que estos tres casos representan tipos innegables de defraudación fiscal específica. Pero, por razones que por completo escapan a nuestra comprensión, el legislador tributario decidió regularlos por separado y sujetarlos a una sanción considerablemente menor.

Lo que, en la práctica, indudablemente va a ocasionar es una gran cantidad de problemas interpretativos al coexistir en los artículos 108 y 109 fracción I por una parte, y 111 fracciones II, III y VI por la otra, del mismo Código Fiscal de la Federación, delitos prácticamente idénticos pero con penalidades diferentes.

6. Artículo 111, fracción IV.- “Se impondrá sanción de tres meses a tres años de prisión a quien: IV.- Determine pérdidas con falsedad”.

La única forma lógica en la que un contribuyente puede llegar a determinar pérdidas con falsedad es declarando ingresos menores a los realmente obtenidos y/o tomando deducciones falsas y/o beneficiándose sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal; ya que sólo a través de estas maniobras es posible lograr ilícitamente en un determinado ejercicio fiscal que las erogaciones deducibles sean superiores a los ingresos acumulables e incurrir así en una situación de pérdida fiscal.

Por lo tanto, si el legislador deseaba ser redundante pero no contradictorio, esta fracción debió formar parte del artículo 109 del Código Fiscal, en vez de haberse añadido sin técnica legislativa alguna, al 111 del mismo ordenamiento tributario

puesto que al establecer este último precepto una sanción considerablemente menor que la prevista en el diverso 109 para las conductas con las que la determinación de “pérdidas con falsedad” necesariamente debe tener un evidente nexo casual de nueva cuenta nos encontramos con un tipo delictivo cuya aplicación práctica va a originar serios problemas interpretativos.

7. Artículo 109, fracción V.- “Será sancionado con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, quien: V.- Sea responsable por omitir presentar, por mas de doce meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.”

Este tipo delictivo en principio pudiera parecer exagerado o injusto, puesto que tiende a castigar severamente hechos que pueden consistir en una mera omisión y hasta en un simple olvido. Sin embargo, la experiencia profesional demuestra que esta adición legislativa, vigente a partir del 1 de enero de 1991, tuvo una poderosa razón de ser. En el medio de los especuladores inmobiliarios es muy común dejar inactivas, en una especie de “limbo fiscal”, a ciertas compañías propietarias de inmuebles que mediante el simple transcurso del tiempo subirán considerablemente de valor, las que mientras esto último no suceda no presentan declaraciones de impuestos pero tampoco son liquidadas y al cabo de varios años cuando aparece un comprador de los inmuebles que ofrece al especulador la realización de ganancias sustanciales, las compañías “se reactivan fiscalmente” presentando con recargos todas las declaraciones omitidas pero al mismo tiempo “inflando ingresos” a través de una serie de maniobras contables con el propósito deliberado de reducir y, de ser posible de eliminar para efectos fiscales la verdadera utilidad en la venta de los inmuebles.

De tal manera que el especulador, a fin de cuentas, obtiene una significativa ganancia con un mínimo costo fiscal.

Dentro de semejante contexto, la introducción de este tipo delictivo nos parece acertada. En el futuro los especuladores que traten de recurrir a este tipo de maniobras correrán indudablemente el riesgo de que al haber incurrido en mora de más de doce meses en la presentación de las respectivas declaraciones de impuestos, sus “reactivaciones fiscales” sean tipificadas como delitos.

LAVADO DE DINERO Y PARAISOS FISCALES

El artículo 400 Bis del Código Penal para el Distrito Federal en Materia de Fuero Común, y para toda la República en materia de Fuero Federal, establece una figura delictiva íntimamente relacionada con la materia fiscal (al grado de que en el pasado estuvo contemplada en el Código Fiscal de la Federación), encaminada a sancionar severamente ciertas maniobras financieras que recientemente se han venido implementando a gran escala y a nivel internacional, con el fin de procurar una supuesta explicación legítima a voluminosas cantidades de dinero procedentes de actividades ilícitas, en especial del tráfico de estupefacientes.

El precepto legal invocado señala que se impondrá pena de 5 a 15 años de prisión y de 1000 a 5000 días de salario mínimo general de multa al que por sí o por interpósita persona realice cualquiera de las siguientes conductas: adquiera, enajene, administre, custodie, cambie, deposite, dé en garantía, invierta, transporte o transfiera, dentro del territorio nacional, de éste hacia el extranjero o a la inversa, recursos, derechos o bienes de cualquier naturaleza, con conocimiento de que proceden o representan el producto de una actividad ilícita, con alguno de los siguientes propósitos: ocultar o pretender ocultar, encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de dichos recursos, derechos o bienes, o alentar alguna actividad ilícita.

El precepto legal señala además que la misma pena se aplicará a los empleados y funcionarios de las instituciones que integran el sistema financiero, que dolosamente presten ayuda o auxilien a otro para la comisión de las conductas anteriores, sin perjuicio de

los procedimientos y sanciones que correspondan conforme a la legislación financiera vigente; y que dicha pena se aumentará en una mitad, cuando la conducta ilícita se cometa por servidores públicos encargados de prevenir, denunciar, investigar o juzgar la comisión de delitos. En este caso, se impondrá a dichos servidores públicos, además, inhabilitación para desempeñar empleo, cargo o comisión públicos hasta por un tiempo igual al de la pena de prisión impuesta.

De igual manera el precepto legal al que se viene haciendo referencia indica que cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en ejercicio de sus facultades de fiscalización encuentre elementos que permitan presumir la comisión de los delitos antes enunciados, deberá ejercer respecto de los mismos las facultades de comprobación que le confieren las leyes y, en su caso, denunciar hechos que probablemente puedan constituir dicho ilícito.

En relación con este precepto legal pueden formularse los siguientes comentarios:

1. Aun cuando se trata de un delito federal del orden común, y no de un caso especial de defraudación fiscal, de cualquier manera este ilícito guarda una estrecha vinculación con la materia tributaria, toda vez que quien lleva a cabo una serie de conductas con el propósito deliberado de encubrir o impedir conocer el origen, localización, destino o propiedad de determinados recursos, derechos o bienes, evidentemente está eludiendo el cumplimiento de las obligaciones fiscales derivadas de las operaciones de adquisición y/o transmisión de dichos recursos, derechos o bienes. En efecto, un simple análisis de este tipo delictivo demuestra que en el mismo se reúnen todos los elementos del fraude al fisco.
2. Debe señalarse que la tipificación de este delito adolece de una inconsistencia que se deriva del hecho de que al describirse las operaciones financieras que constituyen los presupuestos del hecho delictivo, no se hace referencia expresa a determinados tipos de fideicomisos anónimos (internacionalmente conocidos como “blind

trusts”), que en la práctica se utilizan con gran frecuencia no sólo para transferir fondos de un país a otro sino, principalmente, para ocultar el origen y la propiedad de los mismos. Si el propósito que se persigue con el establecimiento de este delito es combatir lo que en lenguaje común se denomina “lavado de dinero” (moneylaundering) la inclusión expresa de esta clase de operaciones financieras resulta indispensable. Es más, si se revisa la legislación tributaria de, por ejemplo, las Islas Cayman y la de otros países que compiten por el dudoso mercado de los llamados paraísos fiscales se advertirá que son pródigas en el establecimiento y reglamentación de diversas clases de fideicomisos secretos mediante los cuales, en muchos casos, se logra desvanecer el origen y la propiedad de importantes bienes raíces, acciones de corporaciones internacionales y elevadas sumas de dinero, derivadas de actividades ilícitas.

3. El texto legal contiene lo que debe entenderse por el sistema financiero, ya que de otra forma, ciertas entidades que operan como organizaciones auxiliares o complementarias de dicho sistema, y respecto de las cuales la experiencia demuestra que pueden llegar a ser canales o conductos para la realización de esta clase de maniobras financieras, podrían ampararse contra la aplicación de las correspondientes consecuencias legales, con el argumento de que ellas no forman parte del sistema financiero propiamente dicho.

El precepto legal establece que el sistema financiero se encuentra integrado por las instituciones de crédito, seguros y de finanzas, almacenes generales de depósito, arrendadoras financieras, sociedades de ahorro y préstamo, sociedades financieras de objeto limitado, uniones de crédito, empresas de factoraje financiero, casas de bolsa y otros intermediarios bursátiles, casas de cambio, administradoras de fondos de retiro y cualquier otro intermediario financiero o cambiario.

El Artículo 111, fracción V del Código Fiscal de la Federación que se vincula con una serie de reglas que al respecto contienen la Ley del Impuesto sobre la Renta, pretende combatir de manera directa las operaciones que desde hace muchos años determinadas

personas y empresas que poseen posiciones privilegiadas en el mundo de los negocios y, en ocasiones, también en el de la política, realizan con el propósito deliberado de eludir o disminuir las cargas tributarias que, bajo otras condiciones, tendrían que asumir en los términos de las disposiciones fiscales aplicables.

Los paraísos fiscales generalmente se establecen en lugares de escasa población, como islas o bien en países de bajo desarrollo económico, con el objeto de atraer capitales generados en naciones de mediano o elevado desarrollo económico con el incentivo de una baja tributación.

Los paraísos fiscales privan a las naciones en donde se generaron esos recursos, de fuentes muy importantes de recaudación fiscal que, podrían ser utilizadas para una mejor satisfacción de las necesidades colectivas de interés general, para una mejor redistribución del ingreso nacional y para continuar manteniendo las condiciones económicas, políticas y sociales.

La legislación que regula los llamados paraísos fiscales permite que a través de corporaciones mercantiles domiciliadas en los mismos, de fideicomisos secretos y de determinados fondos de inversión, un buen número de transacciones internacionales se canalizan por su conducto, reduciendo significativamente la carga tributaria que las partes interesadas habrían tenido que asumir de haber declarado dichas transacciones en los países en donde se generaron los bienes y servicios objeto de las mismas. Un ejemplo de lo anterior, esta constituido por un mecanismo sumamente sofisticado de facturación que permite que operaciones de comercio exterior se lleven a cabo por conducto de supuestos intermediarios o distribuidores que no son otra cosa que compañías creadas para tal propósito en algún paraíso fiscal, de tal manera que aún cuando el vendedor y el comprador residan en países de media o elevada tributación, la mayor parte del producto de la transacción queda en poder de la entidad o intermediaria ubicada en el paraíso fiscal, desde donde resulta relativamente sencillo ocultar el origen de los recursos de que se trate,

desviándolos hacia fondos de inversión generalmente vinculados con fideicomisos anónimos.

Con base en lo anterior, las operaciones realizadas a través de paraísos fiscales ofrecen, en términos generales, un doble beneficio:

- A. Permite la realización de un conjunto muy variado de operaciones que suelen involucrar pagos de remuneraciones personales, dividendos, regalías, intereses, utilidades de empresas y de personas físicas, ventas de exportación y de transferencias bancarias, para no citar sino los ejemplos más importantes, aun costo fiscal prácticamente nulo.
- B. Permiten ocultar el origen, localización, destino y aplicación no sólo de los recursos derivados de las operaciones anteriormente mencionadas sino, de los bienes adquiridos con dichos recursos. Así, por ejemplo un buen número de propiedades inmobiliarias de elevado valor, así como de acciones y otros valores emitidos por grandes empresas internacionales, se operan a través de fideicomisos secretos constituidos en paraísos fiscales.

Por otra parte, y como la información complementaria de lo anterior, resulta de interés mencionar la lista que la Ley del Impuesto sobre la Renta considera como paraísos fiscales, y a los que identifica con la denominación de Regímenes Fiscales Preferentes.

Anguila	Macao
Antigua y Bermuda	Madeira
Antillas Neerlandesas	Malta
Archipiélago de Svalbard	Montserrat
Araba	Nevis
Ascensión	Niue
Barbados	Patau

Belice	Pitcairn
Bermudas	Polinesia Francesa
Brunei Darussalam	Principado de Andorra
Campione D'Italia	Principado de Liechtenstein
Commonwealth de Dominica	Principado de Mónaco
Emiratos Árabes Unidos	Reino de Swazilandia
Estado de Bahrein	Reino de Tonga
Estado de Kuwait	Reino de Hacaemita de Jordania
Estado de Qatar	República de Albania
Estado Independiente de Samoa	República de Angola
Occidental	República de Cabo Verde
Estado Libre Asociado de	República de Costa Rica
Puerto Rico	República de Chipre
Gibraltar	República de Djibouti
Granada	República de Guyana
Groelandia	República de Honduras
Guam	Repúblicas de las Islas Marshall
Hong Kong	República de Liberia
Isla Caimán	República de Maldivas
Isla de Christmas	República de Mauricio
Isla Norfolk	República de Nauru
Isla de San Pedro y Miguelón	República de Panamá
Isla del Hombre	República de Seychelles
Isla Qeshm	República de Trinidad y Tobago
Islas Azores	República de Tunes
Islas Canarias	República de Vanuatu
Islas Cook	República de Yemen
Islas de Cocos o Kelling	República Oriental de Uruguay
Islas Great Sark, Herm	República Socialista
Little Shark, Brechou	Democrática de Srilanka
Jethou Luhou(Islas del Canal)	Samoa Americana

Islas Malvinas	San Kitts
Islas Pacifico	San Vicente y las Granadinas
Islas Salomón	Santa Elena
Islas Turcas y Caicos	Santa Lucía
Islas Vírgenes Británicas	Serenísima República de
Islas Vírgenes de Estados	San Marino
Unidos de América	Sultanía de Omán
Kiribati	Tokelao
Labuán	Trieste

Como puede advertirse, la lista incluye tanto a una serie de países que tradicionalmente han sido considerados como paraísos fiscales como algunas naciones respecto de las cuales aparentemente su inclusión podría resultar sorprendente.

No obstante, no debe perderse de vista que en esta materia es preferible pecar de detallista que de parco, ya que la lucha internacional por la captación de capitales puede ser despiadada y, por lo tanto, en muchas ocasiones, no conoce límites ni respeta supuestos prestigios financieros.

DECLARACION DE DIVISAS.

Con efectos a partir del 1 de enero de 1994, se adiciona un último párrafo al artículo 105 del Artículo del Código Fiscal de la Federación para tipificar como delito fiscal otra conducta tradicionalmente relacionada con lo que se ha dado en llamar el lavado de dinero.

Así dicho párrafo establece lo que a continuación se transcribe de manera textual:

“La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al

equivalente en la moneda o monedas de que se trate treinta mil dólares de los Estados Unidos de América, a pesar de que de conformidad con las disposiciones aplicables de la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos y del Código de Comercio en vigor para la República Mexicana, la moneda extranjera no tiene curso legal en México y debe ser tratada como una mercancía más”. Al parecer, los redactores del precepto legal que se comenta no recurrieron a la técnica jurídica apropiada.

La disposición es de carácter francamente confiscatorio, y por ende, debe estimarse como violatoria de la garantía individual que consagra el primer párrafo del artículo 22 de la Constitución General de la República, puesto que permite que el excedente de las divisas no declaradas pase a ser propiedad del Fisco Federal, en caso de que la autoridad competente dicte sentencia condenatoria respecto de la comisión de este delito fiscal.

El comentario anterior se apoya en las siguientes consideraciones:

- A. La redacción del precepto es poco afortunada toda vez que parece indicar que basta con que alguien no formule su declaración de divisas para que el delito se considere cometido, y en consecuencia, el excedente no declarado pase a ser propiedad del Fisco Federal, al dictarse la respectiva sentencia condenatoria. Al respecto, debe estimarse que se está pretendiendo sancionar con penalidades excesivas y violatorias del orden constitucional el incumplimiento de ciertos requisitos de carácter formal. De ahí que se considera que, en sana lógica jurídica, debió haberse establecido que las respectivas penalidades corporales y pecuniarias solo se aplicarán en caso de que la autoridad judicial competente dicte sentencia condenatoria e inapelable vinculando el excedente de divisas no declaradas.
- B. En concordancia con lo anterior, de la simple falta de declaración de divisas no asociada a la comisión de ningún delito, debe constituir tan sólo una infracción sancionable con una multa administrativa, que debe fluctuar entre el 10% y 30% de la cantidad no declarada, tomando en cuenta, para la imposición de la multa

obseptiva, la gravedad de la infracción, la condición económica del infractor y el que se trate o no de un caso de reincidencia.

De otra forma esta disposición, a pesar de perseguir, en términos generales, una finalidad positiva, tiene que ser catalogada dentro de las penas inusitadas y trascendentales que prohíbe la Constitución que nos rige y en la que debe sustentarse nuestro Estado de Derecho.

REQUISITOS PROCEDIMENTALES.

La tipificación y sanción del delito de defraudación fiscal requiere desde luego de todo un proceso legal que posee características tanto fiscales como penales. Es conveniente hacer referencia a tres requisitos de carácter procedimental que, son esenciales para la mejor comprensión de esta figura delictiva: la formulación de querrela por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, la no procedencia del beneficio de la libertad provisional para el inculpado y el sobreseimiento del proceso penal por pago o garantía del interés fiscal.

Querrela.- De acuerdo con lo que dispone en el artículo 92 fracción I.- del Código Fiscal de la Federación, para proceder penalmente por el delito de defraudación tributaria es necesario que previamente la Secretaria de Hacienda y Crédito Público formule la correspondiente querrela. Con arreglo al penúltimo párrafo del propio precepto normativo, en la querrela o durante la tramitación del proceso respectivo pero en todo caso antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, dicha Secretaria deberá cuando sea posible cuantificar los daños y perjuicios por el Fisco Federal, a fin de que el juzgador esté en condiciones de determinar la sanción corporal que proceda.

El requisito de formulación de la querrela significa que el delito de defraudación fiscal sólo puede perseguirse a petición expresa de la parte agraviada, es decir, de la autoridad hacendaria competente. En estos se diferencian del delito de fraude previsto en el

Código Penal para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, el que generalmente se persigue de oficio por el Ministerio Público, bastando por ello con la sola presentación de la correspondiente denuncia de los hechos que se estimen como ilícitos. La definición normativa tanto de la defraudación tributaria genérica como de la específica están planteadas en términos tan amplios que prácticamente cualquier conducta que el Fisco considere lesiva para sus intereses o cualquier omisión de ingresos gravables pueden ser encuadradas dentro de este tipo delictivo. En tales condiciones, el requerimiento de formulación de querrela previa por parte de la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, para fines prácticos, actúa como una especie de filtro que permite que la compleja maquinaria de la justicia penal sólo se ponga en movimiento cuando, a juicio de la propia autoridad hacendaria, por la cuantía del asunto o por la gravedad de la conducta dolosa del contribuyente inculcado, o bien por ambas cosas, se justifique el ejercicio de la acción penal.

A partir del 21 de julio de 1992, esta situación negativa, ha cambiado para permitir que los procesados por el delito de defraudación fiscal y por delitos fiscales, en general, puedan solicitar su libertad provisional, que concederá el Juez de Distrito que conozca de los asuntos respectivos en resolución, motivada y fundada, siempre que se cumplan los siguientes requisitos:

- a) Que se garantice la reparación del daño, debiéndose fijar la caución con base a lo que establece el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, que se analizará;
- b) Que la concesión de la libertad no constituya un grave peligro social;
- c) Que no exista riesgo fundado de que el inculcado pueda sustraerse a la acción de la justicia y,
- d) Que no se trate de personas que por ser reincidentes o de haber mostrado habitualidad, la concesión de la libertad haga presumir fundadamente que evadirán la acción de la justicia.

En concordancia con lo anterior, y siempre que se cumplan los requisitos que se acaban de enumerar, el artículo 399 del Código Federal de Procedimientos Penales, establece que cuando proceda la libertad caucional, inmediatamente que se solicite deberá ser decretada en la misma pieza de autos, es decir, en la misma resolución que dicte el juez de la causa sobre la petición del inculpado.

No obstante lo anterior, debe tenerse muy presente lo que disponen los párrafos cuarto y quinto del artículo 92 del Código Fiscal de la Federación los que por su importancia para este tema, se transcriben a continuación de manera textual:

“En los delitos fiscales en que sea necesario querrela o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia declaratoria o querrela. La citada cuantificación sólo surtirá efectos en el procedimiento penal. Para conceder la libertad provisional excepto tratándose de los delitos graves previstos en este Código, para efectos de lo previsto en el artículo 194 del Código Federal de Procedimientos Penales, el monto de la caución que fije la autoridad judicial comprenderá, en su caso, la suma de la cuantificación antes mencionada y las contribuciones adeudadas, incluyendo actualización y recargos, que hubiera determinado la autoridad fiscal a la fecha en que se promueva la libertad provisional. La caución que se otorga en los términos de este párrafo, no sustituye a la garantía del interés fiscal”.

“En caso de que el inculpado hubiera pagado o garantizado el interés fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la autoridad judicial a solicitud del inculpado, podrá reducir hasta en un 50% el monto de la caución, siempre que existan motivos o razones que justifiquen dicha reducción.”

De lo anteriormente transcrito se desprende lo siguiente:

Puede dar origen a que el monto de la caución incluya en forma duplicada el importe de las contribuciones, y que dicho importe tendrá necesariamente que ser el que se tome como base para la cuantificación del daño o perjuicio.

Las cantidades antes mencionadas sólo servirán para lograr la libertad provisional dentro del proceso penal, por lo que en forma independiente se tendrá que llevar a cabo la determinación del adeudo estrictamente fiscal y su manera de pago o garantía, dentro del procedimiento administrativo de ejecución fiscal.

Existe la posibilidad de que la autoridad judicial reduzca la caución pero solamente en el caso de que se haya pagado o garantizado el propio crédito fiscal a entera satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y eso solamente hasta en un 50%, lo cual va a conducir a situaciones en las que a pesar de haber quedado satisfecho el interés fiscal, de cualquier forma los procesados tendrán que volver a garantizar dicho interés ya satisfecho, exclusivamente para propósitos de lograr su libertad provisional.

A fin de ilustrar lo anterior, a continuación se muestra en un cuadro esquemático, del efecto que tendría en una omisión impositiva de \$100.00 cometida cuatro años atrás, cuyo autor resultare procesado por la presunta comisión del delito de defraudación fiscal.

<u>Caución penal:</u>		
Daño cuantificado	\$	<u>100.00</u>
Adeudo actualizado		
Impuesto		100.00
Actualización (5% anual; 20 %)		20.00
Recargos (71.47%)		<u>85.76</u>
	Total	205.76
Reducción máxima (20%)		<u>41.15</u>
Caución neta	\$	<u>164.61</u>
Garantía del interés fiscal		
Impuesto y Actualización	\$	<u>120.00</u>

Como se puede observar en este ejemplo, el contribuyente tendría que garantizar casi cuatro tantos del monto de las contribuciones que hubiesen sido objeto de la acción penal, lo cual en algunos casos podría originar imposibilidad de lograr libertad provisional por la carencia de recursos económicos suficientes para garantizar hasta por esas cuatro veces una sola omisión fiscal.

Dispone el antepenúltimo párrafo del invocado artículo 92 del Código Fiscal, que los procesos por el delito de defraudación fiscal “se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales quedan garantizados a satisfacción de la propia Secretaría, La petición anterior se hará discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma refiera.”

Ahora bien nos encontramos con que cuando la autoridad hacendaria solicita que se sobreseer un proceso penal por el delito de defraudación fiscal, el mismo debe darse por terminado de inmediato al dejar de existir el requisito fundamental de procedencia; es decir, el interés de la parte agraviada titular del indispensable derecho de querrela.

El ejercicio de la acción penal en materia tributaria debe manejarse en forma selectiva y como un último recurso tanto para reprimir prácticas notoriamente dolosas como para sentar saludables ejemplos para el resto de los contribuyentes. Si se abusa de esta alternativa en vez de optimizarse la recaudación, se corre el riesgo de provocar un temor generalizado que conduzca a la desinversión y a la fuga de capitales, o bien a que la gran mayoría de los contribuyentes que sean objeto de revisiones fiscales, ante el temor de que las mismas desemboquen en procesos penales, recurran al soborno como medio de solución de sus problemas, agravando así un mal económico que dista mucho de haber sido erradicado en nuestro medio. En cualquiera de estos casos el efecto final en la recaudación fiscal acabará siendo negativo.

