

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE DERECHO

DIVISION DE ESTUDIOS DE POSGRADO

00781
20
2oj.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

"LAS CONTRIBUCIONES"

Tesis
que para obtener el Grado Académico de

DOCTOR EN DERECHO

presenta
Gregorio Rodríguez Mejía

México, 1992



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

SINTESIS

Se pretende con este trabajo presentar los aspectos más importantes de las contribuciones en México.

Los capítulos de esta tesis son:

- a) Las Contribuciones,
- b) La Facultad Tributaria,
- c) La Obligación Fiscal,
- d) La Jurisdicción de los Impuestos, y
- e) El Impuesto Único y la Múltiple Tributación.

En el primer capítulo de los enunciados se empieza por aludir a los ingresos del Estado, haciendo resaltar, entre ellos, los obtenidos de las contribuciones.

Luego se detalla en este capítulo cada una de las contribuciones enunciadas en el Código Fiscal de la Federación: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

El estudio de los impuestos, ocupa la mayor parte de este capítulo, en atención a la importancia de esta contribución.

Se alude a las aportaciones de seguridad social como la materialización de un sueño del maestro Mario de la Cueva.

Se Conceptúan las contribuciones de mejoras.

Se hace un estudio comparativo entre derechos y productos.

En el capítulo de la facultad tributaria se detiene el trabajo en justificar este derecho del Estado y estudiar las diversas manifestaciones del mismo y sus características.

La obligación fiscal es vista en esta tesis en el doble aspecto del responsable fiscal y del sujeto pasivo del impuesto. En el segundo aspecto se estudia el nacimiento de la obligación y las diversas formas de cumplirse y extinguirse.

Cuando en esta tesis se hace referencia a la garantía del interés fiscal, se detalla en sus diversas formas la manera de aportarla, y se ofrecen recomendaciones prácticas para quienes han de darla.

El Capítulo de jurisdicción de los impuestos cubre un aspecto que ha preocupado a los juristas. Este tema se desarrolla en el trabajo recurriendo a la Constitución como fuente de jurisdicción de las leyes que establecen estas contribuciones.

Con el capítulo del Impuesto Único y la Múltiple Tributación se termina este desarrollo.

Este capítulo tiene gran importancia para una tesis que se escribe cuando México ha firmado acuerdos con Canadá y Estados Unidos para evitar este vicio de la Tributación.

Se termina esta tesis haciendo la aclaración que el tema de las contribuciones no se agota con la misma y que sólo se tratan puntos sobresalientes que fueron seleccionados.

Vo. Bo
23/XI/92

H. Carral

ABSTRACT

I pretend to submit in this study, the most relevant aspects regarding taxes in Mexico.

The chapters of the thesis are:

- I. Types of taxes.
- II. Tax faculty.
- III. Tax liability.
- IV. Tax legality.
- V. Single tax and multiple taxation.

The first chapter includes a study of State revenues highlighting those originated in taxes.

Later I give the details of each one of the types of taxes included in the Federal Tax Code such as: taxes, social security contributions, improvement contributions, duty and so on.

Due to its importance the study of taxes are dealt with more emphasis.

I refer to social security contributions as the materialization of the dream of Professor Mario de la Cueva.

Improvement contributions are defined in this study. It is also given a comparative analysis between Government duties and Government revenues obtain by it from services rendered

as an entity of private law.

In the tax faculty chapter I justify this right conferred to the State and I study its several manifestations and characteristics.

Tax liability is seen in this thesis from a double perspective: the point of view of the fiscal responsible and the point of view of the tax debtor. The latter includes the study of tax liability origin and the ways of comply and extinguish it.

When this thesis refers to tax interest guarantee, its detailed in its several forms, and the ways to grant it. I also offer practical recommendations for those who need to grant such guarantee.

The tax legality chapter covers an aspect that has worried legal experts. This subject is developed on the basis of the Constitution as juridical foundation of all taxes.

This study comes to an end with the chapter of single tax and multiple taxation. This chapter has a great importance because Mexico has recently signed tax treaties with Canada and the United States, in order to avoid the double taxation

Finally, it is pointed out that the taxation study is not exhausted with this work and that there were only treated selected aspects on this topic.

Vo. Do.
23/XI/92
L. Carrillo

INTRODUCCION

Se pretende con el presente trabajo presentar en forma conjunta los aspectos que me han parecido más importantes de las contribuciones en México.

Me motivó a la realización de este desarrollo la circunstancia de que al pretender estudiar las contribuciones hay que recurrir a la literatura dispersa, lo que dificulta al interesado lograr una visión completa del tema.

No creo haber agotado la materia que me he propuesto; así, por más que quisiese, seguramente que faltarán aspectos de interés que no están observados en estas páginas, a pesar de mi empeño.

El tema parece más amplio cada vez que se pretende profundizar en el mismo; ojalá que estos apuntes satisfagan, por lo menos en lo más elemental, el propósito que he tenido a la vista, al realizarlos.

He dividido la materia de estudio en los siguientes subtemas:

- a) Las contribuciones,
- b) La facultad tributaria,
- c) La obligación fiscal,
- d) Garantía de la obligación fiscal,

- e) La juridicidad de los impuestos,
- f) El impuesto único y la múltiple tributación.

a) LAS CONTRIBUCIONES

Me ha parecido oportuno iniciar mi trabajo por el tema central, de donde se derivan los otros enunciados.

En este primer apartado aludo a los ingresos del Estado, para luego recurrir a lo que considero la principal fuente de los mismos, que son las contribuciones.

El estudio de las contribuciones abarca las enunciadas en el artículo 2º del Código Fiscal de la Federación.

Como, sin lugar a duda, la más importante de las contribuciones, por lo que a los ingresos del Estado se refiere, está constituida por los impuestos, he dado especial interés al estudio de éstos, procurando no excederme, a fin de no desvirtuar el interés del tema central.

He procurado presentar sucintamente la doctrina que aparece en los diversos libros que tratan de esta importante fuente de ingresos estatales; así he procurado explicar la definición del impuesto; luego me refiero a los elementos del mismo.

Considero que, sobre todo, al tratar lo relativo al sujeto y al objeto del impuesto, no ha sido precisa la

doctrina; por ello he expresado, en principio, mi criterio, pretendiendo aportar algo de investigación en este punto.

Bien hubiera querido detenerme un poco más en detallar los caracteres específicos de algunos impuestos, por lo que al tema apuntado en el párrafo anterior se refiere, pero me pareció que no era materia de mi tema principal y opté por no profundizar en ello.

Por lo que mira al subtema de las aportaciones de seguridad social, no he podido dejar de hacer referencia a un viejo ideal de un reconocidísimo maestro de nuestra antigua Escuela Nacional de Jurisprudencia, quien en su cátedra de Derecho del Trabajo expresaba su sueño de que un día se estableciese en México "un impuesto" de seguridad social.

Como expreso en el cuerpo de este trabajo, parece que aquel ideal está más o menos próximo a convertirse en realidad; será entonces cuando la seguridad social sea plena; ese día podremos dar al hombre aquello a que como hombre tiene derecho.