4.4 LA EVASION ILEGAL DE LOS IMPUESTOS

La distinción entre evasión impositiva y fraude fiscal, es, en principio, por demás sutil, ya que puede afirmarse que en el fondo se trata de una misma situación: la falta de pago por parte del causante de impuestos que se encuentra legalmente obligado a cubrir. El Clásico efecto negativo. Atendiendo a la acepción terminológica de ambos conceptos, resulta factible hacer una distinción. Según el distinguido penalista mexicano Francisco González de la Vega, “conforme a su noción doctrinaria penal, el fraude es un delito patrimonial que consiste, en términos generales, en obtener mediante falacias o engaños, o por medio de maquinaciones o falsos artificios, la usurpación de cosas o derechos ajenos”⁵⁴. Definición corroborada por el Código Fiscal de la Federación, que considera que existe el delito de defraudación fiscal, cuando un contribuyente hace uso de engaños o se aprovecha de errores, para omitir total o parcialmente el pago de algún tributo o contribución. Por otra parte, el Maestro Emilio Margain en su “Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano” (pág. 104) considera la evasión como “sustracción ilegal al pago”.

La evasión opera fundamentalmente como un caso de omisión, es decir, el contribuyente en forma pasiva deja de cubrir los impuestos, ya sea por ignorancia o por imposibilidad material. Esta situación se presenta con mayor frecuencia de lo que pudiera pensarse y, por tanto, debe analizarse por separado del fraude fiscal. A nadie escapa el hecho de que las normas tributarias suelen ser verdaderos laberintos terminológicos cuya comprensión no se encuentra al alcance del hombre de la calle, el que al realizar actividades productivas, por ende, al controvertirse en causante, se ve imposibilitado para cumplir con obligaciones que no entiende. Desde luego, el argumento predilecto para calificar estos casos consiste en reiterar el viejo principio jurídico de que la ignorancia de la Ley no excusa su cumplimiento.

Mientras las leyes impositivas requieran de una especialización técnica para ser entendidas, subsistirá un gran número de causantes, que por falta de los conocimientos

⁵⁴ GONZALEZ DE LA VEGA, Francisco, *Derecho Penal Mexicano*, Edit. Porrúa, 1999 p. 242

adecuados, acaban por convertirse, involuntariamente, en evasores fiscales. Otro caso bastante frecuente de evasión suele presentarse cuando el causante, debido a sus exiguos ingresos, y también quizá a sus crecientes necesidades familiares, se ve en la imposibilidad material de enterar los impuestos respectivos, utilizando las cantidades debidas al Fisco como un ingreso adicional o como el complemento de su presupuesto personal. Esta circunstancia puede vincularse estrechamente a la analizada en los párrafos precedentes, ya que su causa debe buscarse más en las elevadas tasas o cuotas del impuesto, en los gastos extraordinarios que la contratación de personas capacitadas que auxilien al contribuyente en el cumplimiento satisfactorio que sus deberes impositivos implica.

Por otra parte, el fraude fiscal se caracteriza por el accionar del sujeto pasivo, que lleva a cabo una serie de maquinaciones, artificios y falacias, con el deliberado propósito de eludir las prestaciones fiscales. Se trata de un caso de dolo y mala fe, en el que se persigue causar un perjuicio al erario, a través del tortuoso camino del engaño. Un defraudador fiscal es un individuo deshonesto sin lugar a dudas, pero si opera con éxito, se transforma en un envidiable ejemplo a seguir, en un foco permanente de tentaciones negativas.

En tales condiciones, el legislador, al establecer un impuesto, necesita prever las perspectivas de defraudación, a fin de evitarlas no solamente mediante una regulación exhaustiva del problema o a través de un diluvio de sanciones, sino con una base en la fijación proporcional y real del tributo. En materia fiscal lo correcto es legislar para la realidad económica y social que se está viviendo.

Los factores de defraudación son múltiples y variados, y por lo general, responden a la naturaleza intrínseca de cada legislación fiscal. Sin embargo, hay que hacer alusión a tres causas que, resumen el problema y lo individualizan:

- a) Las altas tasas impositivas frente a la capacidad económica real de la población que tributa;
- b) La inmoralidad administrativa; y

- c) La falta de conciencia ciudadana y, por ende, de escrúpulos por parte de los contribuyentes

Analizándolas por separado:

El legislador no puede desentenderse de la realidad económica, política y social para la que va a legislar. El fundamento de todo sistema impositivo debe ubicarse en el ingreso real del núcleo social que resultará gravado, así como en el porcentaje progresivo de alza del costo de la vida. Es una cuestión muy vieja; pero antes de hablar del incremento del ingreso per cápita, hay que evaluar el aumento en el coste y precio de los satisfactores de consumo necesario.

La masa de la población se enfrenta a un complejo mundo de necesidades materiales que, en ocasiones, por emergencias, exigencias sociales o por simple descuido o falta de previsión, suelen exceder en mucho los límites presupuestados. Máxime en países en donde el gasto gravita, por regla general, sobre una persona. Por otra parte, la etapa de transición de comunidades agrícolas o sociedades pre-industriales ocasiona desajustes de diversa índole, entre los que destacan la demanda creciente de nuevas fuentes de trabajo y el consiguiente desempleo.

Las etapas del subdesarrollo y de transición hacia la industrialización se presentan siempre cargadas de problemas, siendo el de mayores consecuencias la inequitativa distribución de la riqueza nacional, lo que origina que las cargas tributarias recaigan sobre un sector de la población. Circunstancia que aún cuando es, en esencia, de justicia elemental, trae aparejados problemas políticos.

Evidentemente, lo que debe prevalecer en el ánimo del legislador moderno, por encima de cualquier otro tipo de consideración, es una profunda convicción democrática, ajena a cualquier idea discriminatoria. Pero no puede dejar de advertirse que si una o varias clases sociales van a actuar como principal fuente generadora de ingresos, en un momento dado pretendan exigir determinados privilegios a cambio de su cooperación.

Es ahí en donde las palabras, muy sencillas, del constituyente mexicano de 1916-1917, posiblemente no integrado por especialistas en materia fiscal, pero sí dotado de una envidiable visión social, cobran especial significación. Las leyes tributarias deben ser proporcionales y equitativas.

4.4.1 EVASION LEGAL AL PAGO

Cuando se establece un impuesto, hay efectos que ocasiona tanto en lo económico como en lo jurídico, por esta razón, el legislador debe estudiar los posibles efectos o consecuencias que acarreará su aplicación Vgr.: Si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; la reacción en la economía nacional; si originará evasión ilegal al pago; la actividad que quedará gravada, puede ser que ocasione una disminución en la inversión en ese ramo o viceversa. En este sentido hay impuestos que no se pagan o impuestos que se pagan

I. Dentro de los impuestos que no se pagan se puede mencionar:

a) LA EVASIÓN ILEGAL AL PAGO

b) LA REMOSIÓN

Dentro de este concepto se pueden manifestar dos figuras:

1. El contrabando y
2. El fraude fiscal.

1. EL CONTRABANDO, que implica necesariamente la omisión de impuestos en la importación y es ocasionado principalmente por el establecimiento de altas tarifas arancelarias o la restricción administrativa para la importación de mercancías y a su vez

origina la disminución de contribuyentes y aumento en los gastos de resguardo aduanal. Las importaciones para el Impuesto al Valor Agregado están gravadas con un 15%, salvo que se trate de importaciones para la región fronteriza en la que se utilizará una cuota del 10%, en el caso de las exportaciones se maneja una cuota del 0%, por otro lado, la Ley Aduanera maneja los impuestos al comercio exterior a aplicar por estos conceptos, pero suele ocurrir que se introduzcan o se saquen del país mercancías por las cuáles NO se cubren los impuestos correspondientes, estos hechos se consideran contrabando y una de las causas puede ser el establecimiento de trámites costosos, o permisos difíciles de otorgarse.

2. EL FRAUDE FISCAL, Se presenta aún más en la aplicación de la Ley del IVA, toda vez que el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, ya sea mediante engaño o aprovechando los errores en que incurrirá la administración pública, siendo su principal aliciente, la altas cuotas aprobadas, por ejemplo; ¿Cuántas veces al comprar un producto nos exigen como requisito para otorgarnos factura la presentación de la cédula o R.F.C.? o bien cuando exigimos factura al comerciante nos señala que el impuesto nos lo repercutirá en el precio, esta es UNA FORMA DE EVADIR EL IVA y constituye FRAUDE cuando el contribuyente manifiesta ante la autoridad recaudadora que sus ventas han sido menores a las reales, y a través de algún engaño o error de la Autoridad Hacendaria hay un requerimiento ilícito.

LA EVASIÓN LEGAL AL PAGO

LA REMOSIÓN

Este tipo de evasión, se considera legal, la que se presenta cuando el gravamen hace incosteable la actividad gravada y en consecuencia el particular opta por trasladar el negocio de una región a otra, para eludir el pago del mayor o menor impuesto. O bien, cuando el contribuyente simplemente deja de realizar los actos generadores del crédito fiscal, a fin de no pagarlo.

En el caso de la Ley del IVA se puede señalar como ejemplos, la instalación de industrias maquiladoras en la frontera norte con motivo de las reformas que fijan una cuota del 10% en esa región. O bien cuando por motivo del incremento de la cuota general del 10 al 15%, el público consumidor deja de adquirir bienes incluso de carácter básico, originando la recesión y con ello el cierre de empresas.

EFFECTOS DE LOS IMPUESTOS QUE SE PAGAN

Uno de los efectos es el que los impuestos puedan ser trasladados por el contribuyente a terceros, hasta llegar a la persona que no tiene a quien transmitir la carga del gravamen; esta translación ocurre en tres fases:

- I. La persona a la que la Ley señala como contribuyente del impuesto, es sobre la que recae el gravamen. Sobre esta persona recae el impacto del impuesto.
- II. El contribuyente al trasladar el impuesto a un tercero que a su vez puede transmitirlo a otros, realiza lo que se denomina translación del impuesto y es el proceso por medio del cuál se forza a otra persona a pagarlo.
- III. Cuando el impuesto llega a un tercero que no puede trasladarlo, se produce la llamada incidencia de impuesto⁵⁵.

Uno de los factores a los que podrían atribuirse este tipo de efectos son la falta de seguridad jurídica que tienen los gobernados frente al Estado, en relación con la materia tributaria, la misma dinámica de esta materia hace que continuamente se dude o se cuestione la legalidad de estas leyes, mismas que tienen profundas modificaciones año con año, a través de la llamada miscelánea fiscal, o por medio de decretos emitidos por el Poder Ejecutivo, que llegan a modificar los elementos rectores de las leyes fiscales, resulta más fácil tratar de evadir un impuesto, que tratar por la vía legal de solucionar un conflicto con

⁵⁵ SOMMERS, Harold, M, *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional*. Edición Fondo de Cultura Económica, México 1985, pág. 145

el fisco, es por ello que como un mecanismo de defensa de los contribuyentes, se originan estos efectos en la aplicación de los impuestos que inciden en el ámbito jurídico, económico y social.

El particular podrá ser obligado a contribuir al gasto público a través del poder coactivo del estado, pero sería más fácil la recaudación de los impuestos si el contribuyente supiera que sus contribuciones ayudarán al otorgamiento de mejores servicios. Por desgracia en nuestro país como en muchos otros, el destino de las contribuciones puede provocar el enriquecimiento ilícito de muchos y muy malos funcionarios públicos, y ante esta situación, jamás será voluntaria la contribución a la hacienda pública.

El particular puede disponer libremente de su patrimonio, pero se encuentra obligado por mandato de la ley a contribuir con una parte proporcional y equitativa del mismo, para que el estado pueda lograr sus fines. Pero debido a los problemas expuestos, y aunado al incremento de los impuestos, a veces desmedido y sin tomar en cuenta la capacidad contributiva de los gobernados, sea muy común que los contribuyentes busquen en forma de que esa participación directa de su patrimonio les resulte menos costosa, proponemos que las bases para calcular los impuestos, sean por mucho, más sencillas, las normas fiscales deberían ser de fácil aplicación, de tal forma que cualquier contribuyente pueda sin necesidad de pagar contadores, efectuar el pago de sus impuestos, y llenar sus declaraciones, así se evitaría en mucho la evasión y la defraudación fiscal.

Como he mencionado con antelación, las constantes modificaciones a las normas tributarias, y la dificultad en su interpretación, nos llevan continuamente como gobernados, a interpretarlas erróneamente, y que traen consigo consecuencias legales que no quisiéramos tener, por desgracia, el fisco considera a todo contribuyente como un evasor fiscal hasta que demuestre lo contrario. No se podrá tener un fisco fuerte cuando sus contribuyentes no tengan para pagar impuestos, las normas fiscales en nuestro país frenan su desarrollo económico, un fisco moderno ágil y eficiente constituye la garantía de una estable y sana base de desarrollo de cualquier Nación, pero para hacer conciencia entre los gobernados de la importancia de su participación con los impuestos, en beneficio de nuestro

país, la autoridad hacendaria debe cambiar su conducta de satanizar o perseguir al contribuyente como si de tratara de “una cacería de brujas”.

En otro orden de ideas, en el plano económico, no es fácil determinar sobre quién incide en definitiva un impuesto, por ejemplo un fabricante al trasladar el impuesto, hacia el distribuidor, y este a su vez lo hace incidir sobre el consumidor, puede ocasionar que éste, al ver disminuida su capacidad adquisitiva, solicite aumento de salario, lo que crea en caso de concederse, aumento en los costos de producción, y por ende, aumento en el precio del producto o mercancía, o bien si el consumidor no puede recuperar su pérdida de capacidad adquisitiva, puede suceder que opte, por restringir el consumo del bien o servicios que usa, o bien solicitar reducción en el precio por el monto del impuesto.

En México hace falta crear conciencia entre los contribuyentes, que los convenza de las necesidades reales que tiene nuestro país de sus contribuciones, pero por desgracia en nuestro país el gobernado tiene una inmensa desconfianza hacia las autoridades, situación que se agrava aún más por el constante derroche, negligencia e incapacidad de algunos funcionarios que en muchas ocasiones, en vez de aplicar los recursos para obras sociales, sólo buscan mejorar situaciones personales.

4.4.2 EVASIÓN ILEGAL AL PAGO

“Existe evasión cuando el contribuyente recurre a medios ilícitos, ocultando la riqueza imponible o logrando que se grave por un valor menor”³⁸.

Se configura el delito de DEFRAUDACION FISCAL cuando con engaños o aprovechamientos de algún error, se omite en forma parcial o total el pago de alguna contribución o se obtenga un beneficio o lucro indebido en perjuicio de Fiscal Federal. La omisión total o parcial de alguna contribución comprende, indistintamente los pagos

³⁸ BOETA VEGA, Alejandro. Op. Cit. Pág. 37

provisionales o definitivos o el impuesto del ejercicio en los términos de las disposiciones fiscales-art. 108 C.F.F.

Se puede equiparar o se sanciona con la misma pena que el delito de defraudación fiscal: (art. 109 C.F.F.).

1. Al que señale en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes. En la misma forma será sancionada aquella persona física que perciba dividendos, honorarios, o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicado a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados, y no compruebe ante la autoridad el origen de la discrepancia.
2. Omite enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca las cantidades que por concepto de contribuciones haya retenido o recaudado.
3. Se beneficie sin derecho a un estímulo o subsidio fiscal.
4. Sea responsable por omitir presentar por más de doce meses la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Este delito se persigue por querrela; es decir, a petición del propio Fiscal Federal, pero la autoridad hacendaria no formulara la misma, si el contribuyente de manera espontánea hace el pago de la contribución omitida, con sus respectivos recargos, antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o que medie requerimientos, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

EL CONTRABANDO.- Esta figura se encuentra contenida en el artículo 102 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra señala:

Comete delito de contrabando quien introduzca al país o extraiga de él mercancías:

- I. Omitiendo el pago total o parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- II. Sin permiso de autoridad competente, cuando sea necesarios este requisito.
- III. De importación o exportación prohibida.

Y también cuando se internen mercancías extranjeras provenientes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

4.5 LA INCOSTITUCIONALIDAD DE LA LEY

Recién aprobadas las reformas para 1995, se planeó una posible solución legal, a través del JUICIO DE AMPARO DIRECTO, en razón de que de acuerdo con la opinión de algunos juristas estas reformas atentaban en “contra de la justicia y la equidad”, demanda que de acuerdo con lo establecido por la ley de amparo, debió de haberse interpuesto dentro de los treinta días siguientes a partir de la fecha en que entraron en vigor las nuevas reformas. Por otro lado, y en razón de tratarse de un caso relevante, con ciertos rasgos políticos, quien conozca del caso deberá ser la Suprema Corte de Justicia de la Nación y no el Tribunal Colegiado de Circuito. Las Leyes fiscales y su posterior aplicación, sobre todo tratándose de la Ley del IVA es un asunto no estrictamente jurídico, sino que intrínsecamente lleva en si, elementos de naturaleza social, económica y política, que por su misma naturaleza inciden en todos los órdenes y ámbitos de la vida de los gobernados.

Toda propuesta de ley, en materia fiscal en México, proviene en la mayoría de las veces, del Ejecutivo Federal. Dicha propuesta se elabora desde luego, en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, quien es el órgano de la Administración Pública encargado de recaudar la parte de riqueza de los ciudadanos, cuyo fin, es financiar los egresos del Estado, para el logro de sus objetivos, es la autoridad encargada de la recaudación de los impuestos.

El Poder Legislativo, es el órgano encargado de “crear” las leyes, de dar un marco legal a las mismas para que el gobierno esté facultado para intervenir en la esfera jurídica de los particulares, tomando en cuenta los intereses de los mismos, bueno esto en teoría, ya que a través del mayoriteo que ejerce el partido en el poder, se busca beneficiar no los intereses del gobernado sino del partido político en cuestión. Si estas leyes benefician al gobierno, por cuestiones políticas, se aprueban.

“El Poder Judicial, es el poder que avala, en última instancia, la legalidad en la aplicación de las leyes fiscales, al caso concreto de cada particular, ya que se convierte en árbitro cuando se presentan inconformidades por parte de los contribuyentes, al juzgar la

legalidad en la actuación del órgano de aplicación de las leyes, es decir de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público”⁵⁶.

El artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, preceptúa que el derecho de iniciar leyes o decretos en materia Federal es de la competencia de: El Presidente de la República, Los Diputados y Senadores del Congreso de la Unión y, las legislaturas de cada Estado. Cuando se trate en particular de materia de empréstitos, reclutamiento militar o sobre materia tributaria, el artículo 72 del mismo ordenamiento legal ordena que los proyectos que versen sobre estos temas, tengan que presentarse inicialmente en la Cámara de Diputados, ordenamiento que tiene su razón de ser, ya que se entiende que en materia de impuestos los que están directamente afectados son los gobernados y la Cámara de Diputados se presume que representa los intereses del pueblo, y por ello se le faculta para que resuelva en estos aspectos.

Pero en materia tributaria, hay ciertas esferas que invade el Poder Ejecutivo, los reglamentos y los decretos los expide el Poder Ejecutivo, en muchas ocasiones cambia o altera el sentido de las leyes, sin embargo, esta intervención puede calificarse de legal ya que encuentra su fundamento en el artículo 89 fracción I de la Carta Magna. En México los reglamentos y los decretos son fuente del Derecho Fiscal, en esta materia ha dejado de tener el carácter de simple ordenamiento por el cual se aclaran o precisan disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en un ordenamiento de igual jerarquía, en razón de que la gran mayoría de los contribuyentes prefieren someterse a disposiciones legales, que a entablar un juicio en contra del Fisco. En los últimos años, se ha estado legislando por decreto, en menoscabo de las garantías individuales de los gobernados, ya que por la ignorancia de las leyes fiscales de la mayoría de nosotros, el temor de los gobernados a enfrentarse al fisco, y si sumamos la continuidad de decretos, circulares, oficios internos y reglamentos que se expiden día con día haciendo más difícil la labor del litigante para actualizarse en esta materia, provoca como, ciudadanos decidimos someternos a los mandamiento del fisco, aunque éstos puedan ser calificados de ilegales, por no provenir de

⁵⁶ URBINA, NANDAYAPA, Arturo de Jesús, *El Juicio de Amparo contra Leyes Tributarias*, Edit. PAC, México 1994.

un mandato de ley expedido por el Poder Legislativo, sino por otro Poder que no debería estar facultado para alterar las leyes.

Otro problema, aunado al anterior, es la vigencia de las leyes tributarias, por mandato Constitucional, a ninguna ley deberá darse efecto retroactivo, en perjuicio de persona alguna, esto esta regulado en el artículo 14 de nuestra carta Magna. Otro principio aplicable en cuanto a la vigencia de las leyes, es el artículo 6° del Código Fiscal de la Federación, que establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, La Secretaría de Hacienda continuamente olvida estos preceptos y aplicas las leyes tributarias con efectos retroactivos, por citar algunos ejemplos. En el caso de los vales de despensa, regulados en el artículo 109 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, prestaciones otorgadas a los trabajadores, por contrato colectivo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público decretó que los mismos integraban el salario de los trabajadores y en consecuencia deberían estar gravados, a los patrones les fincaron adeudos con el fisco hasta por cinco años atrás. Otro caso en fechas recientes, la llamada ayuda para gastos de comedor, prestación ganada en los contratos colectivos, en los cuáles en la mayoría de las veces se otorgan a través de una venta simbólica de los alimentos de \$9.40; si se diera esta ayuda de manera gratuita integrarían el salario y por ello habría que pagar el Impuesto sobre la Renta correspondiente, si se venden, de acuerdo a un criterio de la Secretaría de Hacienda, se deberá trasladar el IVA correspondiente porque se trata de una enajenación, y esta queriendo cobrar a las empresas el IVA de cinco años atrás a la fecha. De estos ejemplos concluimos que el fisco, ante la necesidad de mayores recursos, busca ingresos adicionales en el pasado, esta situación puede originar el cierre de empresas, e inseguridad jurídica.

Un factor importante para esta sección son los denominados derechos adquiridos definidos como aquéllos que han entrado en nuestro dominio, y en consecuencia, forman parte de él y no pueden sernos arrebatados por aquél de quien lo tenemos, el derecho adquirido nace de la facultad regularmente ejercitada.

Son aquéllos que pasan a formar parte del patrimonio de una persona, como consecuencia de la realización de un presupuesto necesario para su nacimiento o adquisición, y que no pueden ser afectados por la ley posterior. El concepto de derechos adquiridos tiene gran importancia para la determinación en sus alcances de una ley en sus efectos retroactivos

4.6 LAS DEFENSAS LEGALES DEL CONTRIBUYENTE

4.6.1 LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

4.6.1.1. CONCEPTOS

Una vez que ha sido determinada y liquidada una obligación fiscal, a través de la autoridad hacendaria el estado hará la comunicación correspondiente al contribuyente, a fin de requerirlo del pago del crédito fiscal (obligación de dar).

El estado también puede llevar a cabo la comunicación de resoluciones diversas, que no impliquen el surgimiento de un crédito fiscal pero que conlleven el cumplimiento de obligaciones de hacer o de permitir. Un ejemplo de este tipo de obligaciones es la de presentar declaraciones de acuerdo con las disposiciones fiscales, o la de permitir una visita domiciliaria.

En ocasiones, las comunicaciones a que nos hemos referido no se practican con las formalidades establecidas por los distintos ordenamientos de naturaleza adjetiva, tales como el Código Fiscal de la Federación, el Código Federal de Procedimientos Civiles, etc. Por lo tanto, con el objeto de tutelar las garantías de audiencia y de legalidad, el legislador ha establecido distintas defensas jurídicas a favor de los particulares.

La administración siempre debe ajustar sus actos a las normas jurídicas que regulen su actividad; sin embargo, en ocasiones no cumple con esos requisitos, ya sea por inexacta aplicación de la ley, ya por su indebida interpretación o, incluso, por arbitrariedad. Ante esta realidad ha sido necesario crear medios idóneos de defensa que estén al alcance del particular afectado. A dichos medios se les conoce como recursos administrativos.

La doctrina ha emitido diversas definiciones del recurso administrativo. Así, Andrés Serra Rojas⁵⁷ afirma: “El recurso administrativo es una defensa legal que tiene el particular

⁵⁷ SIERRA ROJAS Andrés, *Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa, México 1977, págs. 477 – 478.

afectado, para impugnar un acto administrativo ante la propia autoridad que lo dictó, el superior jerárquico u otro órgano administrativo, para que lo provoque, anule o reforme”.

A su vez, GABINO FRAGA⁵⁸ da la siguiente definición: “El recurso administrativo constituye un medio legal de que dispone el particular afectado en sus derechos o intereses por un acto administrativo determinado, para obtener, en los términos legales, de la autoridad administrativa una revisión del propio acto, a fin de que dicha autoridad lo revoque, lo anule o lo reforme, en caso de encontrar comprobada la ilegalidad o la inoportunidad del mismo”.

MERCKEL⁵⁹ lo define de la siguiente manera: “Los medios de que disponen las partes para pretender, por lo general, dentro de un plazo breve, que las autoridades administrativas modifiquen o deroguen el acto administrativo”.

Para GONZALO ARMIENTA⁶⁰ “... el recurso en el ámbito de derecho procesal es un medio de impugnación que la ley ha concedido a las partes o a los terceros que gozan de la legitimación procesal, para obtener la revisión de las resoluciones del órgano jurisdiccional y, en su caso, su modificación o revocación”.

Con base en las definiciones precedentes, se concluye que el recurso administrativo es el medio de impugnación a través del cual el particular que considere afectada su esfera jurídica por un acto de molestia, puede solicitar ante la propia autoridad que emitió el acto, o de su superior jerárquico, la revisión de la resolución que le depare perjuicio. Este recurso permite que se actualicen las garantías de seguridad jurídica de audiencia y legalidad, lo que provoca, además, que la propia autoridad administrativa que emitió dicho acto, o su superior jerárquico, lo revoquen, modifiquen o anulen.

⁵⁸ FRAGA Gabino. *Derecho Administrativo*, ed. Porrúa, México, 1981, págs. 435 – 436.

⁵⁹ MERCKEL Adolfo, *Teoría General del Derecho Administrativo*, ed. Revista de Derecho Privado, Madrid. 1935, pág. 105.

⁶⁰ ARMIENTA CALDERON Gonzalo, *Derecho Tributario Mexicano*, Textos Universitarios, México 1977, pág. 216.

4.6.1.2. NATURALEZA JURÍDICA

La doctrina ha elaborado dos tesis contrapuestas. Una de ellas sostiene que el recurso en cuestión es un acto administrativo de naturaleza jurisdiccional, mientras que la otra afirma que constituye un acto esencialmente administrativo.

Al comentar acerca de las dos opciones que apuntan a determinar la naturaleza del acto que define el recurso, ANDRÉS SERRA ROJAS⁶¹ afirma que ésta es administrativa por las siguientes razones:

- a) No existe controversia entre la administración y el particular recurrente, sino una mera revisión de un acto administrativo de la propia autoridad administrativa o de un superior jerárquico, que la obliga a emitir un nuevo acto administrativo, no una sentencia, o a ratificar el anterior. De modo que se diferencia de la impugnación administrativa que demanda, además del particular y la administración, la presencia de un juzgador.
- b) Los recursos administrativos no necesariamente deben inspirarse en procedimientos semejantes a los judiciales. Es típico de la administración encontrar sus propios y originales caminos para desenvolverse, de manera que los problemas jurídicos se complican cuando se confunden las jurisdicciones.
- c) La irrevocabilidad de las resoluciones administrativas que ponen fin a un recurso es propia de numerosos actos administrativos. La ley es la que determina la naturaleza del acto administrativo y la que, finalmente, debe resolver su estructura definitiva.

Por su parte, GABINO FRAGA⁶² considera que del estudio de la naturaleza del recurso administrativo surge una cuestión: si la autoridad administrativa que lo resuelve, al

⁶¹ SERRA ROJAS Andrés, op. Cit, pág. 500.

⁶² FRAGA, Gabino, op. cit, págs. 437 y 438.

hacerlo ejecuta un acto jurisdiccional o un acto administrativo. Y señala que pueden señalarse varias razones a favor de la primera opción.

Para comenzar, existe una controversia entre el particular y la administración que ha realizado el acto, de modo que esta última tiene que poner fin a dicha controversia, decidiendo si el acto recurrido constituye o no una violación a la ley.

En segundo lugar, el recurso está organizado en las leyes con un procedimiento semejante al judicial, pues en él se establecen formalidades especiales para iniciarlo, términos de prueba, etc.

Por último, en varias leyes se establece que el particular afectado con una resolución administrativa puede optar, para reclamarla entre el procedimiento administrativo y el procedimiento judicial (recurso de revocación, art. 117 del Código Fiscal de la Federación), lo cual indica que son equivalentes. Esta conclusión se corrobora con la disposición que esas mismas leyes contienen: una vez elegida una vía no puede recurrirse a la otra.

Parecen más fundados los argumentos que sostienen que el recurso administrativo no constituye un verdadero acto jurisdiccional, sobre todo si se considera que no hay una autoridad distinta de las partes que resuelva la controversia.

La naturaleza jurídica del recurso administrativo es la de un procedimiento administrativo. En este sentido, adherimos al concepto que de esta institución proporciona Miguel Acosta Romero⁶³ quien lo define como: “un conjunto de actos realizados conforme a ciertas normas para producir un acto”, esta opinión se sustenta en los siguientes motivos:

1. El acto administrativo, en forma de crédito fiscal que causa un agravio al gobernado, ya tiene existencia jurídica.

⁶³ ACOSTA, ROMERO Miguel, *Teoría general del derecho administrativo*, Edit. Porrúa, México 4ª. Ed., 1981, pág 398.

2. Dicho acto está sujeto al procedimiento administrativo, en el cual la autoridad que lo emitió o su superior jerárquico, lo someterán a uno de los poderes que implica el vínculo jurídico de la jerarquía en materia administrativa, como en el poder de revisión que según el autor citado,⁶⁴ es la facultad administrativa que tiene los superiores de revisar el trabajo de sus subordinados.
3. El ejercicio del poder de revisión implica que, en caso de encontrar faltas en el acto administrativo, éste se pueda revocar, modificar, confirmar o anular.

Consecuentemente no existe una verdadera controversia cuando se interpone un recurso administrativo, pero no se puede afirmar que en ese momento las pretensiones de la administración pública sean contradictoras con las del particular.

4.6.1.3 RECURSOS ADMINISTRATIVOS EN LA LEGISLACIÓN MEXICANA

En nuestra legislación y en particular en materia administrativa fiscal, existe el recurso administrativo que puede hacerse valer en contra de la determinación de un tributo y sus accesorios.

Así, en Código Fiscal de la Federación vigente dentro de la fase oficiosa del procedimiento administrativo se establece el Recurso de revocación (art. 116).

El recurso deberá de presentarse ante la autoridad que emitió o ejecutó el acto impugnado, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación. (art. 121, Código Fiscal de la Federación).

La interposición del recurso deberá satisfacer los siguientes requisitos:

⁶⁴ Ibid.

1. Toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales estará firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello.
2. Constar por escrito
3. Consignar el nombre, denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para efectos de fijar la competencia de la autoridad.
4. Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
5. En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones, y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
6. El acto que se impugna.
7. Los agravios que cause el acto impugnado.
8. Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
9. Los documentos que acrediten la personalidad, cuando se actúe en nombre de otro o de personas morales.
10. El documento en que conste el acto impugnado.
11. Constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia, o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo, o se trate de una resolución negativa ficta.
12. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Desde luego, el recurso de revocación es procedente contra actos administrativos de carácter fiscal. Al tratarse de organismos fiscales autónomos como el Instituto Mexicano del Seguro Social, cuyos créditos a su favor tienen carácter fiscal, es su propia ley la que establece las defensas legales con que los particulares cuentan para inconformarse contra las determinaciones de dicha autoridad.

PROCEDIMIENTO DEL RECURSO DE REVOCACIÓN ESTABLECIDOS EN EL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

1. El recurso de revocación procederá contra las resoluciones definitivas que:
 - a) Determinen contribuciones, accesorios o aprovechamiento.
 - b) Dicten las autoridades aduaneras.
 - c) Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo las que se refieren en los artículos 36 y 74.
2. Los actos de autoridad fiscales federales que:
 - a) Exijan el pago de los créditos fiscales, cuando se aleguen que éstos se han extinguido o que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la oficina ejecutora o se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
 - b) Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley

- c) Afecten el interés jurídico de terceros.
- d) Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal.

La interposición del recurso de revocación es optativa; es decir, el interesado puede hacer uso de dicha instancia, o bien acudir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. El recurrente deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que es antecedente o consecuencia del otro.

LEGITIMADOS.

Pueden interponer este recurso los sujetos pasivos por adeudo propio o ajeno que se vean afectados por resoluciones definitivas similares a las descritas anteriormente.

AUTORIDADES QUE RESUELVEN EL RECURSO.

El artículo 26 del Reglamento Interior del SAT establece que compete a la Administración General Jurídica el:

XIX.- Resolver los recursos administrativos hechos valer contra actos o resoluciones de ella misma, o de cualquier unidad administrativa del Servicio de Administración Tributaria o de autoridades fiscales de las entidades federativas en cumplimiento de convenios y acuerdos de coordinación fiscal, y el de inconformidad previsto en la Ley de Coordinación Fiscal.

EFFECTOS DE LA RESOLUCIÓN QUE RESUELVA EL RECURSO

La autoridad que conozca del recurso dictará una resolución, la cual podrá ser en el sentido de: 1. Desecharlo por improcedente o sobreseerlo, en su caso 2. Confirmar el acto impugnado, 3. Mandar reponer el procedimiento administrativo; 4. Dejar sin efectos el acto impugnado y 5. Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

LEGITIMADOS.

Este recurso lo pueden hacer valer:

- a) Los sujetos pasivos por adeudo propio, así como los sujetos pasivos por adeudo ajeno cuando considera que los créditos fiscales exigidos a través de dicho procedimiento se han extinguido por prescripción o caducidad.
- b) Por los terceros que aleguen que los bienes sobre los que se haya trabado embargo sean de su propiedad.
- c) Por los terceros que aleguen ser acreedores del embargo y que los créditos a su favor tengan preferencia respecto de los créditos fiscales por los cuales se haya trabado el embargo.

AUTORIDADES COMPETENTES.

Para conocer de este recurso son competentes las siguientes:

- a) La unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o de las entidades federativas coordinadas de la que dependa la autoridad ejecutora.

- b) El administrador de la aduana, cuando se impugne el procedimiento ejecutivo por la misma.

EFFECTOS.

Los efectos que puede tener la resolución que recaiga a este recurso serán de cuatro distintos tipos:

1. Si se resuelve que el crédito ha prescrito o se han extinguido las facultades de la autoridad para determinarlo y liquidarlo, se dejará sin efectos todo lo actuado.
2. Si se prueba en el recurso que los bienes embargados pertenecen a un tercero, se ordenará trabar embargo sobre bienes del sujeto pasivo principal o del sujeto por adeudo ajeno.
3. Si se acredita la preferencia del crédito del tercero sobre el crédito fiscal, se ordenará trabar embargo sobre los bienes diversos.
4. Los anteriores efectos con independencia de lo previsto en las cinco fracciones del artículo 133 del Código Fiscal de la Federación.

DE LA IMPRODENCIA DE LOS RECURSOS.

Será improcedente el recurso cuando se haga valer contra los siguientes actos administrativos:

- a) Que no afecten el interés jurídico del recurrente.
- b) Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo, en cumplimiento de éstas o de sentencias.

- c) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- d) Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- e) Que sean conexos a otro que se haya impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente (art. 124 del Código Fiscal de la Federación).
- f) En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o, si en la ampliación no se expresa agravio alguno, tratándose de lo previsto en la fracción II del artículo 129 (de la impugnación de las notificaciones) del Código Fiscal de la Federación.
- g) Si son revocados los actos por la autoridad.

PROCEDIMIENTO.

Las reglas aplicables al recurso de revocación son las siguientes:

1. Si el particular tiene su domicilio fuera de la población en que radique la autoridad que emitió o, ejecutó el acto impugnado, el escrito de interposición del recurso podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio, o enviarse por correo certificado con acuse de recibo, a la autoridad que emitió o ejecutó el acto siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.
2. Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo antes mencionado, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado

el cargo de representante de la sucesión (art. 121 del Código Fiscal de la Federación).

3. El escrito de interposición del recurso deberá contener los siguientes requisitos:

- a) El nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal del recurrente manifestados en el Registro Federal de Contribuyentes.
- b) Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción
- c) En su caso, el domicilio para oír y recibir notificaciones, y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.
- d) El acto que se impugna.
- e) Los agravios que le cause el acto impugnado.
- f) Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.
- g) Deberá estar firmado por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello. En caso de que no sepa o no pueda firmar, imprimirá su huella digital.

Cuando se omita alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días los indique, en caso de incumplimiento, se tendrá por no presentado el recurso.

4. Al escrito en que se interponga el recurso, el promovente deberá anexar:

- a) Los documentos que acrediten su personalidad, cuando actúe en nombre de otro o de personas morales.

- b) El documento en que conste el acto impugnado.
- c) Constancias de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia, o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo, o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- d) Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial en su caso.

Si las pruebas documentales no obran en poder del recurrente, y este no hubiera podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se localicen para que la autoridad fiscal requiera su remisión, cuando ésta sea posible de acuerdo con la ley. Para ello deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición, bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos.

Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos cuando legalmente puede obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

En caso de que no se acompañen las pruebas al escrito de interposición del recurso, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días las presente y en el caso de que no lo haga, se tendrán por no ofrecidas.

Cuando al recurso no se acompañen algunos de los documentos a que se refieren las tres primeras fracciones del artículo 123 del Código Fiscal de la Federación, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente en plazo de 5 días. La falta de presentación de tales documentos dará lugar a que se tenga por no interpuesto el recurso.

DE LA IMPUNGACIÓN DE LAS NOTIFICACIONES.

De acuerdo con la garantía de audiencia consagrada en el artículo 14 constitucional, todos los actos de autoridad que de algún modo u otro afecten la esfera jurídica de los particulares deben ser notificados a éstos, ajustándose a las reglas legales aplicables al caso.

Todo acto indebidamente notificado, en virtud de hacerse nugatoria con ello la garantía de audiencia aludida, dará lugar a su impugnación; por ello, el legislador federal incluyó en el Código Fiscal de la Federación, en la sección segunda del título quinto, capítulo primero referido al recurso administrativo, la impugnación de las notificaciones, sustituyendo así al recurso de nulidad de notificaciones.

De acuerdo con el artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, cuando un particular considere que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente y siempre que se trate de actos que pueden ser recurridos conforme al recurso administrativo que contempla el artículo 116 de dicho Código y al cual ya se hizo referencia con antelación, se deberá estar a lo siguiente:

- a) Si el afectado afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación de éste deberá hacerla valer a través de la interposición del recurso administrativo que proceda contra el acto, manifestando expresamente la fecha en que lo conoció.

Asimismo y en caso de que opte por impugnar también el acto administrativo, sus agravios los hará valer conjuntamente con los que formule contra la notificación.

- b) En otro supuesto, si el particular niega conocer el acto, expresamente deberá manifestar tal desconocimiento a través del recurso administrativo conducente y que haga valer ante la autoridad competente para notificar el citado acto administrativo.

Hecho que sea lo anterior, la autoridad correspondiente deberá darle a conocer al particular tanto el acto administrativo como la notificación que del mismo se hubiere practicado. Para estos efectos, el inconforme tendrá que señalar en su recurso el domicilio en que se le deben dar a conocer tales actuaciones y el nombre o nombres de las personas facultadas para oír y recibir notificaciones.

Lo anterior es de vital importancia, ya que en caso contrario la autoridad está facultada para dar a conocer el acto y la notificación por estrados.

Una vez que la autoridad ha hecho del conocimiento de interesado el acto y su notificación, éste cuenta con un plazo de 45 días, contados a partir del día siguiente a a aquel en que la autoridad se lo hubiere dado a conocer, para ampliar su recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

- c) Interpuesto que ha sido el recurso conducente, ante la autoridad competente para resolverlo, ésta estudiará los agravios expresados contra la notificación antes de entrar al estudio de la impugnación que, en su caso, se hubiera hecho del acto administrativo.
- d) Estudiado que haya sido el recurso, si la autoridad resuelve que no hubo notificación o fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en la fecha en que se le dio a conocer, es decir, conforme a lo señalado en la fracción II del artículo 129 del Código Fiscal de la Federación, quedando sin efectos todas las actuaciones que se hubiesen realizado conforme a la ilegal o inexistente notificación. Acto seguido, la autoridad deberá entrar al estudio de la impugnación que en su caso se hubiere hecho contra el acto administrativo.

Si del estudio de la impugnación a la notificación se desprende que ésta fue legalmente practicada y, como consecuencia, la impugnación contra el acto se intentó extemporáneamente, la autoridad procederá a desechar el recurso. Por otro

lado, el precepto en comentario establece que en el caso de actos regulados por otras leyes federales, la notificación efectuada por autoridades fiscales deberá ser impugnada mediante el recurso administrativo establecido en dichas leyes y conforme a las reglas previstas en dicho artículo 129.

4.6.2 EL JUICIO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO.

El legislador ha establecido a favor de los gobernados los recursos administrativos como medio de defensa ante los actos de la administración pública que afecten su esfera jurídica.

Cuando en la fase administrativa la autoridad que conozca del recurso administrativo confirma la validez de la determinación y liquidación de un tributo o de los accesorios del mismo, el contribuyente podrá interponer ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa el juicio de nulidad, denominado también juicio contencioso-administrativo.

De acuerdo con lo expuesto en el estudio del recurso de revocación, en el sentido de que el mismo es optativo, el contribuyente puede acudir de manera directa al Tribunal Contencioso impugnando la determinación de un tributo o sus accesorios, sin haber agotado previamente dicho recurso.

NATURALEZA JURIDICA.

Se puede adelantar que con el contencioso-administrativo nos encontramos ante actividades jurisdiccionales realizadas por un órgano formalmente administrativo.

Para determinar la naturaleza jurídica del contencioso-administrativo se debe atender fundamentalmente a las actividades que realizan los órganos juzgadores en este

campo. Así, se observa que las actividades jurisdiccionales son llevadas a cabo a través de procesos, por lo tanto, es indispensable delimitar tanto los conceptos de proceso así como los de procedimiento para llegar a la conclusión que buscamos.

En términos generales, se llama proceso a “toda instancia seguida ante un juez o tribunal sobre una diferencia entre dos o más partes; es decir, indica un conjunto de actos jurídicos coordinados encaminados a la satisfacción de la pretensión planteada”⁶⁵.

El procedimiento, por el contrario, constituye “las formas según las cuales los negocios administrativos se preparan, es decir, es el conjunto de trámites realizados para llegar a la elaboración del acto administrativo o a la solución del mismo”⁶⁶.

Gómez Lara entiende por proceso “un conjunto completo de actos del Estado como soberano, de las partes interesadas y de los terceros ajenos a la relación sustancial, actos todos que tienden a la aplicación de la ley general a un caso concreto controvertido, para solucionarlo o dirimirlo”⁶⁷.

Por su parte, al referirse al proceso CORTÉS FIGUEROA, afirma que “es un instrumento de actuación del derecho que requiere acudir ante órganos públicos (tribunales *latu sensu*), para lograr la tutela del estado a fin de definir una situación incierta o una franca controversia de intereses que se suponen (presumen) garantizados, requiriéndose para ello el agotamiento de una serie o un mínimo de actos jurídicos conexos pero encaminados a la finalidad que preocupa (proyectivos, por lo tanto), y que habrá de ser una decisión (de cierta supremacía) que tenga fuerza y permanencia (fallo o sentencia), al fin y al cabo resultado de una actividad, también pública (jurisdicción) de esos órganos que con exclusividad, están establecidos para actuar las normas de ley (o de derecho general),

⁶⁵ GUASP, Jaime, *Derecho Procesal Civil*, 2ª. ed., EP. Madrid 1961.

⁶⁶ SERRA ROJAS Andrés, *Derecho Administrativo*, Edit. Porrúa, S.A. México 1977, pág. 288.

⁶⁷ GOMEZ LARA Cipriano, *Teoría General del Proceso*, 2ª. ed., Textos Univesitarios, UNAM, México 1979, PÁG. 120.

mediante su aplicación (eminentemente razonadas y, por ende, lógicas) a los casos concretos”⁶⁸.

En este orden de ideas. ZANZUCCHI, citado por BECERRA BAUTISTA, señala que “existe una protestad del Estado de hacer justicia o protestad jurisdiccional. Existe una protestad del ciudadano de tener justicia: potestad de obrar ante los órganos jurisdiccionales, y solamente en cuanto existan estas dos potestades pueden los interesados instaurar lo que vulgarmente se denomina “causas” y desarrollar el proceso”.

Al profundizar en torno a las diferencias entre los conceptos proceso y procedimiento, con el fin de determinar que no son sinónimos, ALCALÁ ZAMORA Y CASTILLO⁶⁹ indica.

Conviene, sin embargo, evitar la confusión entre ellos, porque si bien todo proceso requiere para su desarrollo, un procedimiento, no todo procedimiento es un proceso. El proceso se caracteriza por su finalidad jurisdiccional, compositiva de litigio, mientras que el procedimiento (que no puede manifestarse fuera del campo procesal, lo cual sucede en el orden administrativo o en el legislativo) se reduce a ser una coordinación de actos en marcha, relacionados o ligados entre sí por la unidad del efecto jurídico, que puede ser el de un proceso o el de una fase o fragmento suyo.

Así pues, mientras la noción del proceso es esencialmente teleológica, la de procedimiento es de índole formal, y de ahí que tipos distintos de proceso se pueden sustanciar por el mismo procedimiento y viceversa, procedimientos distintos serían para tramitar procesos de idéntico tipo, Ambos conceptos coinciden en su carácter dinámico reflejado en su común etimología, de proceder, analizar, pero el proceso además de un procedimiento como forma de exteriorizarse, comprende los nexos que constituyan o no

⁶⁸ CORTÉS FIGUEROA Carlos, *Introducción a la Teoría General del Proceso*, 2ª. ed. Cárdenas, Editor México 1975, págs. 82 y 83.

⁶⁹ ALCALÁ ZAMORA Niceto y CASTILLO, *Proceso autocomposición y autodefensa*, UNAM, México 1970, págs. 115 y 116.

una relación jurídica que entre sujetos (es decir, las partes y el juez) se establecen durante la instancia de litigio.

FRANCISCO LÓPEZ NIETO, por su parte, ofrece la siguiente definición de procedimiento administrativo. “El procedimiento administrativo es el cause legal que los órganos de la administración se ven obligados a seguir a la realización de sus funciones y dentro de su competencia respectiva para producir los actos administrativos.”⁷⁰

Para ALFONSO NAVA NEGRETE⁷¹ el procedimiento administrativo es “el medio o vía legal de realización de actos que de forma directa o indirecta concurren a la producción definitiva de los actos administrativos en la esfera de la administración”.

De esta manera podemos afirmar que no todo procedimiento es un proceso, pero todo proceso es un procedimiento, ya que es reto, cauce, conducto, integrado por actos que se ordenan a una finalidad que puede ser jurisdiccional o no; en cambio, proceso implica siempre litigio, composición.

Por tanto, el juicio fiscal es un proceso de partes y no un proceso oficioso, ya que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad del contribuyente y el fiscal y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual debe cooperar por el esclarecimiento de la verdad.

Cabe destacar que el procedimiento para la tramitación de los juicios de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, está estructurado por los principios de un juicio y no con los de un recurso.