Recordaremos entonces al maestro que soñó con esta justicia; recordaremos a MARIO DE LA CUEVA.

A las contribuciones de mejoras les he dado el interés que considero tienen para las finanzas públicas.

Aunque en forma muy breve, presento estudio comparativo entre derechos y productos, como ingresos del Estado.

Considero que el tema de los derechos (contribuciones) amerita un estudio minucioso; este estudio debe llevarse a cabo estableciendo detallada comparación entre esta contribución y los productos.

Ha sido necesario aludir a los accesorios de las contribuciones, renglón del ingreso estatal que tiene importancia.

b) LA FACULTAD TRIBUTARIA

Estudio obligado, al referirse cualquier investigación jurídica a las contribuciones, es el relativo a la facultad tributaria.

Doctrinariamente, el tema de la facultad tributaria ha sido abordado por casi todos los autores de la materia fiscal.

Los criterios de los tratadistas no siempre han coincidido en este punto, pues mucho tiene qué ver la escuela jurídica a que cada cual pertenezca: Jusnaturalismo o Positivismos jurídicos. En este aspecto he procurado ser prudente para no dejarme arrastrar por criterios no razonados, buscando una filosofía que se ajuste a la

prudencia; no sé si mi punto de vista pueda o no convencer a quien me haga favor de leer este trabajo.

Estudio la facultad tributaria en los aspectos legislativo y ejecutivo; me he detenido más en el segundo, por la diversidad de manifestaciones que presenta; así me refiero tanto a la intervención del fisco como cobrador de las contribuciones y gestor oficioso, como a su acción de ejecutor y aplicador de la facultad económico-coactiva, y presento como complemento de este derecho el auxilio que a la fiscal prestan otras autoridades.

No he dejado de estudiar esta facultad en su ejercicio como derecho y como obligación del Estado.

En este subtema era necesario aludir a los límites de la potestad estatal en la materia que me ocupa, por ello me he detenido un poco en razonar criterios.

He debido estudiar las características de la facultad tributaria para una mejor comprensión de la misma y me he detenido un poco en el estudio de sus manifestaciones, como ejecutiva, tanto cuando el fisco cobra por la fuerza los impuestos y otras contribuciones, como cuando aplica las penas económicas, sin dejar de referirme a la determinación presuntiva y a las visitas domiciliarias.

c) LA OBLIGACION FISCAL

Después de estudiar la facultad tributaria se imponía hacer otro tanto con la obligación fiscal, como contraparte presente en todas las manifestaciones de eficacia de aquella; lo hago iniciando mi estudio con un inciso de generalidades, que consideré necesario por los caracteres especiales que la obligación presenta en esta materia.

Luego hablo de la obligación fiscal en especial y de la relación que surge entre el fisco y el sujeto pasivo.

He tenido que referirme con cierto detenimiento a los caracteres de la obligación fiscal, tanto ante la doctrina como ante la ley; pues considero que es necesario hacerlo debido a la especificidad que manifiesta.

Luego he estudiado el origen y la extinción de la obligación que me ocupa, expresando las diversas formas como puede producirse y puede desaparecer.

Como no era suficiente aludir a la obligación fiscal, he tenido que referirme a los diversos tipos de la misma y a la forma de cumplir cada una de las que se presentan.

d) LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL

Dada la importancia que para el Estado tiene asegurarse de que sus créditos serán hechos efectivos, pues del cobro de los mismos depende la vida de unas finanzas públicas

sanas, me ha parecido de gran interés referirme a esa seguridad que se finca para el acreedor con la garantía que sus deudores le aporten.

Por lo anterior, en este subtema procuro justificar la exigencia expresada en la ley de que el fisco, ante la presencia de un presupuesto de egresos, cuyo equilibrio en el gasto corriente requiere la certeza de cubrirse, exija la garantía que le permita cumplir adecuadamente su función de proveedor de los fondos que la administración pública necesita.

Presento en este punto los diversos casos en que procede garantizar el interés fiscal y las distintas maneras de hacerlo; de esta forma hablo de la garantía para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, de la garantía en los casos de solicitud de prórroga para el pago y de otros, y me refiero a la garantía mediante el depósito de dinero, y a la que se aporta mediante responsabilidad solidaria.

En lo que se refiere a la garantía mediante responsabilidad solidaria no he querido dejar de ver los especiales caracteres de la solidaridad que se manifiesta en algunos casos en la materia fiscal.

No he dejado de hacer mención a cómo la garantía del interés fiscal puede sustituirse, ampliarse y reducirse y a la forma de extinguirse.

e) JURIDICIDAD DE LOS IMPUESTOS

Ante el problema que entraña la justificación filosófico-jurídica de los impuestos, como fuente ordinaria más importante del ingreso estatal, me ha parecido indispensable tratar este tema de las contribuciones en un apartado especial.

Sé que en los posgrados de alguna universidad, el tema de este apartado ha sido motivo del desarrollo de un detallado programa; creo que se justifica la preocupación, pues dentro de las acciones del Estado, que han de ceñirse al principio de legalidad, ésta, del establecimiento y cobro de los impuestos, cobra relevante lugar, debido a que con ella se afecta el patrimonio de los contribuyentes.

En cumplimiento de esta justificación y ante la imposibilidad de un estudio más detallado, he recurrido a la Constitución como punto de referencia de las leyes fiscales, para determinar si aquellos preceptos de las mismas que me parecieron más importantes para su estudio relativo al tema, se ajustan o no a los principios sostenidos por esta ley suprema.

No he podido dejar de discrepar en algunos puntos de mi trabajo, con criterios de estudiosos del tema y con autoridades del más alto rango, pues he tenido que expresar lo que me ha parecido ajustado a lo jurídico, olvidándome de

argumentaciones con que se pretende justificar algunos preceptos de leyes secundarias y conductas del fisco; pero también he procurado sostener la postura que se ajusta a lo estrictamente jurídico, en contra de argumentos que me parecen no concluyentes; tal vez en algunos casos, mi posición resulte discrepante de la mayoría de los estudiosos del tema, o de la postura de postulantes, pero la he meditado y ojalá no haya omitido algunos elementos de estudio para adoptarla.

Mi estudio de este tema debía comprender las tres jurisdicciones fiscales que existen en México: Federación, entidades federativas y municipios.

Aclaro que el estudio de las tres jurisdicciones me parece que amerita mayor profundidad de la que he empleado en este desarrollo.

He tratado el tema de la juridicidad de los impuestos tanto desde el punto de vista del proceso legislativo, como desde el punto de vista de la aplicación de las leyes fiscales; me parece que un estudio de esta naturaleza no será completo sin esta doble referencia.

Pero hacia falta, entre los aspectos de legislación y aplicación, ocuparme de la juridicidad de la interpretación de las leyes de la materia, como antecedente indispensable de una aplicación acertada; lo he hecho, en forma sucinta.

f) EL IMPUESTO UNICO Y LA MULTIPLE TRIBUTACION

Ante el afeajo problema fiscal que parece que puede hacer crisis en un futuro próximo, para México, no he podido dejar de tratar el tema contribucional del impuesto único y la múltiple concurrencia fiscal.