Al hablar de los caracteres de proceso tributario, GIULIANI FONROUGE afirma “La administración cesa en su posición preeminente de Poder Público, para transformarse en parte de un proceso, en paridad de situación- por lo menos en lo fundamental- con el particular recurrente”⁷².

⁷⁰ LÓPEZ NIETO, Francisco, *El proceso administrativo*, 2ª. ed. Edit. Bosch, Barcelona, 1946, pág. 13

⁷¹ NAVA NEGRETE, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, Edit. Porrúa, México, 1959, pág. 78.

⁷² FONROUGE, Giuliani, op. tomo II, pág. 648.

CONCEPTO

En nuestro país, el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa es el órgano competente para conocer del procedimiento por virtud del cual se resuelve respecto de la legalidad o ilegalidad de los actos de la administración pública en materia fiscal federal.

Este procedimiento ha sido designado de diferentes maneras, tanto en la doctrina como en las diversas legislaciones.

En efecto, hay quienes lo llaman procedimiento contencioso-administrativo; otros utilizan la expresión justicia administrativa, o simplemente señalan que es un recurso. El Código Fiscal de la Federación vigente lo denomina juicio contencioso-administrativo.

El juicio que se ventila ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal Administrativa es un procedimiento integrado por una serie de actos que dentro de él deben cumplirse para llegar a su fin, y a los que deben someterse tanto las partes como el juzgador. Dicho procedimiento es contencioso porque se origina como consecuencia de la controversia que se suscita entre los particulares y la administración pública, respecto de la legalidad de un acto de esta última.

Por otra parte, el procedimiento de referencia también es de naturaleza administrativa, porque los actos que en él se controvierten emanan de órganos dependientes de la administración pública.

Al respecto, ALFONSO NAVA NEGRETE opina que “el contencioso administrativo es un control jurisdiccional exclusivamente”, y agrega “por su parte, el contencioso es un proceso administrativo que suponiendo la actividad y el órgano jurisdiccional, conceptualmente no se confunde con ellos”⁷³.

⁷³ NAVA NEGRETE Alfonso, op, cit, págs. 98 y sigts.

ANTONIO CARRILLO FLORES manifiesta que “lo contencioso-administrativo es, estrictamente, la contienda que nace por el obrar de la administración pública tanto en seno mismo como fuera de ella” agregando además que “... dentro de lo contencioso-administrativo debe comprenderse incluso el proceder propio de la administración activa cuando interviene para decidir un punto contencioso”⁷⁴.

GIULIANI FONROUGE, por su parte, opina que “El contencioso-administrativo es fundamentalmente un proceso de parte... que formaliza una relación procesal que se caracteriza por la igualdad de aquéllas y su subordinación a la autoridad jurisdiccional, con la cual deben cooperar en todas las medidas que disponga – a pedido de oficio- para el esclarecimiento de la verdad”⁷⁵.

ALFONSO NAVA NEGRETE lo define como “Un proceso administrativo promovido por los administrados o por la administración pública, o contra actos de ésta última ante órganos jurisdiccionales”⁷⁶.

Para ERNESTO FLORES ZAVALA “... consiste, en esencia, en la controversia que surge entre el fisco y el sujeto pasivo, de que la conocerán los órganos competentes”⁷⁷.

Dolores HEDUÁN VIRUÉS⁷⁸ sostiene que lo contencioso administrativo implica atribuir a un tribunal situado fuera del Poder Judicial verdadera jurisdicción para dirimir conflictos surgidos entre los particulares y los órganos del Poder Ejecutivo, a fin de que los actos de éste queden sometidos al juzgamiento de ese tribunal; implica también la independencia de éste frente a los demás órganos del propio Poder Ejecutivo y requieren los juzgadores el conocimiento especializado de la actuación de esos órganos... lo contencioso-administrativo... constituye así una de las dos vías de autocontrol de la legalidad de los actos administrativos, que precisa de la delegación absoluta de una porción

⁷⁴ CARRILLO FLORES, Antonio, *La justicia federal y la administración pública*, 2ª. ed., Edit. Porrúa, México, 1973, pág. 141.

⁷⁵ FONROUGE Giuliani, op, cit, págs, 648 y sigts.

⁷⁶ NAVA NEGRETE, Alfonso, op, cit, págs, 98 y sigts.

⁷⁷ FLORES ZAVALA, Ernesto, op, cit, pág. 106

⁷⁸ HEDUÁN VIRUÉS, Dolores, *Cuarta década del Tribunal Fiscal de la Federación*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México 1977, págs. 55.

de la soberanía interior del Poder Público, en ejercicio de la cual el Tribunal puede sentenciar libremente...

De esta manera, la naturaleza procesal del contencioso-administrativo es una forma de control de legalidad de los actos administrativos, y por medio del juicio fiscal se impugnará los actos administrativos ilegales.

Las definiciones transcritas llevan a concluir que el procedimiento contencioso-administrativo es aquel que por virtud del cual los particulares o la administración, a través de sus dependencias, acuden ante los órganos jurisdiccionales previamente establecidos a controvertir la legalidad de los actos de esta última.

La doctrina señala cuatro elementos constitutivos del contencioso-administrativo.

1. Las partes en el proceso,
2. Contienda administrativa.
3. Órgano jurisdiccional y,
4. Procedimiento o sustanciación del juicio

1. **Las partes.** Todo proceso, de cualquier orden, supone tres sujetos fundamentales: dos que contienden y un tercero que decide.

En lo que se refiere al procedimiento contencioso-administrativo, el artículo 198 del Código Fiscal de la Federación, dispone que las partes son el actor, el demandado, el tercero que dentro del procedimiento administrativo aparezca como titular de un derecho incompatible con el que haga valer el actor, la autoridad que dictó la resolución impugnada, el titular de la secretaria de estado, departamento administrativo u organismo

descentralizado del que dependa la autoridad mencionada, y el Secretario de Hacienda y Crédito Público, cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación.

De éstos, el demandado tiene dos modalidades: a) La autoridad que dicte, ordene o ejecute o trate de ejecutar la resolución impugnada, o la que legalmente la sustituya; b) El particular favorecido con una resolución, cuya declaración de nulidad solicite la autoridad administrativa.

2. **La contienda administrativa.-** En este caso, la litis en el procedimiento contencioso-administrativo se forma con la demanda de anulación, la resolución administrativa y la contestación que formula el demandado.

Es de destacarse que en el artículo 235 del Código Tributario Federal se prevé la posibilidad de que las partes puedan producir alegatos, pero en este tipo de alegatos nunca podrán introducirse elementos novedosos a la controversia puesto que en tal momento la litis ya está formada.

Es conveniente señalar que cuando se presente una demanda de anulación en contra de una resolución negativa ficta, la controversia o litis se integra con cuatro distintas etapas. La primera de ellas consistirá en la manifestación que efectúe el contribuyente en el sentido de que la autoridad demandada, al no haber resuelto en los términos del artículo 131 del Código Fiscal de la Federación una instancia administrativa interpuesta en contra de un tributo, de manera ficta confirmó su validez.

La segunda de las etapas consistirá en la contestación que produzca la autoridad demandada, ya que en este caso en la contestación a la demanda se deberá señalar los motivos y fundamentos por los cuales y de manera ficta, es decir, a través del silencio de la autoridad durante el término de tres meses, se confirmó la validez del acto de molestia. En este caso, la parte actora deberá ampliar la demanda haciendo valer los conceptos de anulación que estime convenientes en contra de los motivos y fundamentos de la negativa ficta, agotándose así la tercera etapa. Una vez que la parte actora ha ampliado su demanda,

la autoridad demandada debe contestar tal ampliación rebatiendo los conceptos de anulación que haya esgrimido la parte actora y aportando las pruebas que a su derecho convenga.

3. **El órgano jurisdiccional.** El órgano contencioso-administrativo esta establecido en la República Mexicana por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Este órgano juzgador ha visto modificada su estructura en razón de la descentralización administrativa que ha llevado a cabo el legislador federal. Así, hasta 1976 el Tribunal Fiscal de la Federación contaba con siete salas, las cuales se localizaban en la Ciudad de México, pero por decreto de fecha 27 de diciembre de 1977, publicado en el Diario Oficial de la Federación de 2 de febrero de 1978, se modificó dicha estructura y el Tribunal quedó integrado por un total de once salas regionales, seis metropolitanas y una Sala Superior o revisora.

La competencia de las salas no se ve afectada de forma alguna por razones de cuantía, sino que ésta se determinó por territorio y, para tal efecto, se tomará en cuenta el lugar en que resida la autoridad que haya emitido el acto de molestia.

4. **Procedimiento o sustanciación del juicio.** El procedimiento se encuentra contemplado en capítulos que integran el título de anulación, la cual debe ser dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido sus efectos la notificación del acto impugnado (art. 207 del Código Fiscal de la Federación), o en que el afectado haya tenido conocimiento de él o de su ejecución, o se haya ostentado sabedor del mismo cuando no exista notificación legalmente hecha. En los casos en que se esté conociendo de una negativa ficta, la interposición de la demanda podrá efectuarse en cualquier tiempo en tanto no se dicte resolución expresa, y haya transcurrido en término de tres meses a que se refieren los artículos 37 y 131 del citado ordenamiento legal.

Para las autoridades tributarias, el artículo 207, 4º párrafo del mencionado Código prevé un término de cinco años para la interposición de la demanda, siguientes a la fecha en que sea emitida una resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable al particular, salvo que haya producido efectos de trato sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época, sin exceder cinco años del último efecto. Pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación a la demanda, la contestación a la demanda se deberá producir dentro de un término de cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que se hubiere notificado el emplazamiento.

Para efectos de ampliación de demanda en los términos del artículo 210 del Código en comentario, el demandante tiene un término de 25 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación del acuerdo recaído a la contestación a la demanda.

En este caso de negativa ficta, el término para contestar la ampliación de demanda por parte de las autoridades demandadas, es de 20 días en los términos del artículo 212 del cuerpo normativo aludido, los cuales serán siguientes al en que surta efectos la notificación del acuerdo que la admita.

Admitida que haya sido la demanda, se hubiesen exhibido las pruebas y anexos correspondientes, contestando la pretensión del actor, y no esté pendiente de desahogo algún incidente de previo y especial pronunciamiento- como puede ser la incompetencia en razón de territorio, el de acumulación de autos, el de nulidad de notificaciones, el de interrupción por causa de muerte o disolución, y la recusación por causa de impedimento-, la sala regional que conozca del asunto declarará cerrada la instrucción, una vez que haya transcurrido el término de diez días posteriores a la fecha en que se produzca la contestación a la demanda o la ampliación de la misma, y hubiese otorgado un término de cinco días a las partes para que formulen los alegatos que consideren necesarios. Cerrada que sea la instrucción, dictará la sentencia que en derecho proceda en los términos de los artículos 236 y 239 del Código Fiscal de la Federación.

PROCEDIMIENTO

LA DEMANDA EN EL JUICIO DE NULIDAD

La demanda ha sido definida por el tratadista JOSÉ BECERRA BAUTISTA como “el escrito inicial con que el actor, basado en un interés legítimo, pide la intervención de los órganos jurisdicciones para la actuación de una norma sustantiva a un caso concreto”⁷⁹. Esta definición cabe a toda demanda, sin importar la materia de que se trate, pero como ha sido confundida con otras figuras procesales- la acción, la pretensión y el derecho de petición-, es necesario analizar para establecer sus diferencias.

La acción tiene sus orígenes en el derecho romano, donde se conceptúa como “el derecho a perseguir en juicio lo que se nos debe”. Se considera como parte del derecho sustantivo⁸⁰.

KOLHER conceptúa la acción como “la facultad que está comprendida en el derecho de la integridad de la propia personalidad, de dar vida a la demanda judicial”⁸¹.

ROCCO afirma que “el derecho de acción es el derecho subjetivo del individuo contra el Estado, que tiene como contenido sustancial el interés abstracto a la intervención del Estado, para la eliminación de los obstáculos que la incertidumbre o la inobservancia de la norma jurídica aplicable en el caso concreto, puede oponer a la realización de los intereses privados”⁸²..

Para CHIOVENDA la acción es “el poder jurídico de dar vida a la condición, para la actuación de la ley”⁸³.

COVIELLO sostiene que “la acción es la facultad de invocar la autoridad del Estado para la defensa de un derecho”⁸⁴.

⁷⁹ BECERRA BAUTISTA José, *El proceso civil en México*, 5ª ed., Edit. Porrúa, México 1975, pág. 162

⁸⁰ *Ibid.*, pág. 38

⁸¹ KOLHER, citado por José Becerra Bautista, *op. cit.*, pág. 39

⁸² BECERRA BAUTISTA, José, *op. cit.*, pág. 39

⁸³ BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho procesal fiscal*, 2ª ed. Cárdenas Editor, México 1975, pág. 162.

CARNELUTTI, opina que “la acción es un derecho público subjetivo que el individuo tiene como ciudadano para obtener del Estado la composición del litigio”. También lo define como “un derecho público del procedimiento judicial en general pero no a la sentencia justa”⁸⁵.

Del conjunto de definiciones surge la confusión entre la demanda y la acción: ambas tienen el mismo efecto. Por un lado está la demanda, que es el acto por el cual el proceso se pone en marcha, y por el otro la acción, que es el derecho de instancia proyectiva que tienen determinado sujeto y por medio del cual acudirá al órgano jurisdiccional. Si se analizan detenidamente los elementos en juego se advierte que mientras la demanda es un acto procesal, la acción constituye un derecho.

CIPRIANO GÓMEZ LARA establece que la acción ha sido considerada como:

- a) Sinónimo de derecho.
- b) Sinónimo de facultad de provocar la actividad de la jurisdicción.
- c) Sinónimo de pretensión y de demanda.

Explica que la acción, en ese sentido, es “la pretensión de que se tiene un derecho válido en nombre del cual se promueve la demanda respectiva. Así, se habla de la demanda fundada e infundada”⁸⁶.

En realidad, lo ideal sería que la existencia de las dos figuras estuviera siempre unida, puesto que “la carga de la demanda no es más que el ejercicio del derecho de acción”⁸⁷.

⁸⁴ BECERRA BAUTISTA, José, op., cit., pág. 38.

⁸⁵ BRISEÑO SIERRA, Humberto, op., cit., pág. 164

⁸⁶ GOMEZ LARA, Cipriano, *Teoría General del Proceso*, Textos Universitarios, UNAM, México 1976, pág. 15.

⁸⁷ CARNELUTTI, Francisco, *Sistema de Derecho Procesal Civil*, UTEHA, Buenos Aires 1944, pág. 39

Ahora bien, si en la práctica la acción y la demanda van siempre unidas, cabe preguntar ¿al existir acción habrá una demanda que lo haga saber?, y ¿toda demanda presentada contendrá una acción?

A la primera pregunta puede responderse que en tanto el ejercicio del derecho de acción es potestativo para su titular, no siempre el resultado de dicho ejercicio irá en una demanda. Así, al ejercitar una acción de manera directa ante una persona que ofrece cierta resistencia a satisfacer nuestra pretensión, si ésta de forma espontánea cumple con nuestras exigencias, es indudable ya que no necesitamos de una demanda que, pasada por autoridad competente, satisfaga nuestras pretensiones, en lo que concierne a la segunda cuestión, puede decirse que la justificación del derecho de acción no debe buscarse en la existencia real de un derecho o de una situación que requiera a favor del actor la tutela jurisdiccional, sino en la creencia en quien pretenda ejercerla, de que efectivamente existen (circunstancias esta cuya determinación corresponde al encargado de juzgar)⁸⁸. De modo que el último problema lo resuelve el juzgador al rechazar o dar curso a la demanda para instaurar el proceso.

Es posible concluir que la demanda es el acto procesal que da principio a un proceso, y la acción es el derecho que toda demanda debe contener como elemento esencial para provocar la actividad jurisdiccional

De acuerdo con LUIS MARTÍNEZ LÓPEZ⁸⁹ para que proceda la acción procesal, en materia fiscal es indispensable que el actor sufra perjuicio jurídico con la resolución impugnada. El autor se apoya en el siguiente fallo del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

Es principio que informa la ley de justicia fiscal el de que solamente pueden ser recurridas las decisiones cuando sufran con ellas los opositores un perjuicio directo en sus intereses jurídicos. La exposición de motivos del Tribunal Fiscal lo asienta con toda

⁸⁸ LARRAÑAGA y PIÑA, *Instituciones de derecho procesal civil*, Porrúa, México, 1950, pág. 127.

⁸⁹ MARTINEZ LÓPEZ, Luis, *Derecho fiscal mexicano*, Ediciones Contables y Administrativas, México 1968, pág. 278

claridad cuando afirma que la ley ha creado un tribunal administrativo dotado de la autoridad indispensable para que pueda desempeñar con eficacia funciones de control de administración activa en defensa y garantía del interés público y de los derechos e intereses legítimos de los particulares. “En efecto, no hay interés legítimo sino cuando está concedida por la ley la facultad de defenderlo. Un interés sin esa facultad es un mero interés simple, sin relevancia jurídica. Esto explica que en diversas disposiciones de la ley se aluda a la necesidad de un agravio no reparable en la vía administrativa.” (Compilación del Tribunal Fiscal de la Federación, tomo 5, pág. 1195).

Además, es indispensable que la acción que se ejercite en la demanda esté autorizada por una ley, de conformidad con este otro fallo:

“Solo se puede ejercitar la acción que existe en la Ley. Para resolver sobre la procedencia de una acción, hay que atender a las condiciones que exija la ley vigente en el día en que es intentada y su validez debe juzgarse según la ley que esté en vigor en el lugar y tiempo en que se realiza. Cuando la ley exige para el ejercicio de la acción que esté notificada la resolución que la motiva, es indispensable el cumplimiento de este requisito, sin que pueda estimarse que la publicación de la ley surte efectos de notificación”. (Pleno de 5 de julio de 1937, Revista de Tesis Jurisdiccionales pág. 19).

Existe una segunda diferencia que es la que se da entre la demanda y otra figura procesal: La pretensión. Esta figura no sólo ha suscitado confusión con la demanda, sino que muchos autores la utilizan como sinónimo de acción.

Según CARNELUTTI, la pretensión consiste en la exigencia de que un interés ajeno se subordine al propio⁹⁰.

La justificación de la existencia de la pretensión se da por la prohibición de la autodefensa y la necesidad de tutelar estatalmente los intereses considerados lícitos por la

⁹⁰ CARNELUTTI Francisco, *Instituciones de Derecho Procesal Civil*. Ejea Buenos Aires, 1959, pág. 38.

misma ley, que busca la armonía con la función jurisdiccional, cuando el mandato no es espontáneamente cumplido⁹¹.

La demanda es actividad de las partes hacia el juez y la pretensión una actividad hacia la parte contraria, de manera que si puede haber proceso sin litigio y litigio sin proceso, puede haber demanda sin pretensión y pretensión sin demanda. Así como el proceso es contenido de la demanda, de igual modo la pretensión es contenido del litigio⁹².

Aunque la pretensión es un elemento de litigio, no siempre da lugar a él, pues donde hay sometimiento a la pretensión no hará litigio.

Lo que diferencia a la demanda de la pretensión es un objeto. El objeto de la demanda es iniciar el proceso, y el de la pretensión es que un interés ajeno se subordine al propio.

En su artículo 8º la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos alude al derecho de petición, y textualmente dice “Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio de derecho de petición, siempre que este se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la república”.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Según la primera parte de este artículo, cualquier persona puede ejercer el derecho de petición a una autoridad, excepto, únicamente tratándose de materia política, en la que sólo pueden hacer uso de él los ciudadanos mexicanos. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia ha establecido:

⁹¹ BRISEÑO SIERRA, Humberto, *Derecho Procesal*, tomo II, Cárdenas Editor, México pág. 184.

⁹² *Ibid.*

La fracción V del artículo 35 constitucional, se refiere exclusivamente al derecho de petición en asuntos políticos, como lo corroboran los términos del artículo 8º del propio Código Supremo; conforme a este último precepto el derecho de petición está consagrado para todo individuo, y limitado para todos los ciudadanos mexicanos, tanto en esta disposición constitucional como en la fracción V del artículo 35 citado, por lo que hace la petición en cada clase de asuntos políticos. La suspensión de dicho derecho, en todos los casos a que se contrae el artículo 38 de la misma ley suprema del país, se refiere únicamente al derecho de petición en asuntos políticos. (Compilación de jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia 1917 – 1975, tercera parte, Segunda Sala, pág. 762, Tesis Relacionadas).

El segundo párrafo del artículo 8º constitucional impone a la autoridad la obligación de dar contestación a la petición que se le haga, sin que la respuesta sea necesariamente otorgar o negar lo que pide el peticionario: basta que le haga saber el acuerdo que recayó a su petición, cualquiera que sea su sentido.

Como dicho precepto sólo se refiere a que la autoridad debe dar a conocer su contestación al peticionario “en breve término”, sin precisar de cuánto tiempo es esa brevedad, la Suprema Corte de Justicia, en la tesis 470 de la compilación citada, ha establecido: “Atento a lo dispuesto por el artículo 8º de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de tres meses desde que una persona presenta un recurso y ningún acuerdo recae a él, se violó la garantía que consagra el citado artículo constitucional”.

Como vemos, el derecho de petición se ejercita dirigiendo un escrito a cualquier autoridad, en tanto que la demanda forzosamente va dirigida a una autoridad jurisdiccional.

Otra diferencia que se advierte es que la demanda constituye el primer acto dentro de un proceso judicial, mientras que el escrito que presenta un peticionario sólo da principio a una serie de actos administrativos que no siempre pueden constituir un proceso judicial.

De acuerdo con lo que se dijo en un principio, la demanda en general es “el escrito inicial con el que el actor, basado en un interés legítimo, pide, la intervención de los órganos jurisdiccionales para la actuación de una norma sustantiva a un caso concreto”⁹³.

Según BRICEÑO SIERRA, la demanda puede ser estudiada desde tres puntos de vista.

- a) Como un acto procesal por el que se pretende la tutela jurídica a través de una sentencia.
- b) Como objeto del proceso, contenido de la pretensión de la tutela jurídica.
- c) Como acto de incoación del proceso.

La demanda es el primer acto encaminado a la resolución del tribunal. Los datos que contiene son importantes para el proceso y para el litigio, ya que:

- a) Identifica a las partes.
- b) Precisa el acto administrativo impugnado.
- c) Narra los antecedentes del hecho.
- d) Invoca los fundamentos de derecho.
- e) Determina las pruebas conducentes.
- f) Exhibe los documentos constitutivos de la pretensión.
- g) Justifica la competencia del tribunal

⁹³ BECERRA BAUTISTA, José, op., cit., 28..

En materia fiscal, además de la vigencia que cobran las anteriores ideas, el Tribunal de Justicia Fiscal y Administrativa considera que “La demanda contiene sólo confesión de hechos pero no de situaciones jurídicas, cuyo examen debe realizarlo siempre en vía jurisdiccional el Tribunal, en los asuntos de su competencia”. (Revista Tribunal de la Federación, tomo IV, pág. 751).

TERMINO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA DEMANDA

El artículo 207 del Código Fiscal de la Federación dispone que la demanda deberá efectuarse por escrito y presentarse directamente ante la sala regional en cuya circunscripción territorial radique la autoridad ordenadora de la resolución impugnada, o enviarse por correo certificado si el actor tiene su domicilio fiscal fuera de la sede de la sala, siempre y cuando el depósito se haga en el lugar en que reside aquél.

La presentación deberá hacerse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquél en que haya surtido efecto la notificación de dicha resolución y que, obviamente, afecte los intereses jurídicos del particular.