Como se apunta, el problema no es nuevo; desde que han existido los fiscos ha existido la preocupación, tanto de parte de los contribuyentes, como de parte del Estado, en busca de la mejor opción, entre uno o varios gravámenes al mismo sujeto pasivo, ya sea tratándose del mismo objeto o de diversidad de éstos.

Como se indica en el desarrollo de este trabajo, las soluciones que se han propuesto para resolver el problema apuntado han sido diversas, sin que México haya dejado de aportar, en la ley y en la práctica, las suyas; sin embargo, el problema no ha sido liquidado, y amerita una voluntad y soluciones de los Estados que establezcan un clima de justicia y seguridad jurídica que permita un más franco acrecentamiento de la actividad productiva.

Y es que los efectos de la multiplicidad de gravámenes fiscales se expresan frecuentemente en el retiro de las empresas de las áreas en que se produce.

En este punto de mi trabajo analizo las razones del origen de la pluralidad de incidencias fiscales sobre los

mismos sujeto, objeto y fuente y propongo algunas soluciones al problema, tanto en lo nacional como en lo internacional.

Finalmente expongo los criterios de la legislación mexicana en lo que se refiere al problema apuntado.

Antes de concluir esta introducción aclaro que con el presente desarrollo no se agotan ni siquiera los puntos más relevantes del tema de las contribuciones; entre éstos he seleccionado los que me parecieron ineludibles en un primer plano de este importantísimo aspecto del sistema de la legislación mexicana; ojalá que yo tenga oportunidad de continuar una investigación en este campo fiscal, que estimo de lo más importante tanto para los estudiosos como para el legislador y para quienes han de aplicar, en cualquier campo, las leyes fiscales.

Temas que no he tratado en este trabajo y que considero de gran trascendencia, entre otros, serían el estudio de las leyes que regulan cada una de las contribuciones, una visión histórica de lo que han sido las contribuciones, especialmente en nuestra patria, y otros, que, en forma monográfica, quisiéramos tener desarrollados, quienes, de alguna manera, estamos interesados por este apasionante y no muy atendido aspecto de la cultura jurídica.

CAPITULO I

LAS CONTRIBUCIONES

SUMARIO : 1. INTRODUCCION. 2. LOS INGRESOS DEL ESTADO. 3. LOS IMPUESTOS. 4. EL IMPUESTO ES UNA PRESTACION. 5. PROPOSITOS DEL IMPUESTO. 6. LOS IMPUESTOS SE ESTABLECEN EN LA LEY. 7. CARACTER UNILATERAL DEL IMPUESTO. 8. EL IMPUESTO CONTRIBUCION OBLIGATORIA. 9. QUIENES HAN DE PAGAR EL IMPUESTO. 10. EL OBJETO DEL IMPUESTO. 11. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO. 12. EL RESPONSABLE FISCAL. 13. ESTABLECER Y COBRAR EL IMPUESTO ES OBLIGACION DEL SUJETO ACTIVO. 14. CAPACIDAD PARA SER SUJETO PASIVO. 15. SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO POR DEUDA ORIGINARIA Y SUJETOS PASIVOS POR DEUDA TRANSMITIDA. 16. LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS. 17. EL ESTADO SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO. 18 OTROS ELEMENTOS DEL IMPUESTO. 18.1. *La base del impuesto.* 18.2. *La fuente del impuesto.* 18.3. *La unidad fiscal.* 18.4. *Las cuotas del impuesto.* 19. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS. 19.1. *Nuestra clasificación.* 19.2. *Clasificación según el nombre que les da la ley.* 19.2.1 *Impuesto sobre la Renta.* 19.2.2 *Impuesto al Valor Agregado.* 19.2.3 *Impuesto al Comercio Exterior.* 19.2.4 *Impuesto al activo.* 20. OTROS IMPUESTOS. 21. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL. 22. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS 23. DERECHOS. 24. ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES. 25. ESTUDIO COMPARATIVO DE DERECHOS Y PRODUCTOS.

1. INTRODUCCION

Cuando era yo niño varias veces escuché a mi padre decir: "hay que pagar las contribuciones".

Desde entonces entendí que las contribuciones eran

aportaciones que había que cubrir al Estado, si bien no entendí más del término; tampoco me hacía falta.

Al inicio de mis estudios jurídicos me pareció que la expresión contribución era anticuada y obsoleta.

Cuando reflexioné en la mencionada expresión fue cuando leí el artículo 31 Constitucional, el que entre las obligaciones de los mexicanos enuncia la de "contribuir" para los gastos públicos; entonces comprendí que si en nuestras leyes fiscales tal palabra se encontraba reducida, casi al olvido, era válida.

Luego el viejo Código Fiscal de la Federación fue reformado en el artículo segundo y la palabra "contribución" recuperó su presencia en el mundo fiscal.

Ahora la repetida expresión tiene sentido diverso del de simple aportación, pues nuestro Código Fiscal, ha formulado una clasificación de las mismas, y le ha dado a cada término de la clasificación un concepto preciso.

2. LOS INGRESOS DEL ESTADO

Los ingresos del Estado no son sólo las contribuciones, sino otros, como los aprovechamientos y los productos.

Pensamos que es conveniente aludir al viejo criterio del Código Fiscal de la Federación de 1938, el que define

los diversos ingresos del Estado en la siguiente forma:

"ART. 2o. Son impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquéllos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

"ART. 3o. Son derechos las contraprestaciones requeridas por el Poder Público, en pago de servicios de carácter administrativo prestados por él.

"ART. 4o. Son productos los ingresos que percibe el Estado por actividades que no corresponden al desarrollo de sus funciones propias de derecho público o por la explotación de sus bienes patrimoniales.

"ART. 5o. Son, aprovechamientos los demás ingresos ordinarios del erario federal no clasificados como impuestos, derechos o productos, los rezagos, que son los ingresos federales que se perciban en año posterior al en que el crédito sea exigible, y las multas".

Si se lee el actual Código Fiscal, se observará que el criterio para conceptuar los ingresos estatales ha cambiado; además se han agregado (como contribuciones), las aportaciones de seguridad social y las contribuciones de mejoras

Los artículos 2o, y 3o. del Código nos dan los actuales conceptos de los ingresos del Estado, considerados como impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos, aprovechamientos y productos.

Al referirnos a cada uno de estos ingresos daremos el concepto que el actual Código Fiscal nos aporta.

3. LOS IMPUESTOS

El Código Fiscal en vigor define los impuestos diciendo; "Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que son distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo".

Como se observa, el Código alude a las contribuciones como género del que los impuestos son especie y ya no se refiere a la palabra "prestación"; tampoco hace referencia a que se trate de prestaciones que el Estado exige, sino que indica que son establecidos en ley, y luego, por exclusión de las otras contribuciones, termina su definición.

La vieja definición es susceptible de un análisis que nos aporte el sentido de los impuestos.

4. EL IMPUESTO ES UNA PRESTACION

Cuando se habla de prestación se está aludiendo a algo que es unilateral. El impuesto no se paga como una contraprestación por algo, sino para algo; ese algo es el cubrir los gastos públicos.