En cambio, la autoridad también está en posibilidad de ejercitar su acción, sólo que con distinto término, ya que cuando se pide la nulidad de una resolución favorable a un particular, la demanda deberá presentarse dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea notificada la resolución, salvo que dicha resolución haya originado efectos de tracto sucesivo, caso en el cual la autoridad podrá demandar la nulidad en cualquier época. Para los efectos de la sentencia, en caso de nulificarse la resolución favorable, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

En los casos de negativa ficta el interesado no está obligado a interponer la demanda dentro del término a que se refiere el citado artículo; puede presentarse en cualquier tiempo

mientras no se dicte resolución expresa y siempre que haya transcurrido el plazo señalado por los artículos 37 y 131 del Código Fiscal de la Federación.

En lo tocante a esta cuestión, afirma MARGAIN MANAUTOU⁹⁴, la Quinta Sala del Tribunal Fiscal, al resolver el juicio de nulidad 5745/947, determinó: “Transcurrido el término de 90 días a que se contrae el artículo 162 del Código Fiscal de la Federación en cualquier momento puede el interesado impugnar ante el Tribunal Fiscal la resolución negativa de su instancia que se presume, sin que se tenga fundamento alguno la idea de que debe acudir ante el Tribunal Fiscal dentro de los quince días siguientes a los 90, ya que este último plazo determina que se considera en estado latente la negativa en cuestión”

De modo que tratándose de la negativa ficta no existe término para la presentación de la demanda, como acepta el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en su jurisprudencia número 124, y que a la letra dice;

Jurisprudencia número 124, Negativa ficta. Se configura si la autoridad no notifica al promovente con anterioridad a la presentación de la demanda la resolución expresa. De conformidad con lo dispuesto por el artículo 92 del Código Fiscal de la Federación, la negativa ficta se configura cuando las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades administrativas no sean resueltas en el término que la ley fija, o, a falta de término establecido, en noventa días. De este precepto se deduce que aún cuando la autoridad haya emitido resolución sobre el recurso interpuesto por el particular, si dicha resolución no es notificada antes de que se promueva el juicio respectivo, se configura la negativa ficta en virtud de que esa resolución no fue conocida por el particular y, por lo tanto, no puede tenerse como resuelta la instancia o petición de acuerdo con el precepto citado.

⁹⁴ MARGAIN MANAUTOU, Emilio, De lo Contencioso Administrativo de Anulación o Ilegitimidad, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1996, pág. 53

REQUISITOS DE DEMANDA.

Una vez satisfecho el requisito de presentar la demanda en tiempo, habrá que cumplir con los que se refieren al contenido de la misma, y que establecen los artículos 208 y 209 del Código Fiscal de la Federación.

Al efecto, como señala GONZALO ARMIENTA⁹⁵, se advierte que tales exigencias “no difieren esencialmente de aquellas que deben satisfacerse en cualquiera otra área del derecho procesal”.

Así, según el artículo 198 del Código Fiscal, son partes en el procedimiento.

I. El demandante

II. Los demandados. Tendrán ese carácter:

- a) La autoridad que dictó la resolución impugnada
- b) El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.

III. El titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal, Procuraduría de la República o Procuraduría General de Justicia del D.F., de la que dependa la autoridad mencionada en la fracción anterior. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte cuando se controviertan actos de autoridades federales coordinadas para efectos de cobrar y administrar ingresos federales, y también podrá serlo cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación.

⁹⁵ ARMIENTA CALDERÓN, Gonzalo, *El proceso tributario en el derecho mexicano*, Textos Universitarios, UNAM, México 1977, pág. 201.

IV. El tercero que dentro del procedimiento administrativo aparezca como titular de un derecho incompatible con el que pretenda el actor.

En lo que toca al contenido de la demanda, de acuerdo con el artículo 208 del Código Fiscal, ésta deberá precisar.

- I. El nombre del actor y domicilio del propio demandante.
- II. La resolución que se impugna.
- III. La autoridad o autoridades demandadas, o el nombre y domicilio del particular demandado cuando del juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
- IV. Los hechos que den motivo a la demanda.
- V. Las pruebas que ofrezca.
- VI. Los conceptos de impugnación.
- VII. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.
- VIII. Lo que se pida, señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Cuando no se efectúe uno de los señalamientos contemplados en las fracciones III, IV, V, VII y VIII, el magistrado instructor requerirá al demandante para que en el plazo de cinco días proporcione los datos omitidos, apercibiéndole que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda. Si se omiten los datos de la fracción I (nombre y domicilio), la notificación del requerimiento correspondiente se deberá efectuar por lista.

Asimismo, de acuerdo con el artículo 209 del Código Fiscal de la Federación, la demanda deberá ir acompañada de los siguientes documentos:

1. Una copia de la demanda para cada una de las partes y una copia de los documentos anexados para cada una de las partes.
2. El documento que acredite su personalidad o en que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, cuando no gestione en nombre propio.
3. Documento en que conste la resolución o acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.
4. Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia, o cuando hubiere sido por correo.

Mediante reforma al Código Fiscal de la Federación, publicada en el Diario Oficial de la Federación de 5 de enero de 1988, se adiciona dicho ordenamiento legal con el artículo 209-bis.

En caso de que el actor manifieste que desconoce el acto administrativo que pretende impugnar, así deberá hacerlo saber en su demanda, señalando la autoridad a la que atribuye el acto administrativo, su notificación o ejecución, a fin de que la autoridad responsable, al contestar la demanda, acompañe la constancia del acto administrativo y su notificación, la cual en el acto podrá impugnar mediante la ampliación de su demanda.

La sala que conozca del asunto, previamente deberá estudiar los conceptos de nulidad expresados contra la notificación y, si resuelve que no hubo notificación, tendrá al actor como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que se la dio

a conocer con la contestación a su demanda, procediendo a entrar al estudio de los agravios que se hubieren formulado contra el propio actor.

Si la sala considera que la notificación fue legalmente practicada y que por lo tanto la demanda fue presentada en forma extemporánea, deberá proceder a sobreseer el juicio intentado contra el acto administrativo.

5. Ha de acompañarse el cuestionario que deben desahogar los peritos, el cual irá firmado por el demandante, y el dictamen del perito del actor, si se ofrece prueba pericial.
6. También deben exhibirse los interrogatorios para los testigos, los cuales deberán ir firmados por el demandante, se si ofrece prueba testimonial.
7. Las pruebas documentales que ofrezca.

AMPLIACION DE LA DEMANDA.

En muchas ocasiones, la demanda se presenta sin conocer la resolución o el procedimiento que se impugna, ni los fundamentos de derecho en que se apoya.

El artículo 210 del Código Fiscal establece la posibilidad de ampliar la demanda de dentro de los veinte días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo recaído a la contestación de la misma, esta posibilidad de ampliar la demanda se da en los tres siguientes casos:

- a) Cuando se demande una negativa ficta.
- b) Cuando el acto principal del que derive el impugnado en la demanda y su notificación se den a conocer al particular en la contestación a su demanda.

- c) En los casos previstos por el citado artículo 209 bis del Código Fiscal de la Federación.
- d) Cuando con la contestación se introduzca cuestiones que sin violar el primer párrafo del artículo 215 no sean conocidas por el actor al presentar la demanda

El objeto de ampliación de la demanda es la fijación de la litis, el objeto del juicio, dirimir las controversias que se susciten entre dos partes. Por lo tanto la fijación de la litis es parte esencial en el juicio.

Existe dentro del derecho procesal el principio reconcreción de litis que postula que el juicio debe limitarse a la litis, o sea, concretarse a los puntos controvertidos.

La ampliación de la demanda es un acto dentro del proceso por el que el actor expresa cuál es su pretensión en contra de la contestación y los argumentos jurídicos que la apoyan, dando precisión a la pretensión contenida en el escrito inicial de la demanda; sea porque haya surgido una cuestión que no le era conocida al momento de intentar la demanda, o porque la resolución impugnada haya carecido de la expresión de los fundamentos jurídicos en que se sustentó la autoridad para emitirla, y la actora haya esperado a conocer dichos fundamentos suponiendo que la autoridad los diera a conocer al producir su contestación a la demanda para atacarlos de la forma que a su derecho conviene.

En todo caso, al producirse una ampliación de la demanda nos encontramos siempre frente a dos actos procesales que se producen en distintos momentos pero cuya naturaleza es la misma: la expresión de la pretensión de la actora y los fundamentos jurídicos en los que se apoya, integrantes de un aspecto de la litis en el juicio de nulidad que, en los términos del artículo 237 del Código Fiscal de la Federación.

En síntesis, en los casos que la ley lo permite, la ampliación de la demanda no es sino la segunda parte de la demanda, el complemento de la misma, por lo que se puede afirmar que la demanda es una sola y se produce en dos momentos distintos, a través de dos actos, contenida materialmente en dos documentos.

La ampliación de la demanda es, pues, un acto necesario porque con ella el particular, al conocer los elementos que ignoraba en el momento de la presentación de su demanda, contenidos en la contestación de la misma, podrá atacar aquellas razones y fundamentos que a su parecer le causen agravios, y con el escrito de ampliación quedarán fijados los puntos controvertidos.

TÉRMINO PARA LA PRESENTACIÓN DE LA AMPLIACIÓN.

El término para la presentación de la ampliación de la demanda que el Código Fiscal fija en el artículo 210, es el comprendido dentro de los 20 días siguientes a aquel en que surta efectos el acuerdo recaído a la contestación de la misma.

CASOS DE PROCEDENCIA DE LA AMPLIACIÓN DE LA DEMANDA.

Ya han quedado precisados los casos limitativos que la ley señala para la procedencia de la ampliación de la demanda.

NEGATIVA FICTA.

- a) Su concepto. En realidad no existe una definición de negativa ficta. Puede afirmarse que el llamado “silencio de la administración” es lo que más se asemeja a la negativa ficta.

En consecuencia, la negativa ficta puede entenderse como una contestación negativa a la instancia del particular, debido a la abstención, por parte de la autoridad, de emitir una respuesta en cierto tiempo.

b) Elementos. La idea nos lleva a estimar que los elementos que configuran la negativa ficta son cuatro, a saber:

1. Una instancia del particular a la autoridad.
2. Una abstención por parte de la autoridad, a dar respuesta expresa a dicha instancia.
3. El transcurso del tiempo que la ley señala para esperar la respuesta, o la falta de término, tres meses.
4. Que transcurrido el tiempo sin que la autoridad emita respuesta, el particular tenga como negativa a su pretensión el silencio de dicha autoridad.

c) Los elementos a que hemos hecho referencia se encuentran incluidos en el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que establece que “las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses, transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte”.

d) Término. Como se advierte, el precepto transcrito señala categóricamente que si en el término de tres meses la autoridad fiscal no produce su respuesta debe considerarse como resolución negativa.

Ahora bien, como se ha especulado respecto a que la figura de la negativa ficta que contiene el artículo 37 del Código Fiscal debe considerarse como una excepción al artículo 8° constitucional porque si la autoridad no contesta en el plazo que señala la ley, ha de estimarse como resolución negativa, evitando así la autoridad dar una respuesta.

SEGUNDO CASO EN QUE SE PUEDE AMPLIAR LA DEMANDA.

Se presenta la posibilidad también de ampliar la demanda, cuando el acto principal del que derive el impugnado y su notificación se den a conocer al particular en la contestación a su demanda.

Hay ocasiones en que un acto administrativo puede dar origen a diversos actos subsecuentes, obviamente derivados y dependientes de aquél. También puede darse el caso de que ese acto subsecuente se notifique previamente al acto que le dio origen.

En este caso, el actor, al impugnar dicho acto subsecuente, necesariamente manifestará que desconoce el contenido del acto principal, por lo que la autoridad, al contestar la demanda, le dará a conocer el contenido del mismo y de su notificación.

Como ejemplo podemos mencionar los casos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de resolución, modifica la base gravable de un contribuyente, lo cual puede traer como consecuencia que se modifique también la declaración del reparto de utilidades efectuada por el citado patrón-contribuyente. Siguiendo con el ejemplo citado, cabe señalar que se puede dar el supuesto de que con anticipación, el acto principal (modificación de la base gravable), se notifique al particular la modificación al reparto de utilidades que efectuó, consecuentemente, lo que atacará inicialmente será la resolución subsecuente, manifestando su desconocimiento respecto del acto principal, el cual se lo deberá dar a conocer la autoridad al contestar la demanda, dando lugar así, a la ampliación de la demanda.

TERCER SUPUESTO DE AMPLIACIÓN DE DEMANDA.

El tercero de los supuestos que el Código Fiscal contiene para hacer procedente la ampliación de la demanda es aquel en que el actor considera que la notificación del acto impugnado se practicó ilegalmente o no le fue realizada ésta (artículo 209 bis del Código Fiscal de la Federación).

Es necesario recordar que la notificación, según RAFAEL DE PINA, “es un acto mediante el cual, con las formalidades legales preestablecidas, se hace saber una resolución judicial o administrativa a la persona a la que se reconoce como interesado en su conocimiento, o se le requiere para que cumpla con un acto procesal”.

CIPRIANO GÓMEZ LARA⁹⁶ sostiene que en el proceso se encuentran las siguientes clases de notificaciones.

- a) Personales, que son las que generalmente efectúan el secretario o actuario del juzgado, al tener frente a sí a la persona interesada comunicándole de viva voz la noticia.
- b) Por boletín judicial, Se utiliza esta forma cuando las notificaciones no tengan señaladas en la ley la manera de hacerse.
- c) Por instructivo, que es un documento que contiene fundamentalmente la copia literal de la resolución que debe notificarse.
- d) Por edictos, es decir publicaciones que deben notificarse de mayor difusión a criterio del juez.
- e) Por correo y telégrafo, cuya utilización está limitada a citar a peritos, testigos o terceros, que no constituyen parte, debiendo enviarse la pieza postal certificada, y el

telegrama por duplicado, para que en su caso se agregue al expediente la copia sellada.

Las notificaciones en la fase oficiosa del procedimiento tributario se encuentran reguladas por los artículos del 134 al 140 del Código Fiscal de la Federación y contra todas aquellas que se efectuaron en contravención a dichas disposiciones legales, podrá hacerse valer la impugnación de notificaciones que establece el artículo 129 del mismo código, en la inteligencia de que la nulidad de notificaciones traerá como consecuencia la de las actuaciones posteriores a las notificaciones anuladas que tengan relación con ella.

CONTESTACIÓN DE LA DEMANDA.

Si la demanda que se presente ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa reúne todos los requisitos legales que establecen los artículos 207, 208 y 209 del Código Tributario Federal, ésta será admitida y se ordenará correr traslado de la misma a la autoridad señalada como demandada.

De acuerdo con lo dispuesto por el artículo 212 del Código Fiscal de la Federación, la demandada cuenta también con un plazo de 45 días siguientes a aquel en que se le hubiera notificado el emplazamiento, para producir su contestación. Tratándose de contestación a la ampliación de demanda, el término para efectuarla es de 20 días. Si los demandados fueran varios, el plazo les correrá individualmente.

Si alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuese señalada por el actor como demandada, el Tribunal Fiscal, al admitir la demanda, de oficio le correrá traslado de ésta.

Al producir su contestación el demandado deberá referirse a todos los hechos invocados por el actor, ya que en caso contrario la sala que conozca del negocio tendrá por

ciertos todos los hechos que de manera precisa se le imputen a la demandada. Salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios, éstos queden desvirtuados.

El demandado, en su contestación, deberá expresar además:

- I. Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.
- II. Las contribuciones que a su juicio impidan que se pueda emitir una decisión en cuanto al fondo del asunto planteado, o demuestren que no se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- III. Asimismo, deberá referirse concretamente a cada uno de los hechos que el actor le impute directamente afirmándoles, negándoles, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo la forma en que ocurrieron, según sea el caso.
- IV. Expondrá los argumentos por medio de los cuales trate de demostrar la ineficiencia de los agravios del actor.
- V. También deberá ofrecer y exhibir sus pruebas.

Al igual que la actora, debe cumplir con determinados requisitos para que su demanda sea admitida; así, el demandado deberá adjuntar su contestación:

- I. Copia de la contestación y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero interesado.
- II. El documento en que acredite su personalidad, cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.
- III. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado, y el dictamen de dicho perito, si se ofrece prueba parcial. Asimismo, la

aplicación del cuestionario para el desahogo de la prueba pericial, si ésta fue ofrecida por la demandada, al igual que el dictamen de dicha ampliación.

IV. Por último, las pruebas documentales que ofrezca.

En contestación, el demandado no podrá cambiar los fundamentos de derecho de la resolución impugnada. En ocasiones resulta que al contestar los agravios de la actora, la autoridad varía los fundamentos de derecho en que apoyó la resolución combatida; por ello, el Código Fiscal en su artículo 215 prohíbe expresamente tal situación.

LOS MEDIOS DE COMUNICACIÓN PROCESAL.

La notificación es el acto de hacer saber jurídicamente una providencia para que la noticia dada a la parte le pare perjuicio en la omisión de las diligencias que debe practicar en su consecuencia, o para que le corra un término. Se dice notificación de notio, palabra tomada del verbo mosco, que significa conocer. Cuando la notificación se hace con el especial objeto de que se haga o se entregue alguna cosa, se llama requerimiento.

Así pues, la citación y el emplazamiento pertenecen a la clase de notificaciones, y puede decirse que comprenden éstas, porque dan una noticia o ponen un acto en conocimiento de una persona, mas la citación de diferencias de la notificación en que aquélla tiene por objeto no sólo notificar un acto, sino que se comparezca a presenciarlo o a efectuarlo, y se distingue del emplazamiento, en que designa un día fijo para presentarse, más no un término, como éste, dentro del cual se verifique la presentación, y en que se refiere a distintos actos⁹⁷.

En relación con las notificaciones y el término en que éstas deben efectuarse dentro del procedimiento contencioso administrativo, el Código Fiscal de la Federación en su

⁹⁷ CARAVANTES, José de Vicente, *Tratado histórico, crítico y filosófico de los procedimientos judiciales en materia civil*, tomo II, Imprenta Librería de Gaspar y Roig Editores, Madrid, 1985, págs. 54 y sigts.

artículo 251 señala que toda resolución debe notificarse, a más tardar, el tercer día siguiente a aquel en que el expediente haya sido turnado al actuario para tal efecto, debiendo asentar la razón respectiva.

En toda notificación el actuario debe asentar la razón de la comunicación procesal; es decir, la forma en que ésta se efectuó, que puede ser personal, por correo certificado o por lista.

En lo que concierne a la forma en que deben efectuarse las notificaciones, el artículo 253 del Código Tributario Federal consigna que las que deben hacerse a los particulares se realizarán en los locales de las salas si las personas a quienes debe notificarse se presentan dentro de las veinticuatro horas siguientes a aquellas en las que se haya dictado la resolución. Si el particular no se presenta, la notificación se hará por lista autorizada que se fijará en un sitio visible, la que deberá contener nombre de la persona, expediente y tipo de acuerdo, además de que en autos se debe hacer constar la fecha de la lista.

Ahora bien, las notificaciones a particulares se realizarán personalmente o por correo certificado, siempre que se conozca su domicilio y que éste o el de su representante legal se encuentren en territorio nacional. Dichas notificaciones se harán en los siguientes casos:

- I. Del auto que ordene traslado de la demanda, de la contestación y, en su caso, de la ampliación de ambas.
- II. Del proveído que mande citar a los testigos o a un tercero.
- III. Cuando se dicte un requerimiento, a la parte que deba cumplirlo.
- IV. Del auto de la sala regional que dé a conocer a las partes que el juicio será resuelto por la Sala Superior.

- V. La resolución interlocutoria que determine el sobreseimiento del juicio.
- VI. La sentencia definitiva que resuelva el negocio.
- VII. En todos aquellos casos que el magistrado instructor así lo ordene.

En cambio, las notificaciones que deben practicarse a las autoridades administrativas se harán siempre por oficio, o por vía telegráfica en casos urgentes.

De acuerdo con el artículo 255 del Código Fiscal de la Federación, las notificaciones surten efectos el día hábil siguiente a aquél en que fueron practicadas. En los casos de notificaciones por lista, se tendrá como fecha de notificación la del día en que se hubiere fijado.

En relación con el surtimiento de efectos de la notificación, Chiovenda señala que en el proceso ésta se regula por el principio de la recepción y no del conocimiento.⁹⁸

Dicho de otra forma, el surtimiento de efectos de la notificación se refiere a sus resultados jurídicos; es decir, el efecto de la notificación se produce plenamente en la medida en que se han observado las reglas marcadas por el orden jurídico para que el acto que deba notificarse llegue al conocimiento de su destinatario.

Habrán ocasiones en que las notificaciones no se efectúen conforme a derecho e, incluso, que lleguen a omitirse. Al respecto, el artículo 257 del Código Tributario prevé que una notificación omitida o irregular se haga sabedor de su contenido.

⁹⁸ CHIOVENDA, José, *Principios de Derecho Procesal Civil*, tomo II, trad. De José Casas y Santaló, Reus, Madrid 1922, págs. 392 y sigt.

4.6.3 EL JUICIO DE AMPARO.

ANTECEDENTES.

A. DEFINICIÓN.

El juicio de amparo en materia administrativa es un medio de defensa legal extraordinario, que se inicia a instancia de parte agraviada ante un organismo jurisdiccional, cuando un acto o resolución de las autoridades administrativas o Tribunales de la misma naturaleza lesionan la esfera jurídica del gobernado y violan las garantías individuales plasmadas en nuestra Constitución Política Federal.

Es un medio de control directo de la constitucionalidad y legalidad de los actos del estado y que obliga a las autoridades gubernamentales a no apartarse del texto expreso de la ley suprema, ni de las leyes secundarias que de ella emanan.

Por ende, procede contra acto o actos que lesionan los derechos subjetivos del quejoso, no reparables mediante el agotamiento de los medios de defensa ordinarios, y cuyo objeto es el de que se restituya al ofendido sus intereses violados.

TRUEBA URBINA asienta las siguientes definiciones:

“Para SILVESTRE MORENO, el amparo es una institución de carácter político, que tiene por objeto proteger bajo las formas tutelares de un procedimiento judicial, las garantías que la Constitución otorga a mantener y conservar el equilibrio entre los diversos poderes que gobiernan la nación, en cuanto por causa de invasión de éstos se vean ofendidos o agravados los derechos de los individuos”.

“Por su parte IGNACIO BURGOA formula la siguiente definición: El juicio de amparo es un medio de control de constitucionalidad, ejercitado en órganos

jurisdiccionales, vía de acción, que tiende a proteger al quejoso o agraviado en particular, en los casos a que se refiere el artículo 103 constitucional”.

“En concepto de nuestro tratadista, el amparo es considerado como una institución de carácter político, a través de la cual se obtiene la protección de la constitucionalidad y de la legalidad, como medio de mantener incólume la Constitución y resguardar las garantías que la misma establece, cuando éstas han sido o pretender ser objeto de atentado por parte de las autoridades”⁹⁹.

B. BASES CONSTITUCIONALES

Para entender la esencia del juicio de amparo es fundamental interpretar correctamente los alcances de los artículos 103 y 107 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

C. EL JUICIO DE AMPARO ANTE LOS JUZGADOS DE DISTRITO.

Este juicio también recibe en nombre de amparo indirecto o bi-instancial, porque admite los recursos de revisión y queja establecidos en la ley respectiva a favor de las partes.

De conformidad con el artículo 114 de la Ley de Amparo, es procedente la demanda de garantías ante los Juzgados de Distrito en contra de los siguientes actos:

I. Contra leyes federales o locales, tratados internacionales, reglamentos expedidos por el presidente de la república de acuerdo con la fracción I del artículo 89 constitucional, reglamentos de leyes locales expedidos por los gobernantes de los estados, u otros

⁹⁹ TRUEBA URBINA, Alberto y TRUEBA BARRERA, Jorge, *Nueva Legislación de Amparo Reformada*, Editorial Porrúa, México, 1998, pág. 514

reglamentos, decretos o acuerdos de observancia general, que por su sola entrada en vigor o con motivo del primer acto de aplicación, causen perjuicios al quejoso.