Frecuentemente se oye decir a personas que no tienen conocimientos en esta materia, que tienen derecho a los servicios que presta el Estado porque pagan sus impuestos;

tal idea es errónea, pues tienen derecho a los servicios públicos quienes pagan y quienes no pagan los impuestos, más aún, quienes no pagan impuestos son, generalmente, quienes más se benefician con estos servicios.

5. PROPOSITO DEL IMPUESTO

De acuerdo con la vieja definición de impuesto y con los principios a que están sometidas las contribuciones, el impuesto tiene como propósito dar al Estado los elementos económicos para que pueda cumplir con su función de gobernar; lo que equivale a decir, para que haga efectivo el Derecho; o sea, para que, entre otras acciones, emprenda la de dar servicios públicos. Pero la función estatal no se agota en la prestación de servicios, sino, como de todos es conocido, cumple otras diversas funciones no consideradas como servicios.

El artículo 31 de nuestra Constitución Federal nos da el sentido del fin de las contribuciones, lo que equivale a decir, de los impuestos, indicando que es el de satisfacer los gastos públicos.

Ni el viejo Código Fiscal ni el nuevo nos hablan del fin de los impuestos, pero toda la doctrina al respecto indica que el propósito de los mismos es cubrir con su importe los gastos públicos.

6. LOS IMPUESTOS SE ESTABLECEN EN LEY

El viejo concepto de impuesto indica que se trata de una prestación que establece el Estado; el nuevo nos dice que son establecidas en ley. Pensamos que resulta más apegado a la doctrina jurídica el nuevo concepto.

De acuerdo con el principio de legalidad, es sabido que el Estado ha de hacer cuanto la ley le ordena, pero sólo lo que la ley le ordena; así se piensa que lo mejor es hablar, como lo hacen los autores modernos de que el impuesto representa una obligación *ex lege*.

Cuando hablamos de ley nos referimos a norma que sea "verdaderamente ley" y no a un dictado caprichoso de quien ostente el poder. La ley a que aludimos, debe satisfacer el requisito de la juridicidad; de lo contrario, sabido es, no es una ley, y el pretendido impuesto es algo diverso.

7. CARACTER UNILATERAL DEL IMPUESTO

Las leyes se dictan unilateralmente por el Estado; de ese carácter ha de ser la del impuesto.

Aunque es frecuente que cuando se estudia una ley se someta a consulta pública su proyecto o anteproyecto, la verdad es que el dictado de las leyes es un acto de soberanía estatal en el que no interviene la voluntad de los particulares.

8. EL IMPUESTO CONTRIBUCION OBLIGATORIA

Según el criterio del viejo Código Fiscal, que se sostiene por la doctrina jurídica no discutible, pagar el impuesto constituye una obligación ineludible. Si unilateral es el acto de creación del impuesto, obligatorio, sin que medie arreglo alguno entre el sujeto activo-fisco y el sujeto pasivo-contribuyente, es pagarlo. .

Por supuesto, es una contribución "establecida en ley", y de acuerdo con la ley ha de ser el cumplimiento de la obligación fiscal.

El que el impuesto sea obligatorio, no quiere decir que todos han de cubrirlo, sino aquéllos, "cuya situación coincida con la que la ley señala", por consiguiente, seguramente que muchas entidades, a quienes la ley considera exentas no han de pagarlo.

9. QUIENES HAN DE PAGAR EL IMPUESTO

El viejo Código Fiscal indica que es "obligatorio a todos aquéllos individuos cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal"; el nuevo ordenamiento nos dice que lo deben pagar" las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma" (ley).

Nos parecen criticables las dos formas de referirse

ambos códigos al sujeto pasivo del impuesto; pues aluden a "individuos" o a "personas", y como se verá oportunamente, no es necesario ser individuo ni persona para ser contribuyente.

Pensamos que la definición correcta debe mencionar "entidades" en lugar de individuos o personas.

10. EL OBJETO DEL IMPUESTO

Cuando se habla del objeto del impuesto no se refiere la expresión usada al propósito que tiene esta contribución, sino a lo que en sentido técnico-fiscal se llama el objeto, es decir, a lo que llamamos también el hecho generador del crédito fiscal.

En ambos códigos fiscales citados se alude a una "situación", si bien el nuevo agrega a la palabra "situación" el calificativo de "jurídica", en que debe ubicarse el sujeto pasivo para que nazca su obligación de pagar el impuesto.

Se trata de lo que en la teoría general del Derecho se llama el "hecho concreto", o sea la situación prevista por la ley para que la misma sea aplicada.

Es, entonces, el objeto del impuesto el hecho generador del mismo, o sea la situación o circunstancia prevista por

la ley, para que nazca la obligación de pagarlo.

11. LOS SUJETOS DEL IMPUESTO

Hemos venido haciendo referencia al sujeto pasivo del impuesto, pero en esta contribución también existe un sujeto activo.

El sujeto pasivo es la entidad que realiza el hecho generador del crédito fiscal, en tanto que el sujeto activo es el Estado, personificado en el Fisco.

Se ha indicado que no necesariamente ha de ser una persona el sujeto pasivo del impuesto. Frecuentemente nos encontramos que nace la obligación de pagar el impuesto para entidades que no tienen personalidad jurídica y que es suficiente que un ente cualquiera se coloque en esa circunstancia para que nazca tal obligación; por ejemplo, existen instituciones que no son personas ni físicas ni morales, y, sin embargo, tienen que pagar el impuesto, amén de otras obligaciones fiscales que contraen; todo ello con apego a la ley.

No resulta muy fácil determinar el hecho generador del impuesto, si tratamos de profundizar en este asunto; así como no resulta sencillo saber si un obligado a pagar el impuesto es siempre sujeto pasivo, pues hay casos en que no aparece la realización del hecho generador por el obligado a

pagar el impuesto, por ejemplo en los casos en que se ha hecho la transmisión de un negocio, caso en el cual, de acuerdo con la ley, nace una responsabilidad al adquirente, en virtud de haber substituido al sujeto pasivo original; igualmente en este caso no es fácil decir cual es el hecho generador del obligado a pagar el impuesto.

Al respecto pensamos que aunque existe un hecho generador originario, éste es irrelevante, pues el adquirente del bien lo es en virtud de haberlo adquirido. Probablemente la operación de adquisición de dicho negocio sea un nuevo hecho generador, y el adquirente sea el nuevo sujeto pasivo. Todo lo anterior, sin perjuicio de una responsabilidad compartida entre quienes intervinieron en la operación como comprador y como vendedor. Nos inclinamos por esta doctrina, aunque no aparezca la discusión en los autores que recordamos.

Pensamos que en estos casos, lo mejor es hablar de entidades, o de patrimonios en el sentido del llamado patrimonio afectación.

En los casos en que no hay personalidad, el impuesto que se genera es a cargo de un patrimonio, con o sin titular que sea persona ni física ni moral.

Existen muchos casos en que debido a la naturaleza del impuesto o a situaciones previstas por la ley, que se dan sin que exista la persona, la obligación se genera y es a

cargo de bienes o de acervos patrimoniales y se considera como parte pasiva de ese patrimonio.

La teoría del patrimonio afectación, que pensamos que se generó en la idea de la "herencia yacente" del Derecho Romano, resulta adecuada para explicar el fenómeno, que no se puede explicar recurriendo a la personalidad.

Es el sujeto pasivo del impuesto la entidad que ha de pagarlo, en tanto que el activo es el Estado investido de soberanía, que se manifiesta, primero en la creación de la contribución y segundo, en el cobro de la misma.

12. EL RESPONSABLE FISCAL

Distinto del sujeto pasivo es el responsable fiscal.

La responsabilidad es la obligación de hacer frente a las consecuencias de la conducta, o de cumplir una disposición legal.

Consideramos que el responsable es el género de este tipo de sujetos de obligación, y el sujeto pasivo la especie. Así encontramos diversos responsables: los que tienen que pagar el impuesto, los que deben retenerlo y entenderlo; los que están obligados a prestar auxilio a las autoridades, en caso de una determinación presuntiva, etc., en tanto que sólo encontramos un sujeto pasivo: quien debe pagar el impuesto en virtud de haber realizado el hecho

generador del crédito fiscal.

13. ESTABLECER Y COBRAR EL IMPUESTO ES OBLIGACION DEL SUJETO ACTIVO

Especialmente al hablar de la facultad tributaria, hablaremos de la obligación que tiene el Estado de imponer y cobrar las contribuciones; por ahora sólo diremos que no puede eludir esta obligación, porque tiene el deber de hacer efectivo el Derecho, y para ello necesita de fondos que le proporciona el cobro de las contribuciones; pero como para cobrar las contribuciones debe establecerlas en la ley correspondiente, entonces, también es su obligación dictar dicha ley fiscal.

La facultad y obligación anterior es manifestación del principio de legalidad a que está sometido el Estado.

Recordamos que el Artículo 28 Constitucional establece que no habrá exenciones de impuestos; es decir el Estado debe cobrarlos necesariamente.

14. CAPACIDAD PARA SER SUJETO PASIVO

Cuando hablamos de la capacidad para ser sujeto pasivo, hablamos tanto de la de realizar el hecho generador del crédito fiscal, como de la de pagar el impuesto.

También más adelante de este estudio nos referimos a la

capacidad del sujeto pasivo; lo haremos al tratar de la obligación fiscal, aquí sea suficiente decir que esa capacidad es la llamada "tributaria", que como dice Mario Pugliese, es consecuencia de la realización del hecho generador del crédito fiscal.

Flores Zavala nos dice que "para que exista la calidad de sujeto pasivo, y, por lo mismo, la obligación, en principio, basta la capacidad de derechos (Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, Editorial Porrúa, S.Á., México, 1961, p. 68).

Hacemos clara distinción entre la capacidad tributaria y la capacidad "contributiva"; la segunda es la posibilidad económica de pagar el impuesto. La segunda capacidad, aún cuando es relevante para otros efectos también fiscales, no lo es para el propósito de este punto.

Por las razones expuestas hemos criticado el Código Fiscal de la Federación, y, con este Ordenamiento, las otras leyes de la materia que al referirse al sujeto pasivo del impuesto, constantemente aluden a "personas físicas y morales".

La influencia que estas leyes han producido en los autores, ha sido que se tiene un sentido distorsionado del sujeto pasivo.

Desde luego, aunque la ley sea errónea, ello no es

óbice para que se cobren impuestos sin que exista la personalidad del deudor, pues es suficiente que se lleve a cabo el hecho generador para que nazca el derecho del Estado para cobrar sus créditos, que de acuerdo con el Artículo 60. del Código, se generan al realizarse "las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales".

En contra de nuestra crítica no vale el decir que las leyes no son libros doctrinarios del derecho, porque la doctrina, en este caso no puede ser contradictoria con la ley, y pensamos que no cabe ni siquiera una opinión que pudiera invalidar nuestra posición al respecto. La ley es criticable.

15. SUJETOS PASIVOS DEL IMPUESTO POR DEUDA ORIGINARIA Y SUJETOS PASIVOS POR DEUDA TRANSMITIDA

Se habla de sujetos pasivos del impuesto "por deuda propia" y de sujetos pasivos del impuesto "por deuda ajena".

La relación obligacional es una liga que une al deudor y al acreedor, relación que existe, o no existe; si existe, quiere decir que el deudor lo es por su propia situación jurídica, si no existe, quiere decir que el presumido deudor no es tal.

Cuando se habla de sujetos por deuda propia se está haciendo uso de una tautología jurídica criticable (desgraciadamente no es la única tautología jurídica que se

suele emplear, pues hay otras), que no debe emplearse; todos los deudores lo son por la razón de que se encuentran ligados con el acreedor; por ejemplo, en el caso de que alguien reciba de hecho los bienes de un de cujus, aún cuando no haya sido declarado heredero, está obligado a pagar las contribuciones relativas y no lo hace a nombre propio, porque no aparece así la boleta correspondiente, sino a nombre del mencionado de cujus; se podría preguntar en este caso, si quien hace los pagos está cubriendo una deuda ajena; la respuesta lógica es que está haciendo los pagos en virtud de una situación de presunto dueño, lo que lo hace obligado "por deuda propia"; podría ponerse otro ejemplo: el del adquirente de una empresa gravada; se dice en este caso que es deudor por substitución del anterior dueño, pero ¿quién es el deudor, él o el anterior dueño?; por supuesto es el adquirente, el deudor del impuesto; y ello no porque haya realizado los hechos generadores que dieron origen a las obligaciones que constituyen el crédito fiscal, sino porque ha substituido al ejecutor de estos hechos generadores.

Concluimos que no hay sujetos pasivos por deuda ajena, sino que todo deudor de un impuesto lo es porque se ha colocado en la "circunstancia prevista por la ley para que nazca dicha obligación.

A pesar de nuestra conclusión, y tomando en cuenta lo tan arraigado que se encuentra el criterio contrario, a

continuación se transcribe la clasificación de los sujetos pasivos del impuesto en el Derecho Italiano, que Mario Pugliese enumera en su libro "Instituciones de Derecho Financiero"; dice este autor:

"Los sujetos pasivos de la obligación fiscal en el derecho tributario italiano pueden ser someramente clasificados como sigue:

"I.A. Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa:

"1. El contribuyente deudor directo del tributo.

"2. El causahabiente del contribuyente:

"a) mortis causa.

"b) inter vivos.

"B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa.

"C. Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.

"1. Los contratantes y las partes en un juicio.

"2. Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.

"3. Los coherederos.

"II. Los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta:

"1. Las personas obligadas al pago del tributo con acción para repetir en contra del deudor directo.

"2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.

"III. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria:

"1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etc.

"2. En general, los corresponsables solidarios.

"IV. Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

6. LOS RESPONSABLES SOLIDARIOS

La solidaridad, como se indica en la teoría de las obligaciones, se produce cuando una persona, ya sea por su voluntad o por disposición de la ley, está obligada a cubrir la obligación que otra contrajo originariamente.