Se trata de disposiciones legales o tratados celebrados por el ejecutivo federal, o preceptos jurídicos generales emitidos por los gobernadores de los estados, que sean autoaplicativas, esto quiere decir que con una sola entrada en vigor causan agravio al quejoso, y en tal virtud el término para interponer el amparo será de 30 días hábiles, siguientes a la fecha de la entrada en vigor de la compilación respectiva. En observancia del los artículos 22, 23, 24 y de más relativos de dicha Ley.

II. Contra actos que no provengan de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo. En estos casos, cuando el acto reclamado emane de un procedimiento seguido en forma de juicio, el amparo sólo podrá promoverse contra la resolución definitiva por violaciones cometidas en la misma resolución o durante el procedimiento, si por virtud de estas últimas hubiere quedado sin derecho el quejoso o el privado de los derechos que la ley de la materia le conceda, a no ser que el amparo sea promovido por persona extraña a la controversia.

Es operante el juicio conforme a la precitada fracción en contra de distintos actos o resoluciones administrativas que lesionen las garantías individuales o sociales, como pueden ser: resoluciones de recursos administrativos en aquellas entidades federativas que no cuenten con medios de defensa ordinarios ante tribunales administrativos o judiciales, o por violaciones al procedimiento administrativo en el rubro de determinación y cobro de contribuciones, sobre competencia económica, visitas de inspección fiscal, entre otras, en donde sea notable el quebrantamiento de normas constitucionales.

III. Contra actos de tribunales judiciales, administrativos o del trabajo ejecutados fuera de juicio o después de concluidos. Si se trata de actos de ejecución de sentencia, sólo podrá promoverse amparo contra la última resolución dictada en el procedimiento respectivo, pudiendo reclamarse en la misma demanda las demás violaciones legales cometidas durante ese procedimiento, que hubieren dejado sin defensa al quejoso.

Tratándose de remates sólo podrá promoverse el juicio contra la resolución definitiva en que se aprueben o desapruében.

Prácticamente es relacionada dicha infracción con la ejecución o inexecución de las sentencias dictadas por los Tribunales de lo Contencioso Administrativo, sobre todo de aquéllas que son de simple anulación, en donde sus sentencias al ser declarativas, se corre el riesgo de que la autoridad responsable no cumpla con el sentidos del fallo, o exista defecto o exceso en su ejecución y ello cause perjuicio al demandante, y el respeto a la legalidad de los actos controvertidos solamente se puede alcanzar intentando la demanda de amparo ante un Juzgado de Distrito. La parte final de la fracción III, se relaciona con los remates administrativos, siendo operante la demanda de garantías en contra de la resolución que apruebe ese acto, que se configura propiamente fuera de un juicio ordinario, en tales condiciones, si hay violaciones a los derechos del quejoso se le debe conceder el amparo para que se le restituya la garantía conculcada.

IV. Contra los actos en el juicio que tengan sobre las personas o las cosas una ejecución que sea de imposible reparación.

Pueden ser los actos dentro de un procedimiento jurisdiccional ante los tribunales de naturaleza administrativa o judiciales ordinarios que desechen la demanda, que desechen la contestación de demanda, que no admitan o no desahoguen alguna prueba, decreten el sobreseimiento del juicio, rechacen la intervención de un tercero perjudicado, o que lesione las propiedades, posesiones o derechos del demandante o tercero sin ser oídos o no aceptaron sus pruebas que ofrecieron en defensa propia, ya se han agotado las impugnaciones ordinarias, por lo tanto se les ha dejado en estado de indefensión, siendo el único remedio la gestión del juicio de amparo.

V. Contra actos ejecutados dentro o fuera de juicio, que afecte a personas extrañas a él, cuando la ley no establezca a favor del afectado algún recurso ordinario o medio de defensa que pueda tener por efecto modificarlos o revocarlos, siempre que no se trate del juicio de tercería.

Este juicio tendrá lugar en caso de que se embarguen bienes propiedad de un tercero, o en el caso de que se alegue derecho de preferencia en ser pagada una pretensión antes de a otros acreedores de un mismo deudor.

La Suprema Corte de Justicia ha establecido que debe considerarse como tercero extraño a un juicio, el sujeto demandado que no hubiese sido legalmente emplazado para contestar la demanda y que por tal motivo no se haya apersonado para alegar lo que a su derecho convenga.

Así pues, considero que el tercero es el caso de la persona que ha sido privada de sus bienes o derechos por un acto ilegal de un organismo jurisdiccional ordinario o de una autoridad administrativa, y que no ha sido citado a juicio y que por ello se ha dejado en estado de indefensión y que para proteger sus intereses debe promover el juicio de amparo ante un juzgado de Distrito.

VI. Contra leyes o actos de la autoridad federal o de los estados, en los casos de las fracciones II y III del artículo 1º de la Ley de Amparo.

Se trata de la invasión de la soberanía por leyes o actos de autoridades federales en perjuicio de los Estados o de los Municipios, o de estos últimos que invadan la esfera de aquéllas, en tal caso si en ese proceder se lesionan los derechos de los gobernados en materia administrativa, también se debe intentar la demanda de garantías, se han dado caso en las materias de fiscal, de comercio, de comunicaciones y transportes, etc.

Las causas de improcedencia y sobreseimiento del juicio son consultables en los artículos 73 y 74 de la Ley de Amparo.

D. LA DEMANDA, SUSPENSIÓN DEL ACTO RECLAMADO, INFORMES JUSTIFICADOS, LA AUDIENCIA Y SENTENCIA.

a) La demanda, de acuerdo al artículo 116 de la Ley de Amparo deberá formularse por escrito, en la que se expresarán:

- I. El nombre y domicilio del quejoso o de quien promueva en su nombre.
- II. El nombre y domicilio del tercero perjudicado si lo hay.
- III. La autoridad o autoridades responsables, señalando a los titulares de los órganos del Estado a los que la ley encomiende su promulgación, cuando se trate de amparos contra leyes.
- IV. La Ley o acto que de cada autoridad se reclame, con sus antecedentes y preceptos violados.
- V. Normas constitucionales que contengan las garantías individuales que el quejoso estime violadas, así como los conceptos de violación.
- VI. Indicar claramente la facultad reservada a los estados que haya sido invadida por la autoridad federal o viceversa, las atribuciones federales que hayan sido invadidas o violadas por el gobierno local o municipal.

Cabe agregar que otro requisito de la demanda de amparo que debe respetarse y cumplirse, es el término para la interposición de la misma, y que es de quince días hábiles contados desde el día siguiente al en que haya surtido efectos, conforme la ley del acto reclamado, la notificación al quejoso de la resolución o acuerdo que se impugne, o al en que haya tenido conocimiento de ellos o de su ejecución, de conformidad con el artículo 21 de la Ley de Amparo.

Hay excepciones a dicho término, para lo cual deben consultarse los artículos 22, 23, 24 y demás relativos de la misma compilación citada, como es el amparo contra las leyes, que señala un plazo de treinta días a partir de su vigencia, o los actos que importen peligro de privación de la vida, ataques a la libertad personal, deportación o destierro, en estos supuestos la demanda podrá interponerse en cualquier tiempo.

- b) La suspensión del acto reclamado, es la institución jurídica por cuya virtud, la autoridad competente para ello, ordena detener temporalmente la realización o ejecución del acto discutido en el juicio de garantías hasta que legalmente se pueda continuar con tal acto o hasta que se decrete la inconstitucionalidad del mismos en sentencia ejecutoriada.

En el amparo ante los Juzgados de Distrito, la suspensión se tramita y se resuelve por medio de estos, y puede decretarse de oficio o a petición de las partes.

De oficio, atendiendo a la gravedad del acto, se concede de plano, puede dictarse cuando se trate de actos que importen peligro de privación de la vida, deportación, destierro o alguno de los prohibidos por el artículo 22 de la Constitución Federal, si se trata de algún otro acto, que si llegare a consumarse, haría físicamente imposible restituir al quejoso en el goce de la garantía individual reclamada, en acatamiento a artículo 123 de dicha Ley.

A petición de parte, se concede la solicitada al agraviado; que no se siga perjuicio al interés social; que no se contravengan disposiciones de orden público; o que sean de difícil reparación los daños y perjuicios que se causen al quejoso con la ejecución del acto atacado.

En efecto, la suspensión del acto reclamado tiene por objeto mantener las cosas en el estado en que se encuentren hasta en tanto se resuelva y se ejecute el incidente respectivo, o bien restituirle al quejoso el goce y disfrute de sus derechos conculcados, sobre todo para que con ello alcance eficacia la demanda de garantía.

- c) Los informes justificados, tienen por objeto de que la autoridad o autoridades responsables contesten la demanda, precisando lo siguiente: si es cierto o no la existencia del acto reclamado; expondrán los hechos que estimen convenientes o que sean necesarios para esclarecer la verdad o falsedad sobre el asunto; expondrán las razones y fundamentos que estimen pertinentes para sostener la improcedencia del juicio o la constitucionalidad del acto reclamado, acompañando copias certificadas de las constancias que sean necesarias para apoyar su informe; hará valer, si existen razones legales, sobre la incompetencia del juez para conocer del juicio; en caso necesario solicitarán la acumulación de autos si existen dos o más juicios relacionados con el mismo asunto en el mismo juzgado o en uno diferente; podrán objetar la personalidad o capacidad jurídica del quejoso si es necesario; señalaran los impedimentos y las causas de improcedencia y de sobreseimiento si es que se configuran.
- d) La audiencia, por su orden se procederá a recibir, las pruebas, los alegatos por escrito y, en su caso, el pedimento del Ministerio Público, acto continuo se dictará el fallo que corresponda.
- e) La sentencia, es prácticamente el sentido de la resolución de un juicio de amparo, para ese efecto, sólo se ocupará de los individuos particulares o de las personas morales, privadas u oficiales que lo hubiesen solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que versa la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare.

E. EL JUICIO DE AMPARO ANTE LOS TRIBUNALES COLEGIADOS DE CIRCUITO.

El amparo directo llamado también uni-instancial, en virtud de que se tramita en una sola instancia no admitiendo recurso alguno en el cual las sentencias puedan ser impugnadas, salvo que decidan sobre la inconstitucionalidad de la ley o establezcan la interpretación de un precepto de la Constitución, sobre tratados internacionales,

reglamentos expedidos por el Presidente de la República o los Gobernadores de los Estados, según el artículo 107 fracción IX, de la Ley Suprema, y artículo 83 fracción V, de la Ley de Amparo, en esas condiciones sí procede el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia.

En acatamiento al precepto 158 de la Ley de Amparo, es competencia de los Tribunales Colegiados conocer del juicio de amparo directo, en los términos establecidos por las fracciones V y VI del artículo 107 constitucional, y procede contra sentencias definitivas o laudos y resoluciones que pongan fin al juicio, dictadas por tribunales judiciales, administrativos o del trabajo, respecto de los cuales no proceda ningún recurso ordinario por el que puedan ser revocadas o modificadas, ya sea que la violación se cometa en ellas o que cometidas durante el procedimiento, afecte a las defensas del quejoso, trascendiendo al resultado del fallo, y por violaciones de garantías cometidas en las propias sentencias, laudos o resoluciones indicadas.

Por sentencia definitiva debe entenderse, las que decidan el juicio en lo principal de la cuestión planteada, y respecto de la cual las leyes comunes no conceden ningún recurso o medio de defensa ordinario por virtud del cual pueda ser modificada o revocada.

En materia fiscal, una sentencia definitiva, es la que decide una controversia en lo principal, que haya entrado al fondo del asunto o cuestión planteada, suscitada entre la Administración Pública y un particular, y que como tal ya no procede ningún recurso o medio de defensa ordinario en su contra, y que, haya sido dictado por un tribunal de naturaleza administrativa o judicial en aquellos casos que así lo permitan las leyes conducentes. Es frecuente ver en tales condiciones, demandas de garantías en contra de las resoluciones definitivas del Tribunal Fiscal de la Federación, o de cualquier otro Tribunal Administrativo de las entidades federativas que existen en el país.

F. LA DEMANDA, TRAMITACIÓN Y RESOLUCIÓN DEL JUICIO.

a) La demanda y su tramitación. Debe presentarse por conducto de la autoridad responsable dentro del término de quince días hábiles contados desde el día siguiente a la fecha en que haya surtido efectos, conforme a la ley del acto, la notificación al quejoso de la resolución que se reclame, o al que haya tenido conocimiento de ella o de su ejecución en congruencia con lo estipulado en el artículo 21 de la precitada ley. Dicha autoridad tiene obligación de hacer constar al pie del escrito de demanda lo siguiente:

La fecha en que fue notificada al quejoso la sentencia reclamada; los días inhábiles que mediaron entre la fecha de notificación en cuestión y la relativa a la presentación de la demanda; la autoridad responsable tiene la obligación de emplazar a las partes para que dentro del término máximo de diez días hábiles para que comparezcan ante el Tribunal Colegiado de Circuito respectivo a defender sus derechos, para este último efecto con la demanda deberá exhibirse una copia de ella para el expediente de la autoridad responsable y una para cada una de las partes en el juicio constitucional.

Cuando no se presenten las copias a que se refieren los artículos 167 y 168 de la Ley de Amparo, la autoridad responsable se abstendrá de remitir la demanda al Tribunal Colegiado de Circuito, y de proveer sobre la suspensión y mandará prevenir al promovente para que presente las copias omitidas dentro del término de cinco días hábiles. Transcurrido dicho término sin presentarlas, la autoridad responsable remitirá la demanda, con el informe relativo sobre la omisión de las copias, a dicho Tribunal, quien tendrá por no interpuesta la demanda.

Al dar cumplimiento la autoridad responsable al emplazamiento precitado, remitirá la demanda, la copia que corresponda al Ministerio Público Federal y los asuntos originales al Tribunal Colegiado de Circuito, dentro del término de tres días, al mismo tiempo rendirá su informe con justificación y dejará copia en su poder de dicho informe y del testimonio de las constancias indispensables para la ejecución de la resolución reclamada, a menos que exista inconveniente legal para el envío de los autos originales; evento éste en el que lo hará

saber a las partes, para que dentro del término de tres días señalen las constancias que consideren necesarias para integrar la copia certificada que deberá remitirse al Tribunal de Amparo, dicha autoridad también enviará la copia certificada en cuestión de un plazo máximo de tres días siguientes, siguiendo las indicaciones del artículo 169 de la Ley precitada.

La demanda en acatamiento a lo indicado por el artículo 166 de la Ley de Amparo, debe expresar lo siguiente: El nombre y domicilio del quejoso y de quien promueva en su nombre; el nombre y domicilio del tercer perjudicado; la autoridad o autoridades responsables; la sentencia definitiva que hubiere puesto fin al juicio, consecutivo del acto o actos reclamados, y si se reclaman violaciones a las leyes del procedimiento, se precisará cuál es la parte en la que se cometió la violación y el motivo por el cual dejó sin defensa al agraviado; indicar el tratado internacional o el reglamento aplicado; la fecha en que se haya notificado la sentencia definitiva al quejoso o que tuvo conocimiento de ella; los preceptos constitucionales cuya violación se reclame y el concepto o conceptos violación de los mismos; la ley que en concepto del demandante se haya aplicado inexactamente o la que dejó de aplicarse. Siendo también como otros requisitos que se señalen las pruebas que ofrece el promovente para respaldar sus pretensiones, que se interponga en tiempo la demanda siguiendo las estipulaciones del artículo 21 de dicha compilación de Amparo; y que ese medio de defensa sea la vía indicada para que el quejoso alcance la protección de la Justicia Federal.

Substanciación del juicio. Recibida la demanda y el informe justificado de la autoridad responsable, el Tribunal Colegiado de Circuito correspondiente, dictará el auto inicial que debe recaer a la promoción, y que podría ser; En el sentido de admitir la demanda, el desechamiento por su notoria improcedencia o por defecto en el escrito de demanda; el auto que manda aclarar la pretensión del quejoso, lo cual debe cumplirse en el término de cinco días hábiles, bajo la pena de tenerse por no interpuesta la demanda, si de plano se desecha, debe comunicarse por el Tribunal esa decisión a la autoridad responsable.

Si el Tribunal Colegiado de Circuito no encuentra motivo alguno de improcedencia o defecto en el escrito de demanda, o si fueron subsanadas las deficiencias en tiempo, admitirá la promoción y mandará notificar a las partes el acuerdo relativo, que son: la autoridad responsable, el tercer perjudicado y el Agente del Ministerio Público Federal, estos últimos para que presenten sus alegaciones por escrito ante el Tribunal, dentro del término de diez días siguientes al emplazamiento.

Los informes justificados de la autoridad responsable, son los equivalentes a lo que en otros juicios judiciales o administrativos se les conoce como contestación de la demanda, y que trata de aquel acto por virtud del cual, la autoridad responsable demuestra o defiende la constitucionalidad de los actos reclamados, atacando las consideraciones hechas valer por el agraviado, por lo tanto en esa contestación se refutarán los hechos expuestos por el quejoso que no le sean favorables a la responsable; los argumentos contra el señalamiento inexacto de la aplicación de una ley o la falta de observación de la misma.

Debe tenerse como una confesión, la aceptación de hechos propios, por parte de la autoridad responsable, si no rinde su informe justificado, se presumirán ciertos los actos que le impute el quejoso, salvo prueba en contrario.

La suspensión del acto reclamado. Tiene por objeto mantener las cosas en el estado en que se encuentran hasta en tanto cause ejecutoria la sentencia recaída al juicio de amparo directo.

En este tipo de juicios no es el juzgador del amparo quien decide sobre la suspensión del acto reclamado, sino la autoridad responsable, en este caso será el Tribunal de naturaleza administrativa o judicial que haya dictado la sentencia definitiva discutida el que debe decidir sobre la suspensión ajustándose para ese efecto a las disposiciones administrativas o fiscales que regulan la materia.

b) Resolución de amparo directo por los Tribunales Colegiados de Circuito. Admitiendo el juicio respectivo, el Presidente del Tribunal turnará el expediente dentro del

término de cinco días al Magistrado relator que corresponda, a efecto de que formule por escrito, el proyecto de resolución redactado en forma de sentencia. El auto por virtud del cual se turna el expediente a dicho Magistrado tendrá efectos de citación para sentencia, la que se pronunciará sin discusión pública, dentro de los quince días siguientes, por unanimidad o mayoría de votos.

En la forma como ya se asentó, las sentencias que dicten los Tribunales Colegiados de Circuito en amparo, sólo se ocuparán de los individuos particulares o de las personas morales, privadas o públicas que lo hubiese solicitado, limitándose a ampararlos y protegerlos, si procediere, en el caso especial sobre el que verse la demanda, sin hacer una declaración general respecto de la ley o acto que la motivare. Debiendo contener la fijación clara y precisa del acto o actos reclamados, la apreciación de las pruebas; los fundamentos legales en que se apoye, para sobreseer el juicio, o bien para declarar la constitucionalidad o inconstitucionalidad del acto reclamado, y los puntos resolutivos que precisen el sentido del fallo.

G. EL AMPARO CONTRA LEYES FISCALES.

En lo concerniente a las leyes autoaplicativas, o sea, de ordenamientos legales que desde que entran en vigor ya gravan automáticamente a quienes se encuentren dentro de la situación abstracta en ellos prevista, la acción de amparo puede entablarse dentro del término de treinta días hábiles contados a partir de aquél en que adquieren vigencia, según lo establece el artículo 22 de la Ley respectiva. Sin embargo, el agravio tiene otras dos opciones cronológicas para impugnarlas en la vía constitucional, a saber, dentro de los quince días hábiles siguientes al primer acto de aplicación de las mismas o dentro de igual plazo a partir de la notificación de la resolución que se dicte en el recurso o medio de defensa legal que contra el primer o ulterior acto aplicativo haya decidido promover, y que contra este último ya no proceda ninguna otra impugnación ordinaria a favor del quejoso.

En lo referente a las leyes heteroaplicativas las dos oportunidades impugnativas que acabo de mencionar también operan, a elección del agraviado.

Por lo que atañe al control jurisdiccional abordada por los tratadistas del Derecho Financiero, es la consistente en determinar si los tribunales judiciales federales pueden o no examinar las leyes fiscales para concluir si atacan o no los requisitos de equidad y proporcionalidad que establece la Constitución. En otras palabras, dicha cuestión se plantea en el sentido de si jurisdiccionalmente los Tribunales Colegiados de Circuito y los Jueces de Distrito tienen facultades para juzgar las leyes tributarias en criterio socio-económico, revisando la motivación y las finalidades que hayan impulsado al legislador para expedirla.

En nuestro país y desde la época de VALLARTA se ha sostenido la incapacidad judicial para ponderar los ordenamientos fiscales en los términos apuntados, afirmándose que solamente incumbe a los órganos legislativos y al Presidente de la República como iniciador de leyes, establecer la conveniencia y necesidad económica y social de los impuestos, los gastos públicos a cuya satisfacción están destinados, los sujetos que deben pagarlos, las fuentes gravables, las tarifas y cuotas y otras modalidades de los mismos. Sin embargo, se ha aseverado por la doctrina y jurisprudencia mexicana que esa incapacidad no excluye la facultad que tienen los órganos del Poder Judicial de la Federación, a través del juicio de amparo para decidir en cada caso concreto que se someta a su conocimiento, si determinado impuesto es “ruinoso y exorbitante”, si la ley que lo estatuye viola alguna garantía constitucional del gobernado o si el legislador al expedirla, lo hizo contraviniendo las máximas de equidad y proporcionalidad, en esas condiciones si se puede declarar su inconstitucionalidad de una ley al resolver el juicio de amparo.

No está por demás recordar que cuando se concede la protección federal contra una ley tributaria, el efecto del amparo consiste en eximir al quejoso de su acatamiento por virtud del principio de relatividad de las sentencias que se pronuncian en el juicio constitucional, y si el ordenamiento legal reclamado ya se aplicó en su detrimento, la ejecutoria respectiva tiene la eficacia de anular o invalidar todos los actos de aplicación que se hubiesen realizado para volver las cosas al estado en que se encontraban antes de su

ejecución, según lo manda el artículo 80 de la Ley de amparo que dice: La sentencia que concede el amparo tendrá por objetivo restituir al agraviado en el pleno goce la garantía individual violada, restableciendo las cosas al estado que guardaban antes de la violación, cuando el acto reclamado sea de carácter positivo, y cuando sea de carecer negativo, el efecto del amparo será obligar a la autoridad responsable que obre en el sentido de respetar la garantía de que se trate y a cumplir, lo que la misma garantía exija.

Así las cosas puede suceder que por virtud de la aplicación de una ley tributaria el quejoso ya hubiese efectuado algún pago de las contribuciones establecidas en una ley declarada inconstitucional contra la que se le otorgó la protección de la justicia federal. En este supuesto, tienen el derecho de que la autoridad que hubiese recibido el pago de esa prestación fiscal le devuelva su importe al agraviado, o a elección del mismo que se aplique ese concepto para cubrir otra clase de contribuciones si es que existe esa posibilidad.

La declaración de inconstitucionalidad de leyes fiscales, es un principio esencial del juicio de amparo, que busca ante todo que éstas se ajusten al espíritu del Constituyente, plasmado esencialmente en la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política Federal, que obliga a que las prestaciones tributarias a cargo de los particulares sean proporcionales y equitativas, como una cuestión de la obligación contributiva de los mexicanos.

CAPÍTULO V. NUEVAS REFORMAS A LA LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

5.1 EXPOSICIÓN DE MOTIVOS.

El Ejecutivo Federal, el pasado 8 de septiembre de 2004, sometió a consideración del H. Congreso de la Unión, por conducto de la H. Cámara de Diputados, la “Iniciativa de Decreto que Establece, Reforma, Adiciona y Deroga Diversas Disposiciones Fiscales”.

El sábado 13 de noviembre del 2004, se sometió a aprobación el proyecto de decreto que reforma y adiciona diversas disposiciones fiscales de las leyes fiscales, las cuales fueron aprobadas por la H. Cámara de Diputados.

Con el objeto de apoyar los trabajos de revisión y análisis sobre las modificaciones a las diversas disposiciones fiscales, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la H. Cámara de Diputados, preparó documento que tiene como propósito mostrar las características principales de las reformas, adicciones y derogaciones del decreto en comento.