En materia civil o mercantil la solidaridad implica que la obligación del originariamente obligado y la del solidario sean iguales en el tiempo y en la cantidad; esto es, que al segundo se le pueda exigir el cumplimiento de la obligación en su totalidad y sin necesidad de que antes se recurra para el mismo propósito con el primero.

Harach dice que "la responsabilidad solidaria es la que recae en conjunto sobre varios individuos cuando todos están colocados en igual situación jurídica" (Harach, Dino, *El Hecho Imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*, Ediciones de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, 1945. p. 302).

Se puede decir sin temor a que se cometa error, que la obligación del deudor originario y de solidario son iguales; por ello debe hablarse de que ambos son deudores solidarios.

Existe evidente diferencia entre solidaridad y

subsidiaridad, pues bien sabido es que en la segunda la obligación del subsidiario surge en defecto del cumplimiento de un primer obligado; es decir que quien tiene obligación subsidiaria sólo está obligado al pago, si el obligado por quien se ha comprometido no paga (Derechos de orden y excusión). Conviene tener presente esta diferencia en materia fiscal, donde no es tan pura la idea de la diferencia entre ambas formas de la obligación de un segundo. El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación indica que "la persona o personas, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las sociedades mercantiles, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas sociedades durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la sociedad que dirigen".

Es evidente que en nuestra materia la doctrina de la solidaridad tiene un perfil diferente al que se presenta en derecho civil o en derecho mercantil, perfil que habrá que tener presente, cuando se den los casos que la ley prevé.

17. EL ESTADO SUJETO PASIVO DEL IMPUESTO

Razones de variada índole se exponen para justificar

que el Estado sea sujeto pasivo del impuesto; políticas algunas, otras de carácter administrativo, otras prácticas; en fin, el Estado debe pagar los impuestos cuando la ley así lo indique.

El artículo 30. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece para el Estado la obligación de pagar el impuesto a que la misma se refiere; aquí opera una razón de tipo práctico; si este impuesto es indirecto, y, consecuentemente repercutible, ha de ser pagado por quien sea el último adquirente de los bienes cuya venta se encuentre gravada. Seguramente que nadie querría ser proveedor del Estado, si éste no pagase el impuesto; a no ser que la Ley definitivamente permitiera en este caso que el impuesto no se cobre; pero el impuesto también ha de buscar la lógica de no causar inconformidad con la generalidad de los contribuyentes, y si el Estado no lo pagase, dejaría la ley en desigualdad de trato, aunque no sea en forma inmediata, a otros contribuyentes, pues los bienes que adquiere el Estado son susceptibles de venderse, y seguramente que la venta tendría como medida en el precio el costo originario del bien, en que, en este caso, haya sido adquirido, costo que no estaría gravado; los bienes podrían venderse más baratos, lo que podría traer una competencia desleal en un posible comercio.

18. OTROS ELEMENTOS DEL IMPUESTO

Existen otros elementos del impuesto que a pesar de que son poco atendidos en la vida fiscal, no dejan de tener importancia para un estudio de más detalle; esos elementos se suelen llamar accesorios; tales elementos son la base, la fuente, la unidad fiscal y las cuotas; algunos autores, sobre todo no mexicanos, suelen agregar otros elementos; pensamos que los enunciados son los de mayor interés para este estudio.

18.1. *La base del impuesto*

En general, es necesario conocer valores para medir los impuestos o el importe de la obligación fiscal. Por supuesto, tomando en cuenta los diversos tipos de impuestos, existen algunos en cuyo estudio no tiene trascendencia determinar un valor económico; por ejemplo, los impuestos de capitación, los impuestos por pasaportes, etc.

¿Qué es la base del impuesto?

La base del impuesto es la cantidad sobre la que se calcula el gravamen y se paga.

No siempre resulta sencillo determinar la base de un impuesto; pues si es cierto que a veces cualquier persona puede señalarla, esto no siempre ni en todos los impuestos es factible; resulta sencillo llegar a la base del impuesto predial, cuando la ley indica que será el cincuenta por

ciento del valor de escrituración; cualquier persona puede saber, en este caso, cuál es la base; pero cuando nos encontramos ante el Impuesto sobre la Renta, en que hay que tener en cuenta deducciones, reducciones, aumentos por determinadas razones, diversos tipos de ingresos, etc. etc., no es muy sencillo hacerlo, y frecuentemente habrá que recurrir a un técnico en la materia.

18.2. *La fuente del impuesto*

Generalmente se ha definido la fuente del impuesto como el acervo económico sobre el que se calcula el impuesto.

Este acervo económico puede ser el valor de los bienes o puede ser un ingreso considerado renta.

Los especialistas de esta materia indican que la mejor fuente del impuesto es la renta, porque como ésta sólo existe en el preciso momento de su obtención y en el ápice del tiempo que le sigue se convierte en activo, no se extingue; en tanto que el capital (activo) a medida que se dispone del mismo para cubrir el impuesto, se va desvaneciendo y pudiera llegar a desaparecer; lo que equivaldría a hacer desaparecer la fuente del ingreso estatal.

Los autores suelen hablar del capital, nosotros, en virtud de que técnicamente no se trata de capital, le llamamos activo, a esta fuente del impuesto.

Habrá que aclarar que ciertos bienes deben ser fuente del impuesto, tomando en cuenta la contribución de que se trate, así en el caso del impuesto predial, no hay posibilidad de evitar que sea el activo la fuente.

18.3. La unidad fiscal

Nos dice Ernesto Flores Zavala que la unidad fiscal o unidad del impuesto "Es la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, etc., sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que servirá para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto", y pone como ejemplos de unidad: un kilo de sal, un litro de alcohol, determinada cuantía de renta, etc. (Flores Zavala, Ernesto, *Op. cit.*, p. 100).

Poco se usa la unidad fiscal en el Derecho Fiscal moderno, pero no ha dejado de ser útil y en muchos casos necesaria.

18.4. Las cuotas del impuesto

Relacionadas con la base del impuesto existen las cuotas del mismo.

La cuota se ha conceptualado como la cantidad que debe cubrirse por cada unidad fiscal.

La cuota puede ser fija o progresiva.

Es cuota fija aquélla que es igual por unidad sin importar el número de unidades de que se trate. Es cuota progresiva la que se fija tomando en cuenta el número de unidades. La progresividad de las cuotas puede ser directa o inversa; hay progresividad directa cuando la cuota aumenta a medida que aumenta la cantidad de unidades, y habrá progresividad inversa cuando la cuota aumenta o disminuye a medida que disminuye o aumenta el número de unidades.

Es muy usual la progresividad directa; de hecho, lo normal es que en el Impuesto sobre la Renta las cuotas sean de progresividad directa; por ejemplo en el Artículo 141 de esta Ley los porcentos para aplicarse sobre los excedentes de cada renglón que señala los ingresos, van de 3% a 35%, según vaya siendo mayor el ingreso.

Un ejemplo de cuota progresiva inversa se tiene en los impuestos por inversiones, en que a medida en que es superior la inversión, el porcentaje de la cuota es inferior. En el artículo 80-A de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta tenemos un ejemplo matemático de progresividad inversa; este artículo concede un subsidio contra el impuesto a pagar a los contribuyentes que obtienen ingresos por la prestación de servicios dependientes, subsidio que va de 40% a 0%, según la cantidad que represente su obligación.

Cuando una cuota se expresa en porcentajes se llama tasa.

Las tasas suelen emplearse especialmente en las cuotas progresivas; en los dos ejemplos que hemos puesto, las cuotas están expresadas en forma de tasa.

Además de calificarse de fijas y progresivas, las cuotas suelen llamarse también de derrama. Una cuota de derrama es aquella que se fija una vez conocida la necesidad que se pretende satisfacer con el impuesto relativo, para que con la obtención de la misma se cubra dicha necesidad; Flores Zavala, al referirse a las cuotas de derrama, dice que para fijarlas, habrá que determinar "en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, después se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos se calcula la cuota que corresponde a cada unidad" (Flores Zavala Ernesto. *Op. cit.* p. 102).

En los impuestos con fines extrafiscales suelen emplearse estas cuotas, cuando se satisface el requisito de conocer el importe en dinero de la necesidad que pretende resolverse.

En los tiempos de los tributos fueron muy usuales estas cuotas que ordenaba aplicar el vencedor en las batallas; cuotas que debían cubrir, por igual, los habitantes de las ciudades conquistadas, o por lo menos, determinados

habitantes.

19. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Se han formulado clasificaciones de los impuestos, según el punto de vista de cada autor; por ejemplo, Pío Ballesteros ha formulado una clasificación de las contribuciones en directas e indirectas. En esta clasificación Ballesteros incluye los impuestos y otros ingresos del Estado, pero hace especial referencia a los impuestos. Dentro de las contribuciones directas el autor mencionado incluye doce, que consideradas de acuerdo con nuestro criterio, son impuestos; dentro de las contribuciones indirectas incluye el mismo autor otros doce impuestos. (Ballesteros Pío, *Manual de hacienda pública*, Editorial de Derecho Privado, Madrid, 1940, p. 142 y 143).

Sergio Francisco de la Garza en su mencionado libro formula la siguiente clasificación:

1. Impuestos directos e impuestos indirectos,
2. Impuestos reales e impuestos personales,
3. Impuestos objetivos e impuestos subjetivos,
4. Impuestos especiales o analíticos e impuestos generales o sintéticos.
5. Impuestos sobre el capital, la renta y el consumo.

Luego el autor citado clasifica los impuestos

atendiendo a los sujetos, atendiendo al período de tiempo en que se desarrollan, según la elasticidad y la estabilidad, y según la proporción con la base. (Garza de la, Sergio Francisco, *Op. cit.*, pp. 357-365).

9.1. Nuestra clasificación

Pensamos que para efectos prácticos y de acuerdo con nuestras leyes fiscales, una división adecuada pudiera ser la siguiente:

1. Impuestos personales e impuestos reales,
2. Impuestos directos e impuestos indirectos,
3. Impuestos con fines fiscales e impuestos con fines extrafiscales,
4. Impuestos federales, impuestos estatales e impuestos municipales,
5. Impuestos autoaplicativos e impuestos hétéro aplicativos.

Son los impuestos personales aquéllos que gravan a las personas, atendiendo a su situación especial, como el Impuesto sobre la Renta; son impuestos reales los que afectan los bienes sin tomar en cuenta al dueño o usuario de los mismos; ejemplo de estos impuestos es el predial.

Los impuestos directos son los que gravan a la entidad responsable del hecho generador, en tanto que los indirectos son los que, por traslación del gravamen, afectan a terceros

a quienes se repercute la carga.

En los impuestos indirectos se da el siguiente fenómeno: la entidad que realiza el hecho generador sufre una incidencia legal del impuesto, en tanto que quien lo ha de pagar sufre la incidencia económica del mismo.

El Impuesto al Valor Agregado es ejemplo de impuesto indirecto.

Tomando en cuenta el propósito que se persiga con la creación de los impuestos, se dividen en con fines fiscales, si el propósito general es el de integrar la hacienda pública; y con fines extrafiscales, si el propósito de su creación es otro.

El mencionado propósito de la creación de un impuesto con fines extrafiscales puede ser económico, pero también puede ser de otra índole; así, tal vez, el legislador al dictar la ley relativa, haya estado pensando en crear este impuesto para resolver una necesidad especial, o bien puede haber pensado en establecerlo para hacer desaparecer una costumbre dañina para la población, o aún más, puede ser que haya pensado en establecerlo para evitar una competencia ruinosa a la economía del país; en el primer caso nos encontramos con un impuesto, que se haya creado para que con las fondos de su recaudación se erradique una plaga; en el segundo caso, tal vez podríamos pensar en un impuesto de compra, gravoso para los acohólicos; el tercer caso sería el

de un impuesto de importación de determinadas mercancías, que debido a su valor de venta en el territorio nacional fuesen preferidas a las producidas en México.

Probablemente, si los gravámenes sobre los actos del segundo y del tercer ejemplo fueran muy elevados, dichos actos no se realizarían, o se realizarían con menos frecuencia.

Atendiendo al legislador que los establezca y el lugar en que se apliquen los impuestos, serán federales, los que hayan sido establecidos por el Congreso de la Unión y sean de aplicación en toda la República; serán estatales, los que se establezcan por los congresos locales y se cobren dentro del territorio de las entidades federativas; y serán municipales los que haya creado un congreso local y sean aplicables dentro de un municipio.

Finalmente se consideran impuestos autoaplicativos los que el propio sujeto pasivo determina y paga, sin la intervención del fisco, y heteroaplicativos los que el Fisco determina y cobra al contribuyente. (Algunos autores dan otro significado a los últimos impuestos).

Como queda dicho, los autores del Derecho Fiscal suelen hacer diversas clasificaciones de los impuestos, que frecuentemente resultan poco adecuadas para nuestro Derecho, por lo que aunque parecen casi siempre lógicas, no se estudian aquí, por considerarlas poco prácticas para nuestro

sistema fiscal, pero sí es necesario aludir, así sea brevemente, a una clasificación que se apoya en el nombre que la ley da a estas contribuciones.

19.2. *Clasificación según el nombre que les da la ley*

Aludir a esta clasificación es aludir a las principales leyes de nuestro sistema fiscal que establecen contribuciones; lo haremos con toda brevedad.

19.2.1. *Impuesto Sobre la Renta*

Sin lugar a duda, la Ley fiscal más importante en nuestro país, por el impuesto que la misma regula, es la del Impuesto sobre la Renta.

Este impuesto es el más importante por ser la principal fuente de ingresos de nuestro gobierno.

Para determinar la naturaleza de este impuesto es necesario saber qué es la renta.

Casi todos los autores de derecho fiscal conceptúan la renta; existen varias definiciones.

De la Ley del Impuesto sobre la Renta que entró en vigor el primero de enero de 1954, hemos tomado la idea para definir la renta en la forma siguiente:

"Ingreso derivado de la explotación del capital, de la explotación del trabajo, o de la combinación de ambas explotaciones".