En el documento se analizan las modificaciones a la Ley del Impuesto al Valor Agregado como sigue:

Resumen ejecutivo de las modificaciones propuestas por el ejecutivo y las aprobadas por el congreso de la unión.

A continuación se comentan las principales modificaciones propuestas por el ejecutivo y aquellas por el Congreso de la Unión.

Disminución de la Tasa del Impuesto. Ejecutivo. Propone disminuir la tasa general del 15 al 12% y del 10 al 7% en la región fronteriza, con objeto de dar cabida al impuesto local sobre los bienes y servicios al público con tasa del 3%. Congreso. No aprobó

Acreditamiento del IVA por la federación, entidades federativas y municipios. Ejecutivo. Propone que tanto la federación, las entidades federativas, los municipios, organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social, podrán acreditar el IVA de sus gastos e inversiones siempre que sean identificados con sus actividades gravadas. Congreso. Lo aprueba.

Régimen de Pequeños Contribuyentes. Congreso. Aprobó reducir el coeficiente de valor agregado de 20 al 15 por ciento tratándose de enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y del 50 al 40 por ciento para la prestación de servicios.

Acreditamiento del Impuesto. Congreso. Aprobó modificar el sistema de acreditamiento del impuesto con objeto de corregir la mecánica del mismo. Para el efecto, en vez de tomar en consideración los datos del año anterior en su lugar considera la proporción que corresponde al mes por el que se calcula el impuesto; además, modifica el mecanismo de acreditamiento respecto del impuesto relacionado con activos fijos y otro tipo de inversiones.

Con esta reforma, el Congreso subsana la declaratoria de inconstitucionalidad por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, referente a que el factor de acreditamiento a que se refiere el artículo 4º fracción III, de la Ley del IVA vulnera el principio de proporcionalidad tributaria, debido a que para su cálculo se consideran los datos del ejercicio inmediato anterior a aquel a que corresponda el pago mensual en que se aplica, pues no refleja la capacidad económica del contribuyente del ejercicio actual.

Impuesto Celular. Ejecutivo. Propone establecer un impuesto de carácter estatal, de forma celular y para las personas físicas que obtengan ingresos por:

1. Salarios
2. Honorarios profesionales

3. Arrendamiento de inmuebles
4. Enajenación de inmuebles y
5. Actividades profesionales

Se propone una tasa entre 2 y 5% y su base se homologaría a la del ISR federal, de la cual este nuevo impuesto sería deducible. Este gravamen, permitiría eliminar, en su caso, el impuesto sobre nóminas estatal. Congreso. Aprueba el impuesto celular.

5.2 ACREDITAMIENTO DEL IMPUESTO

La reforma a la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente a partir de enero 1º de 2005, contempla una importante modificación al mecanismo a través de cual los contribuyentes de este impuesto efectúan el acreditamiento al que tienen derecho; sin embargo, esta reforma ha sido reemplazada por una segunda, en vigor a partir del 8 de junio de 2005. Intentaré explicar a continuación la nueva mecánica para determinar el acreditamiento del impuesto, y se analizan las fallas contenidas en ella, en razón de las cuales dicha nueva mecánica podría considerarse inconstitucional.

5.2.1. ANTECEDENTES

Para un mejor entendimiento de los cambios aprobados en materia de acreditamiento del impuesto, es importante conocer los motivos que llevaron al legislador a realizar dichas modificaciones.

De acuerdo con el análisis de la minuta de la Cámara de Diputados fechada 12 de noviembre de 2004, el legislador, refiriéndose a la ley vigente hasta el 2004, “consideró necesario modificar el sistema de acreditamiento del impuesto a que se refiere el artículo 4º, tomando en cuenta la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) que declaró la inconstitucionalidad de la fracción III del citado artículo, por considerar que viola el principio de proporcionalidad tributaria, estableciéndose además en la Minuta un mecanismo de ajuste para evitar acreditamientos indebidos respecto del impuesto acreditable relacionado con activos fijos y otro tipo de inversiones¹⁰⁰.

Ahora bien, la fracción III del artículo 4º referida anteriormente establece la mecánica para determinar el factor de acreditamiento utilizado para determinar el impuesto que el contribuyente tendría derecho a acreditar, para lo cual se consideran los actos o

¹⁰⁰ Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados. *Proyecto de Decreto que Reforma y Adicional la Ley del Impuesto al Valor Agregado*. Cámara de Diputados, México. Noviembre 12, 2004.

actividades correspondientes al año anterior, nada tiene que ver con la auténtica capacidad económica del contribuyente o, al menos no con la real que debe tener lugar tratándose de la causación y el pago del impuesto al valor agregado”, por lo que se vulnera el principio de proporcionalidad tributaria.

De acuerdo con lo expuesto en la comparecencia del Subsecretario de Ingresos ante la Comisión de Hacienda de la Cámara de Senadores, durante 2003 diversas instituciones financiera, entre otro tipo de contribuyentes, obtuvieron amparos en el sentido de la jurisprudencia, lo que les dio la posibilidad de no sujetarse a la mecánica del factor de acreditamiento, generándoles un mayor acreditamiento del impuesto y una reducción en el pago del impuesto al valor agregado al erario federal, razón por la cual se sugirió realizar las modificaciones correspondientes.

Por otra parte, para el caso de las inversiones se adopta un principio extranjero para acreditar el impuesto de las erogaciones por inversiones en función del destino habitual que se les dé para realizar las actividades gravadas o exentas, y permitiendo un ajuste cuando se altere el destino de las mismas.

Derivado de los cambios, un primer decreto de modificaciones a la Ley fue publicado el 1º de diciembre de 2004 en el Diario Oficial de la Federación para entrar en vigor el 1º de enero de 2005; sin embargo, en las referidas modificaciones aún se detectaban vicios de inconstitucionalidad, por lo que más tarde, el 7 de junio de 2005, se publicó un segundo decreto de modificaciones a la ley que entró en vigor el 8 de junio de 2005.

De lo anterior se desprende que, para evitar que los contribuyentes que obtuvieron amparos del Poder Judicial generen mayor acreditamiento de impuesto, la mecánica para acreditar el impuesto es modificada.

5.2.2 CONCEPTO DE ACREDITAMIENTO.

El primero de los cambios se encuentra en el artículo 4º y el cual consiste en la eliminación de la mecánica de acreditamiento, para incorporarla en los nuevos artículos y únicamente se deja la definición del concepto Acreditamiento.

El acreditamiento para efectos del IVA, se define en el artículo 4º como aquel que "...consiste en restar el impuesto acreditable, de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en esta Ley, la tasa que corresponda según sea el caso...", de lo cual se desprende que para que exista un acreditamiento es necesario tener los siguientes elementos:

1. El impuesto causado
2. El impuesto acreditable
3. La resta de los dos conceptos anteriores

Considerando que la figura del acreditamiento no está contemplada en la legislación mexicana como una forma de extinción de obligaciones, se concluye que el acreditamiento de cálculo de la obligación, en este caso, la obligación fiscal.

En este rubro no hubo cambios con la reforma para el ejercicio de 2005, por lo que el concepto de acreditamiento continúa siendo el mismo que estuvo vigente en los ejercicios anteriores; sin embargo, uno de sus elementos (el impuesto acreditable) sufre un cambio sustancial que a continuación se analiza.

Hasta el ejercicio 2004, la Ley del IVA definía al Impuesto Acreditable como "el monto que resulte conforme al siguiente procedimiento"; es decir, el impuesto acreditable se definía como el resultado de un procedimiento.

A partir del 1° de enero de 2005, el artículo 4° del mismo ordenamiento se reforma para definir el impuesto acreditable como “el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes y servicios, en el mes de que se trate”. Esta definición permanece prácticamente sin cambios al entrar en vigor el decreto de modificaciones, a partir de junio 8 de 2005.

La diferencia entre la definición de 2004 y de 2005, consiste en que antes el impuesto acreditable era el que resultaba de un procedimiento, y ahora es todo aquél trasladado al contribuyente el cual está sujeto a la satisfacción de ciertos requisitos.

Este cambio resulta importante por la siguiente razón: Si en 2004 o antes, el procedimiento para determinar el impuesto acreditable era declarado inconstitucional o ilegal por los tribunales competentes, se podría llegar al extremo de no tener un impuesto acreditable, puesto que no se podría aplicar el procedimiento. A partir de 2005, lo que puede declararse inconstitucional o ilegal son los requisitos de acreditamiento, con lo cual se lograría que el impuesto trasladado al contribuyente sea acreditable en su totalidad por no serle aplicable los requisitos que violen los derechos de los contribuyentes.

Antes de analizar los cambios a la mecánica de acreditamiento, conviene identificar la estructura que forman los artículos de la Ley vigente a partir de junio 8 de 2005, que se relacionan con este procedimiento.

Hasta el ejercicio 2004, la mecánica de acreditamiento del impuesto encontraba en el artículo 4° de la Ley. A partir de junio de 2005, en el segundo decreto de modificaciones a la Ley se reestructura la norma y se deja en el artículo 5° solamente la definición de acreditamiento y las restricciones a la transmisión del derecho de acreditar; se incorpora un artículo 5°-A que trata sobre el ajuste al impuesto, acreditable de las inversiones; la anterior fracción III del artículo 4°, declara inconstitucional, se traspa a un nuevo artículo 5°-B; y los conceptos que se excluyen de la proporción del impuesto, anteriormente contenidos en la fracción III mencionada. Se integran en un artículo 5°-C.

De los cambios en el artículo de la Ley se desprende que, además de las modificaciones al procedimiento para determinar el impuesto acreditable, se incorpora el ajuste al acreditamiento de las inversiones contenido en el artículo 5°-A. Las demás disposiciones ya se contenían en el anterior artículo 5°, aunque con algunas variaciones que a continuación se analizan.

El contenido anterior del artículo 5° relativo al cálculo del impuesto mensual, plazo para el pago, su determinación, el pago en la importación de bienes tangibles, así como la definición de bienes tangibles e intangibles, pasa íntegro al nuevo artículo 5°-D.

5.2.3 REQUISITOS PARA EL ACREDITAMIENTO DEL IVA (ARTÍCULO 5°)

Se contemplan cinco requisitos para que el impuesto trasladado al contribuyente pueda ser acreditado:

1. Que corresponde a erogaciones relacionadas con las actividades gravadas.
2. Que se traslade expresamente y por separado.
3. Que haya sido efectivamente pagado.
4. Que se hayan efectuado las retenciones correspondientes y éstas se hayan enterado.
5. El impuesto relacionado con actividades exentas y gravadas se acredita proporcionalmente.

A continuación se analiza cada uno de estos requisitos:

a) Que corresponda a erogaciones relacionadas con actividades gravadas.

La fracción I del artículo 5º establece como requisito del acreditamiento de IVA que éste corresponda a erogaciones por los siguientes conceptos:

1. Bienes
2. Servicios
3. Uso o goce temporal de bienes

Asimismo, cada una de estas erogaciones debe ser estrictamente indispensable para la realización de actividades distintas de la importación, gravadas con IVA, incluyendo la tasa 0%.

La calidad de estrictamente indispensable se cumple cuando las erogaciones sean deducibles para los fines del Impuesto sobre la Renta, aún cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto.

Cuando las erogaciones sean parcialmente deducibles según lo dispuesto en la Ley de ISR, el IVA se considerará acreditable únicamente en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles. En el caso de inversiones sujetas a deducción inmediata, éstas se considerarán como erogaciones totalmente deducibles.

Uno de los cambios realizados a partir de enero 1º de 2005, señalaba que en el caso de que el impuesto trasladado correspondiera a erogaciones relacionadas con la realización de actividades que no fueran objeto del IVA, éste no sería acreditable. Esta disposición incorporaba el elemento de lo “no objeto del impuesto”, el cual no se relaciona con la causación del impuesto”, con la capacidad contributiva del sujeto, ni con los elementos

legalmente señalados como objeto del impuesto, por lo que esta norma podía ser tildada de inconstitucional. Para salvar esta violación, se elimina esta mención a los “actos no objeto del impuesto”, a partir del 8 de junio de 2005.

Para el caso de los gastos realizados en períodos preoperativos, la disposición aplicable antes de 2005 continúa vigente. Esta norma dispone que en el caso de inversiones y gastos realizados en períodos preoperativos, se podrá estimar el destino de éstos y acreditar el impuesto correspondiente a las actividades que estarán gravadas con IVA. Si la diferencia entre la estimación y el impuesto real no excede de 10%, el pago de dicha diferencia no causará recargos siempre que se efectúe en forma espontánea; es decir, sin ser requerido por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.

b) Que se traslade expresamente y por separado.

La fracción II del artículo 5º establece que el impuesto trasladado al contribuyente se exprese y se desglose del total de la operación en el comprobante fiscal correspondiente. Quienes opten por utilizar el estado de cuenta bancario como comprobante, en los términos del artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación, el impuesto trasladado deberá constar en el reverso del cheque o en el estado de cuenta, según se trate.

c) Que haya sido efectivamente pagado.

El impuesto trasladado debe estar efectivamente pagado en el mes de que se trate; así lo establece la fracción III del artículo 5º mencionado.

El artículo 1-B establece los casos en que, para efectos de la Ley, se considera que las contraprestaciones han sido cobradas. Este artículo se puede utilizar para definir el momento en que las contraprestaciones han sido pagadas ya que, aunque textualmente se

refiere al momento en que las mismas son cobradas, se infiere que el momento en que una de las partes cobra, la contraparte está pagando.

- d) Que se hayan efectuado las retenciones correspondientes y éstas se hayan enterado.

En la fracción IV del artículo 5° se señala que para poder acreditar el impuesto trasladado que se haya retenido al contribuyente, éste deberá estar enterado en los términos y plazos establecidos por la Ley.

Un cambio trascendente para el ejercicio 2005, el cual se incorporó desde el 1° de enero de 2005, señala que el impuesto retenido y enterado podrá ser acreditado en la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención.

Este cambio es importante, ya que anteriormente la limitante de acreditar el impuesto hasta el mes en que se hubiera pagado mediante declaración a la autoridad fiscal se establecía en una Regla Miscelánea, misma que había sido declarada ilegal por establecer requisitos adicionales a los señalados por la propia Ley. A raíz de esta resolución de los tribunales, el legislador ha incorporado esta limitante en la Ley, haciéndola obligatoria para los contribuyentes.

- e) El impuesto relacionado con actividades exentas y gravadas se acredita proporcionalmente.

La fracción V del artículo 5° indica que cuando se esté obligado al pago del impuesto, o cuando sea aplicable la tasa de 0% sólo por una de las actividades que realice el contribuyente, se debe proceder de acuerdo con lo siguiente:

Primeramente se debe identificar el impuesto correspondiente a la adquisición o importación de inversiones para separarlo del resto del IVA, ya que éste tiene un tratamiento especial. El impuesto de las erogaciones que no son inversiones se someterá a lo siguiente:

1. Cuando el impuesto trasladado o pagado en la importación corresponda a erogaciones relacionadas exclusivamente con la realización de actividades gravadas con IVA (incluyendo la tasa 0%), el impuesto será acreditable en su totalidad.
2. Cuando el impuesto trasladado o pagado en la importación corresponda a erogaciones relacionadas exclusivamente con la realización de actividades exentas, dicho impuesto no será acreditable.
3. Cuando el contribuyente indistintamente realice erogaciones para llevar a cabo actividades gravadas (incluyendo la tasa 0%) o exentas, el acreditamiento procederá únicamente en la proporción en la que el valor de las actividades gravadas (incluyendo la tasa 0%) represente en el valor total de las actividades que el contribuyente realice en el mes de que se trate.

Es importante hacer notar que esta disposición se refiere a la proporción de las “actividades” únicamente, y no a la proporción de “actos o actividades” como se establecía en el artículo 4º, fracción III, vigente hasta el 31 de diciembre de 2004.

Esta aclaración es importante ya que jurídicamente un acto es diferente a una actividad: El primero es un hecho aislado, mientras que la actividad es el conjunto de operaciones o tareas propias de una persona o entidad; es decir, hasta el 31 de diciembre de 2004, la proporción de acreditamiento incluía los actos del contribuyente que podían ser aislados o esporádicos, pero a partir de enero 1º de 2005, de acuerdo a esta disposición, únicamente se considerarían las operaciones que formen parte de las actividades del negocio, y no así los actos aislados o

esporádicos. Esto, con independencia de los conceptos del artículo 5º-C excluye expresamente del cálculo de la proporción.

Ahora bien, el impuesto correspondiente a las inversiones a que se refiere la ley del Impuesto sobre la Renta, que le haya sido trasladado al contribuyente en su adquisición o el pagado en su importación será acreditable considerando el destino habitual que dichas inversiones tengan para realizar las actividades gravadas (incluyendo la tasa 0%), debiendo efectuar el ajuste que proceda cuando se altere el destino mencionado. Para tales efectos se procederá en la forma siguiente:

4. Cuando se trate de inversiones destinadas a la realización de actividades gravadas (incluyendo la tasa 0%), el impuesto será acreditable en su totalidad en el mes de que se trate.
5. Cuando se trate de inversiones destinadas a la realización de actividades exentas, el impuesto no será acreditable.
6. Cuando el contribuyente utilice las inversiones indistintamente para realizar tanto actividades gravadas (incluyendo la tasa 0%), como actividades exentas, el impuesto será acreditable en la proporción en la que el valor de las actividades gravadas (incluyendo la tasa 0%) represente en el valor total de las actividades realizadas en el mes de que se trate. Para estos efectos, se deberá efectuar un ajuste mensual. El contribuyente que aplique este procedimiento se obliga a aplicarlo a todas las inversiones realizadas en los siguientes sesenta meses, cuando menos, contados a partir del mes en el que se haya realizado el acreditamiento de que se trate; sin embargo, si se opta por aplicar el cálculo de la proporción de acreditamiento establecido en el artículo 5º-B no podrá aplicar el procedimiento descrito anteriormente.

Cuando las inversiones utilizadas exclusivamente en la realización de actividades exentas, o de actividades gravadas, dejen de destinarse en forma exclusiva a dichas

actividades, en el mes en el que esto ocurra se deberá aplicar el ajuste previsto en el artículo 5º-A de esta Ley.

Cuando el IVA en la importación se hubiera pagado a la tasa 0%, dicho impuesto será acreditable en los términos mencionados, siempre que los bienes o servicios importados sean utilizados o enajenados en la región fronteriza.

5.3 IMPUESTO AL VALOR AGREGADO DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES.

A partir de 2004 se modifica el tratamiento de exención que tenían los pequeños contribuyentes en materia de impuesto al valor agregado y se estableció una cuota fija que deberán fijar los estados. Pero hasta el momento los gobiernos estatales se han negado a firmar el convenio correspondiente, ya que los ingresos están etiquetados a gasto social.

Por tal motivo, los pequeños contribuyentes no pueden enterar el impuesto al no tener claro quién lo cobra. De acuerdo con información de Hacienda, a marzo, estos contribuyentes habían presentado mil 700 amparos.

Con fecha 01 de enero de 2004, entró en vigor la reforma fiscal que si bien es cierto parecía no traer consecuencias económicas, al día de hoy, se está viviendo el malestar de la falta de conocimiento y de entendimiento de la legislación fiscal, tanto de de los señores legisladores, como de los altos funcionarios del Servicio de Administración Tributaria. Lo anterior es así, porque al reformarse el artículo 2-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado y obviamente al entrar en vigor dicho dispositivo legal, nos pudimos percatar que se eliminaba de la ley la exención del citado impuesto de la que gozaban los Pequeños Contribuyentes, Obviamente, al eliminar la exención, automáticamente, por lo menos en teoría, se suponía que estos contribuyentes pagarían el impuesto como cualquier otro; sin embargo, encontramos una serie de situaciones en el citado artículo 2-C de la ley en comento, que hacen totalmente inconstitucional, e ilegal, el cobro del citado impuesto, por lo menos para dichos contribuyentes.

Hasta el día de hoy, un impuesto que aparentemente es muy sencillo, se ha vuelto cada día más complicado, lo cual nos lleva a concluir que una de las intenciones de las diversas leyes para con los pequeños contribuyentes, era sin lugar a dudas, crear disposiciones de fácil entendimiento y de fácil aplicación para dichos contribuyentes, pero día con día, el régimen fiscal que se suponía más sencillo, se ha vuelto de los más complejos. El 01 de enero del 2004, entró en vigor el artículo 2-C, entre otros, lo cual, ya hace la primera regulación del impuesto al valor agregado para los pequeños

contribuyentes. El día 05 de abril, también del 2004, se publicó en el Diario Oficial de la Federación un “DECRETO POR EL QUE SE OTORGAN DIVERSOS BENEFICIOS FISCALES A LOS CONTRIBUYENTES QUE SE MENCIONAN”. Que se refería a que las personas físicas que inicien actividades durante el año 2004 y que opten por tributar conforme al Régimen de Pequeños Contribuyentes, previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley del ISR, durante dicho año pagarán a partir del mes en que se inicien actividades, una cuota mensual de 100 pesos por concepto de impuesto al valor agregado estimados a su cargo. La cuota mensual se llevará al bimestre, debiendo los contribuyentes efectuar pagos por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6 de esta resolución, a partir de aquel en que se hayan iniciado actividades.

De entrada, esta regla va por encima de la ley, porque para ellos ya se encuentra establecido un mecanismo especial, y el sujeto pasivo no tiene la culpa si la autoridad presenta o no torpeza en la determinación de sus estimativas, ya la ley le impone la obligación tácita al señalar que “... las autoridades deberán estimar...”, además de que en ningún momento refiere dicha regla como opcional.

También en el Diario Oficial de la Federación de fecha 29 de junio se publicó la segunda resolución de modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal mediante la cual de manera por demás arbitraria y abusiva, el Servicio de Administración Tributaria publicó una serie de disposiciones para cobrar el impuesto de los contribuyentes materia del presente análisis.

En tanto las autoridades fiscales estiman, individual o colectivamente, las cuotas mensuales a que se refiere el artículo 2-C de la Ley en comento y el artículo Primero del “Decreto por el que se obtengan diversos beneficios fiscales a los contribuyentes que se mencionan”, publicado en el DOF el 05 de abril de 2004, las personas físicas que tributen conforme al régimen de pequeños contribuyentes previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III, de la Ley del ISR pagarán el impuesto al valor agregado estimado a su cargo durante el año de 2004, ante las oficinas autorizadas por el Servicio de Administración

Tributaria conforme al procedimiento establecido en el Capítulo 2.15 de esta Resolución, de conformidad con lo siguiente:

- I. Aplicarán el factor 0.25 al monto del impuesto sobre la renta que tuvieron a su cargo en el ejercicio 2003, en los términos del Régimen de Pequeños Contribuyentes previsto en el Título IV, Capítulo II, Sección III de la Ley citada.
- II. Dividirán el resultado obtenido conforme a la fracción anterior entre doce y el cociente será la cuota que deberán pagar por concepto de impuesto al valor agregado en cada uno de los meses de mayo, julio, septiembre, noviembre, así como en el mes de enero de 2005, por los bimestres a que se refiere la regla 5.8.6 de esta Resolución.

Antes de proseguir el análisis, en mi opinión la Resolución Miscelánea Fiscal para 2004, es totalmente ilegal, por la simple y sencilla razón, de que la misma se encuentra firmada por el Presidente del Servicio de Administración Tributaria, no teniendo la facultad legal de hacerlo, ya que, el artículo 6 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, es claro, al señalar que la única persona facultada para firmar dicha resolución es el Secretario del Ramo, lo cual nos lleva a concluir, que, si la forma legal de crear la resolución en cita va en contra de los propios reglamentos de quienes se supone, deben velar por la correcta aplicación de las disposiciones fiscales, que podemos esperar de los resultados de dicha aplicación.

Otra apreciación que se considera importante incluir es la reducción de coeficiente para los pequeños contribuyentes, ya que se disminuyen los coeficientes de valor agregado aplicable a los pequeños contribuyentes que deben pagar el impuesto mediante estimativa de ingresos, para pasar de 20% a 15%, en tratándose de enajenación y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y de 50% a 40% por la prestación de servicios.

Ahora bien, ¿cuál es el procedimiento para determinar el impuesto al valor agregado de los pequeños contribuyentes durante el ejercicio 2005?.

Con fecha 15 de marzo de 2005, a dos días de que comiencen a fenecer los plazos para el pago de estos impuestos, el Servicio de Administración Tributaria publicó en su página de Internet, un aviso que indica que próximamente se darían a conocer los procedimientos para el pago de cuotas del impuesto y al mismo tiempo publicó por adelantado, la Novena Resolución de Modificaciones a la Miscelánea Fiscal 2004.

Los procedimientos señalados en la citada resolución son similares a los procedimientos utilizados en el ejercicio 2004, con algunas diferencias. A continuación se explican los diversos mecanismos para el cálculo de estas cuotas y se incluyen ejemplos para la mejor comprensión de estas disposiciones.

PAGO DE LAS CUOTAS DE IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

En tanto las autoridades fiscales estiman, individual o colectivamente, las cuotas mensuales de impuesto de las personas que tributan como pequeños contribuyentes, estos pagarán el impuesto estimado a su cargo durante el año de 2005, ante las oficinas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria conforme al procedimiento establecido en el Capítulo 2.15 de la Resolución Miscelánea, es decir, a través de ventanilla bancaria en el caso en que exista impuesto a cargo del contribuyente, o bien, en caso de que no exista pago, presentar declaración informativa en la que se explique las razones de tal situación ya sea acudiendo a las oficinas del SAT o a través de su página de Internet.

Los contribuyentes que hubieran determinado impuesto al valor agregado a su cargo en el ejercicio 2004, pagarán por cada uno de los meses del ejercicio de 2005, un monto igual al de la cuota del mes de diciembre de 2004, en las fechas mencionadas anteriormente.

Ejemplo 1.

Supuesto: Contribuyente que en el mes de diciembre de 2004 determinó IVA a su cargo por \$2,000.

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>
IVA a cargo en diciembre 2004	\$2,000
(x) meses del bimestre	<u>2</u>
(=) IVA para cada bimestre de 2005	<u>\$4,000</u>

Las personas físicas que inicien actividades durante el año de 2005 y que opten por tributar conforme al régimen de pequeños contribuyentes, así como aquellas que habiendo iniciado actividades con anterioridad al 1° de enero de 2005 no hubieran determinado IVA a su cargo en el mes de diciembre de 2004, pagarán a partir del mes en el que inicien actividades, una cuota mensual de \$100 pesos de impuesto. La cuota mensual se elevará al bimestre, debiéndose efectuar pagos en las fechas mencionadas en el aparato inicial de este artículo.

Ejemplo 2

Supuesto: Persona que inicia actividades en marzo del ejercicio 2005.

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>
Cuota de IVA mensual	\$100
(x) Número de meses del bimestres	<u>2</u>
(=) Cuota del IVA bimestral	<u>\$200</u>

CALENDARIO DE PAGO

<u>Bimestre 2005</u>	<u>fecha de entero a más tardar el</u>	<u>Cuota del IVA bimestral a pagar</u>
Mayo – Junio	17 de julio de 2005	\$ 200
Julio- Agosto	17 de septiembre de 2005	200
Septiembre- Octubre	17 de noviembre de 2005	200
Noviembre-Diciembre	17 de enero de 2006	200

En lugar de aplicar los procedimientos descritos anteriormente, los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes, podrán determinar la cuota mensual que deban pagar por concepto de IVA, de conformidad con lo siguiente:

1. Se considerará el valor de las actividades afectas al IVA del primer mes de 2005 en el que se hayan realizado actividades desde el primero y hasta el último día del mes, sin considerar el valor de las actividades afectas a la tasa del 0% ni el de las actividades exentas.

Se multiplicará el valor anterior por el coeficiente de valor agregado aplicable al giro o actividades del contribuyente, en los términos del artículo 2º -C de la Ley.

2. Aplicarán la tasa del 15% o del 10%, según corresponda, al producto anterior, La cantidad obtenida será la cuota mensual por concepto de IVA durante el año de 2005, misma que se elevará al bimestre.
3. Tratándose del mes en el que se inicien las actividades, se deberá considerar la cuota mensual sólo en la proporción que corresponda al número de días transcurridos desde la fecha de inicio de actividades hasta el último día del mes citado.

Cuando ya se encuentren tributando como pequeños contribuyentes

Se consideran las ventas del mes de enero de 2005.

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>
Cuota de IVA mensual	\$100
(x) Número de meses del bimestre	<u>2</u>
(=) Cuota del IVA bimestral	<u>\$200</u>

CALENDARIO DE PAGO

<u>Bimestre 2005</u>	<u>Fecha de entero a más tardar el</u>	<u>Cuota del IVA bimestral a pagar</u>
Mayo – Junio	17 de julio de 2005	\$ 200
Julio- Agosto	17 de septiembre de 2005	200
Septiembre- Octubre	17 de noviembre de 2005	200
Noviembre-Diciembre	17 de enero de 2006	200

En lugar de aplicar los procedimientos descritos anteriormente, los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes, podrán determinar la cuota mensual que deban pagar por concepto de IVA, de conformidad con lo siguiente:

1. Se considerará el valor de las actividades afectas al IVA del primer mes de 2005 en el que se hayan realizado actividades desde el primero y hasta el último día del mes, sin considerar el valor de las actividades afectas a la tasa del 0% ni el de las actividades exentas.

Se multiplicará el valor anterior por el coeficiente de valor agregado aplicable al giro o actividades del contribuyente, en los términos del artículo 2º -C de la Ley.

2. Aplicarán la tasa del 15% o del 10%, según corresponda, al producto anterior, La cantidad obtenida será la cuota mensual por concepto de IVA durante el año de 2005, misma que se elevará al bimestre.
3. Tratándose del mes en el que se inicien las actividades, se deberá considerar la cuota mensual sólo en la proporción que corresponda al número de días transcurridos desde la fecha de inicio de actividades hasta el último día del mes citado.

Cuando ya se encuentren tributando como pequeños contribuyentes

Se consideran las ventas del mes de enero de 2005.

<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>
Ventas cobradas	\$ 10,000
(-) Ventas a la tasa del 0% y/o exentas del IVA	<u>2,000</u>
(=) Ventas a la tasa del 15% de IVA	8,000
(x) Coeficiente de valor agregado según giro o actividad	<u>15%</u>
Ventas de bienes 15% art. 2-C LIVA	
(=) Resultado	1,200
(X) Tasa del IVA	<u>15%</u>
(=) Cuota de IVA mensual	180
(X) Número de meses del bimestre	<u>2</u>
(=) Cuota del IVA bimestral	\$ <u><u>360</u></u>

No obstante que el pago de IVA que señala el ordinal antes mencionado, establece mecanismos sin duda inconstitucionales, es clara la redacción del mismo en el sentido de que el IVA lo pagarán los Repecos mediante estimativa del valor de las actividades que practiquen las autoridades fiscales, en lugar de hacerlo en los términos generales que esta Ley establece. Como se aprecia en esta disposición, se faculta la autoridad fiscal a que practique el cálculo correspondiente el IVA. Debemos de concluir, que la norma es clara en señalar que el cálculo del impuesto, lo harán las autoridades, y no los contribuyentes. Para tales efectos, el segundo párrafo del citado numeral, establece que las autoridades para proceder a la determinación de la estimativa correspondiente tomarán en cuenta los ingresos reportados por los contribuyentes en la declaración informativa que deben presentar para los efectos del impuesto sobre la renta, correspondiente al ejercicio inmediato anterior. Aunque debemos de señalar que es reprobable que una declaración del Impuesto sobre la Renta sirva como base para calcular el IVA, la obligación de efectuar el cálculo del importe de IVA por pagar, recae totalmente en la autoridad fiscal, y no en el contribuyente. Por lo anterior se concluye que mientras la autoridad fiscal, no realice el cálculo respectivo, simplemente el contribuyente NO ESTÁ OBLIGADO al pago de dicha distribución.

Como se aprecia este numeral, es el primer dispositivo legal QUE OBLIGA a la autoridad fiscal a efectuar las estimativas para que los pequeños contribuyentes hagan el pago del IVA.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación en su sesión privada del 11 de enero de 2005, resolvió que el Impuesto al Valor Agregado a las personas que tributen bajo el Régimen de Pequeños Contribuyentes, no es propiamente un impuesto directo, debido al mecanismo por medio del cual se determina, declarando inconstitucional el artículo 2º-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado que establece el pago de cuotas de este impuesto para los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes.

En el ejercicio 2004, aún cuando la Corte encontró inconstitucional el artículo 2º-C de la Ley del Impuesto al Valor Agregado vigente en 2004, que establece el pago de cuotas de este impuesto para los contribuyentes del Régimen de Pequeños Contribuyentes, y que continúa vigente en 2005, decidió declararlo constitucional, ya que estimaron que de no hacerlo así, los pequeños contribuyentes pasarían al régimen general del IVA, quedando así en una situación más perjudicial que en la que se encuentran según el controvertido artículo.

Pero como ya se menciona en enero de 2005, la Suprema Corte de Justicia de la Nación cambió su criterio y declara inconstitucional el pago de cuotas establecido en el artículo 2º-C, por transgredir el Principio de Proporcionalidad Tributaria, ya que la mecánica de cálculo no permite atender al objeto propio del gravamen, se desvincula al IVA de las operaciones que efectivamente resulten relevantes para efectos del impuesto al valor agregado, y se grava como un impuesto directo en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente.

El Ministro Genaro Góngora Pimentel cambio el sentido del voto que había mantenido en sesiones anteriores, en que la Corte desechó decenas de amparos y ahora se pronunció contra el artículo 2-C de la Ley del IVA, vigente desde enero del 2004.

Y para efectos de ilustración se transcribe aislada en comentario:

Novena Época

Instancia: Pleno

Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta

Tomo: XXI, Marzo de 2005

Tesis: P. X/2005

Página: 8

Materia: Constitucional, Administrativa Tesis aislada

VALOR AGREGADO, EL ARTÍCULO 2º-C DE LA LEY RELATIVA, VIGENTE EN 2004, QUE PREVÉ EL MECANISMO DE CÁLCULO PARA QUIENES TRIBUTEN BAJO EL RÉGIMEN DE PEQUEÑOS CONTRIBUYENTES, TRANSGREDE EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD TRIBUTARIA. El citado precepto que dispone que las personas físicas que tributen en el régimen de pequeños contribuyentes para efectos del impuesto sobre la renta, en lugar de determinar el impuesto al valor agregado en los términos generales establecido por la ley respectiva, deberán hacerlo atendiendo a la estimativa del valor de los actos o actividades que practiquen las autoridades fiscales, a la cual se le aplicará el coeficiente de valor agregado, que es un porcentaje establecido legalmente para cada uno de los diferentes rubros de actividad empresarial, y a la cantidad obtenida se le aplicará la tasa que corresponda, transgredí el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Ello en virtud de que el artículo 2º-C de la Ley del Impuesto Valor Agregado, vigente en 2004, soslaya la naturaleza del mencionado gravamen como impuesto indirecto, pues el monto a enterar no se determina en atención al impuesto causado y trasladado, disminuido en la medida del impuesto acreditable, sino en atención a la manifestación de riqueza o al incremento patrimonial del contribuyente determinado normativamente, como si se tratara de un impuesto directo, sin considerar que la imposición indirecta debe soportarse por el patrimonio del consumidor contribuyente de facto, aunado a que si la estimativa mencionada se determina conforme a los ingresos del contribuyente, los cuales no guardan relación con el objeto del impuesto y considerando un

período distinto al corriente, se desvincula al impuesto que se calcula de las operaciones que efectivamente resumen relevantes para efectos del impuesto al valor agregado. Esto es, la mecánica de cálculo que se desprende del referido artículo 2º-C no permite atender el objeto propio del gravamen considerando el valor que se añade en las distintas etapas del proceso de producción y distribución, lo cual se obtiene con base en la diferencia entre el impuesto causado y el acreditable, siendo que la figura jurídica del acreditamiento permite que la imposición se determine tomando en cuenta la variación entre el precio de adquisición y el de venta, es decir, sobre el valor agregado, pero que el propio numeral expresamente establece que los contribuyentes no tendrán derecho a tal acreditamiento, a pesar de que dicha figura es trascendental para salvaguardar la garantía constitucional de proporcionalidad en el impuesto al valor agregado.

Amparo en revisión 1844/2004. Mauricio Hurtado García. 11 de enero de 2005. Mayoría de seis votos. Disidentes: Juan Díaz Romero, Guillermo I, Ortiz Mayagoitia, Olga Sánchez Cordero de García Villegas, Juan N. Silva Meza y Mariano Azuela Guitron. Secretario: Juan Carlos Roa Jacobo. Ponente: Juan N. Silva Meza. Secretario: Pedro Arroyo Soto. El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada hoy catorce de marzo en curso, aprobó, con el número X/2005, la tesis aislada que antecede; y determinó que la votación que la votación no es idónea para integrar tesis jurisprudencial. México, Distrito Federal, a catorce de marzo de dos mil cinco.

Ahora bien, el Congreso aprobó a fines del 2003 una reforma para que dichos contribuyentes pagaran el tributo al consumo, dando a los estados la opción de recaudarlo en lugar de que lo hiciera la Federación, pero con la condición de que la captación se destinará a otorgarles seguridad social a esos mismos causantes.

Hasta ahora, sólo Sonora había emprendido las acciones legales para firmar los convenios necesarios con la Secretaría de Hacienda para cobrar el impuesto a los pequeños contribuyentes.

El nuevo criterio de la Corte sólo beneficia a estos contribuyentes que hasta ahora no han pagado este impuesto y promueven la respectiva demanda de amparo, explicaron fuentes judiciales.

Al inclinar la balanza para una votación se seis contra cinco, Góngora se sumó al bloque de Ministros que, desde el principio, consideraron que el sistema establecido por el Congreso para que los pequeños contribuyentes paguen el impuesto al valor agregado, viola garantías constitucionales.

El argumento de la nueva mayoría es que este impuesto no grava el valor agregado de las operaciones comerciales, sino estimaciones sobre los ingresos de los pequeños contribuyentes, lo que lo convierte en una especie de “Impuesto sobre la Renta disfrazado”.

Para pagar el IVA del 2004, los contribuyentes tantas veces citados debieron haber pagado una cuota que Hacienda estableció fuera del 25 por ciento de lo que hubieran pagado por ISR en el 2003, o de 100 pesos mensuales para negocios que no tuvieran cargo en contra de ISR en el 2003 o que son de nueva creación.

El grupo de Ministros que se opuso al cobro del nuevo gravamen sostienen que el efecto del amparo al que se apegaron miles de contribuyentes debe ser simplemente, que esos causantes no paguen este impuesto y que Hacienda les devuelva con intereses lo que ya hubieran contribuido.

Los Ministros del anterior bloque mayoritario habían considerado que de otorgarse los amparos, los contribuyentes de todos modos seguirían obligados a pagar IVA, pero en el régimen normal que es más complicado, por lo que en realidad se les perjudicaría.

La decisión de la Corte adquiere mayor relevancia porque, a partir de este año creció el número de pequeños contribuyentes, y que el Congreso determinó que entran en esta categoría los comerciantes con ventas anuales menores a 2 millones de pesos, cuando el techo anterior era de un millón 750mil pesos.

CONCLUSIONES.

1. El sistema tributario mexicano ha ido evolucionando y madurando, paulatinamente para así lograr la integración entre las características de los tributos que lo conforman y las particularidades y necesidades económicas del país.

Es por ello, que las disposiciones legales que regulan los tributos que conforman el sistema tributario mexicano y, es especial, el impuesto al valor agregado, han sido modificadas y reformadas en la medida que las condiciones económicas de México lo ameriten, como consecuencia de hacer frente a las necesidades públicas, que son aquéllas que nacen de la vida colectiva y se satisfacen o se intentan satisfacer mediante la actuación del estado, tales como: defensa y resguardo de la soberanía del país, salud, educación, crecimiento, desarrollo, etc., con el fin último de lograr el beneficio colectivo

2. La aportación que el impuesto al valor agregado hace al Fisco Federal, es considerada de vital importancia, toda vez que la cuota según los analistas económicos tienen una de las más importantes aportaciones de los ingresos que percibe el país.
3. Debe tomarse en cuenta que la evolución de cualquier ley en materia tributaria, se debe a que la historia de las contribuciones (impuesto en especial, en el mundo, esta íntimamente ligada a los gobiernos).

En razón de lo anterior, el Estado para asegurar la previsión de los bienes y servicios que satisfagan las necesidades; lo que constituye la más alta prioridad a resolver, debe albergarse los fondos económicos necesarios para encarar el cometido. La única vía que le garantiza la certeza suficiente de recursos al través de los tributos.

4. Debido a la forma tan técnica de redactar las disposiciones de carácter legal y fiscal, las obligaciones para que el Estado pueda lograr sus fines, conlleva a interpretaciones erróneas, lo que trae consigo consecuencias legales y como resultado de esto, las autoridades hacendarias consideran al contribuyente como un evasor fiscal, hasta que demuestre lo contrario.

De lo anterior concluyó, que no se podrá tener un fisco fuerte cuando sus contribuyentes no tengan la capacidad económica suficiente para pagar impuestos y hasta en tanto las normas regulatorias del pago de contribuciones no den como resultado un fisco moderno, ágil y eficiente, que pueda hacer conciencia entre los gobernados de la importancia de su participación con los impuestos, que son para el beneficio del país y finalmente que elimine su conducta persecutoria de los contribuyentes.

5. Es conveniente que con objeto de dar seguridad jurídica, se abandone la practica poco sana por parte de las autoridades fiscales, que durante los últimos se han pretendido que se legisle en materia fiscal con, disposiciones ilegales como lo son las circulares, oficios interinos, resoluciones misceláneas y reglamentos que se expidan día con día, toda vez que las leyes en materia fiscal expedidas por el poder legislativo, no pueden ser alteradas por otro poder que en este caso es el ejecutivo.
6. Que tratándose del Impuesto al Valor Agregado, concluyó que es violatoria del principio de proporcionalidad tributaria exigido por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, toda vez que al aplicar una cuota fija para la causación del impuesto, al realizar los actos o actividades en la ley contemplados no se atiende a la verdadera capacidad económica del sujeto pasivo de la contribución.

Lo anterior es en consideración de que los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza.

7. No debemos perder de vista que, en lo que respecta a la materia fiscal, en nuestro país cada vez más los contribuyentes están dispuestos a hacer valer sus derechos, lo que ha implicado, aunque de manera lenta, que las modificaciones a las leyes fiscales, se realicen cada vez con más técnica legislativa, aunque hace falta mucho que hacer al respecto sobre todo en cuanto a simplificación fiscal.

8. Por lo que respecta a la modificación de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para el año de 2005 es poco afortunada en cuanto a lo que se refiere al acreditamiento del impuesto, toda vez que su mecánica de cálculo impide que se atienda a la efectiva capacidad económica del contribuyente, al considerarse la combinación de actividades gravadas e exentas, lo que no constituye un marco jurídicamente seguro de referencia para verificar su capacidad real y nada tiene que ver con la auténtica capacidad económica del contribuyente.

GLOSARIO.

INVERNADERO HIDROPÓNICO.- “Forma de cultivar plantas terrestres, mediante el empleo de soluciones nutritivas, en reemplazo de su habitáculo natural, la tierra, que queda excluida del método”

INCOMPETENCIA DE ORIGEN.- El Poder Judicial, no puede intervenir en cuestiones atribuidas a otros poderes por mandato.

RESPONSABILIDAD OBJETIVA.- Tiene su apoyo en un elemento externo vrg. riesgo creado sin que interfiera el elemento humano, su alude a la conducta culpable, antijurídica y dañosa, derivada de hechos.

RESASEGURO.- “Contrato en virtud del cual una empresa de seguros toma a su cargo, total o parcialmente, un riesgo ya cubierto por otra o el remanente de daños que exceda de la cantidad asegurada por el asegurador directo (art. 10 fracción II de la Ley General de Instituciones de Seguros).

BIBLIOGRAFÍA.

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Edit. Themis, S.A. 10ª ed., México, 1999, pp. 557

ARROYO RAMÍREZ, Miguel *Derechos Adquiridos Diccionario Jurídico Mexicano Tomo II* 4ª Ed. Edit. Porrúa México 1991 p. 1048

BARRERA FUENTES, Elsa, *Aplicación Contable del IVA*, México, Ediciones Contables y Administrativas, 1982.

BOETA VEGA, Alejandro *Derecho Fiscal Primer Curso* 1ª reimp. Edit. ECASA, México 1991 pp 236

Código Civil Comentado. Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM. Edit. Porrúa, México, 1996

Código Civil para el Distrito Federal, Edit. Porrúa, México, 2005.

Código de Comercio y leyes complementarias, Edit. Porrúa, 2005.

Código Fiscal de la Federación y su reglamento, Edit. Themis, México, 2005.

CORTINA GUTIERREZ, Alfonso. Estudio Preliminar, Mario Pugliese, *Instituciones De Derecho Financiero* Edit. Porrúa México 1976 pp. 274

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, Edit. Porrúa, México, 2005.

DE LA CUEVA, Arturo, *Derecho Fiscal*, Edit. Porrúa, México, 1999, pp. 331

DE PINA, Rafael y otro. *Diccionario de Derecho*, 14 Ed. E. Porrúa, México 1986 p. 385

DE PINA VARA, Rafael, *Diccionario de Derecho*, Edit. Themis, México, 2005.

EGRET, Georges, *El IVA (impuesto al valor añadido)*, Oikos-tau, S.A. ediciones, Barcelona, España 1979 pp. 133.

FLORES ZAVALA, Ernesto. *Finanzas Públicas Mexicanas*. 30ª ed. Edit. Porrúa, México 1993 pp.375

GONZALEZ RODRÍGUEZ, Alfonso, *La Justicia Tributaria en México*, Edit. JUS, México, 1992, pp. 413.

Ley del Impuesto al Valor Agregado y su reglamento, Edit. Themis, México, 2005.

Ley de Impuesto sobre la Renta y su reglamento, Edit. Themis, México, 2005.

Ley que Establece y Modifica Diversas Leyes Fiscales, D.O.F. 30 de diciembre de 2004.

MARGAIN MANATOU, Emilio. *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*. 10ª Ed. Edit. Porrúa, México 1991 pp. 260

PARAS PAGES, Alberto, *Impuesto al Valor Agregado*, Edit. Centro de Investigación Tributaria, 1ª ed. México, 1972, pp. 381.

PEREZ INDA, Luis M., *Aplicación práctica de la ley del IVA*, Edit. ISEF, México 1981.

PLASCENCIA RODRÍGUEZ, José Francisco, *Análisis y Comentarios a la Ley del Impuesto al Valor Agregado*, Edit. Themis, S.A. 1ª ed. México 1995, pp. 185

PLAZAS VEGA, Mauricio, *El Impuesto al Valor Agregado*, Edit. Themis, S.A., Santa Fe de Bogotá, Colombia, 1998 pp. 1024

PONCE RIVERA, Alejandro, *Responsabilidad Fiscal Penal*, 4ª ed., Edit. ISEF, México 1998, pp. 209

QUINTANA VALTIERRA, Jesús y otro. *Derecho Tributario Mexicano*. 2ª ed. Edit. Trillas México 1994, pp.371

Revistas del Tribunal Fiscal de la Federación. Tres épocas, varios números.

SALINAS ARRAMBIDE, Pedro, *La Exención en la Teoría General*, TFF, Colección de Estudios Jurídicos, Vol. XII, México, 1993, pp. 404.

SÁNCHEZ GÓMEZ, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, Edit. Porrúa, México, 1998, pp. 583

URBINA NANDAYAPA, Arturo de Jesús. *El Juicio De Amparo Contra Leyes Tributarias*. Edit. PAC , México 1994 pp. 210