En consecuencia con la definición aportada, entendemos el Impuesto sobre la Renta como un impuesto que afecta un ingreso; si el ingreso no existe, no existirá el gravamen.

Este impuesto afecta la renta llamada legal, que es el ingreso total, o renta bruta, menos las deducciones autorizadas. Esta renta es la base para calcular el monto del gravamen.

Se ha dicho que este impuesto es de lo más razonable, pues no se cobra si no hay renta, y, porque no destruye el capital, que es su fuente.

El sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta es la entidad que obtenga el ingreso.

Para determinar el sujeto pasivo de este Impuesto habrá que recurrir a los criterios que antes se han mencionado: el domicilio y la ubicación de la fuente del ingreso.

La vieja Ley a que se ha hecho referencia en párrafos anteriores de este punto, tomaba como criterios para la determinación del sujeto pasivo el domicilio, la nacionalidad y la ubicación de la fuente.

El criterio de la nacionalidad se ha abandonado, debido a que resultó inútil intentar el cobro del impuesto a mexicanos radicados fuera del territorio nacional; los criterios que persisten son el del domicilio y el de la ubicación de la fuente.

Por el domicilio son sujetos pasivos de este impuesto quienes radiquen dentro de nuestro territorio; por la ubicación de la fuente, lo son quienes tienen la fuente de su ingreso dentro de la misma zona geográfica.

El criterio expresado se ha tomado en cuenta en todas las leyes fiscales mexicanas.

Es evidente que el objeto de este impuesto es la obtención del ingreso a que se ha hecho mención.

19.2.2. *Impuesto al valor agregado*

Otro impuesto de importancia para la hacienda pública mexicana es el al Valor Agregado.

Este es un impuesto que vino a substituir al antiguo sobre ingresos mercantiles.

El viejo Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fue también un impuesto indirecto, como el Al Valor Agregado, que afectaba en cascada el valor de los bienes distribuidos por comerciantes. Por la razón de afectación en cascada, el Impuesto sobre Ingresos Mercantiles fue reiteradamente criticado.

Cuando se nos dieron las primeras explicaciones de lo que sería el Impuesto al Valor Agregado, entendimos que superaría al de Ingresos Mercantiles, lo. porque desaparecería el gravamen repetitivo, que se producía cada

vez que un nuevo comerciante vendía el producto, 2o. porque sólo gravaría la diferencia entre el precio de compra y el de venta de los bienes, si bien en la operación del comprador final, o consumidor, se pagaría sobre la totalidad del precio.

Es el objeto del Impuesto al Valor Agregado:

- I. La enajenación de bienes;
- II. La prestación de servicios independientes;
- III. El otorgamiento del uso o goce temporal de bienes;

y

IV. La importación de bienes o servicios. (Art. 1o. de la Ley).

Los sujetos pasivos de este impuesto son quienes realicen los actos señalados como objeto del mismo.

Tomando en cuenta que el impuesto se clasifica como indirecto, el sujeto pasivo del mismo lo traslada a quien adquiere, usa o goza los bienes, o recibe los servicios relativos; dicho sujeto pasivo pagará el impuesto sólo sobre la diferencia entre el costo del objeto y el precio en que lo transfiera; por ello el impuesto recibe el nombre de "Al Valor Agregado".

Si el bien de que se trate se vende varias veces, el impuesto por la diferencia de precios se cubrirá en cada operación; el importe del gravamen se trasladará,

igualmente, en cada transferencia; el único que no puede trasladar el gravamen es el último adquirente, quien, además, pagará el impuesto por la totalidad del importe del bien.

La Ley del Impuesto al Valor Agregado establece cuotas diferenciales, según sea el tipo de hecho generador y el lugar donde se lleve a cabo.

19.2.3. Impuesto al comercio exterior

Las operaciones de importación y de exportación de mercancías causan el Impuesto llamado al Comercio Exterior o Aduanal.

Dadas las cifras que para México representa el gravamen, sobre todo, de las importaciones, el Impuesto Aduanal, se califica de muy importante.

Son sujetos pasivos del mencionado impuesto quienes lleven a cabo las operaciones aludidas; el objeto está constituido por las mismas operaciones.

Las cuotas del Impuesto al Comercio Exterior son en forma de tasas sobre los valores de los bienes que se someten a este tráfico.

Como es de entenderse, para los efectos de este impuesto es de importancia la definición de lo que es el territorio nacional, pues las importaciones y las

exportaciones se definen como introducción o extracción al o del mismo de las mercancías. La existencia de franjas fronterizas y de las zonas libres son situaciones que hay que tomar en cuenta para evitar errores en el Impuesto Aduanero.

19.2.4. Impuesto al activo

El Impuesto al Activo, originariamente llamado Impuesto al Activo de las Empresas, es un gravamen relacionado con y complementario del Impuesto sobre la Renta.

El objeto del Impuesto al Activo es la propiedad de bienes sometidos a explotación empresarial.

La ley, en el artículo 10. en que se alude al sujeto pasivo del Impuesto al Activo es un tanto obscura, pero del contenido de la misma se colige la idea apuntada acerca de este elemento.

No sólo quienes tienen los bienes en explotación, sino también quienes otorgan el uso o goce de los mismos a otros usuarios, son sujetos del impuesto a que se viene haciendo mención.

Las características de relación y de complementación del Impuesto al Activo con el Impuesto sobre la Renta se manifiestan de diversas maneras:

1º Sólo son sujetos del Impuesto al Activo quienes lo

sean del Impuesto sobre la Renta (Art. 6o. de la Ley del I.A.);

2º Tendrán derecho los causantes del Impuesto al Activo a la reducción de su impuesto, si tienen derecho a reducir el Impuesto sobre la Renta (Art. 20. A, de la Ley del I.A.);

3º Los sujetos pasivos del Impuesto al Activo deberán hacer los ajustes que establece la Ley del Impuesto sobre la Renta (Art. 7o. B de la Ley del I.A.);

4º El Impuesto al Activo y el Impuesto sobre la Renta se acreditan recíprocamente (Arts. 8o.A y 9o. de la Ley del I.A.);

5º Los conceptos de algunos fenómenos y entes fiscales dados por la Ley del Impuesto sobre la Renta se adoptan por la Ley del Impuesto al Activo (Art.14o. de la Ley del I.A.).

El Impuesto al Activo ha venido a ser un arma más en manos fiscales para evitar la evasión de los causantes del Impuesto sobre la Renta.

20. OTROS IMPUESTOS

Atendiendo a otros diversos criterios, encontramos impuestos mencionados en el presupuesto de ingresos, a los que sólo se hace mención por resultar demasiado amplio su

enunciado y estudio.

Entre otras de las contribuciones mencionadas se encuentran el "Impuesto Especial sobre Producción y Servicios", el "Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles", el "Impuesto sobre Automóviles Nuevos", el "Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos", etc., etc.

21. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Muchos años después de que el maestro Mario de la Cueva expresó el sueño de que se crease en México un impuesto de la seguridad social, se incluyeron en nuestra legislación como contribuciones las aportaciones de seguridad social.

El maestro de la Cueva hablaba de un impuesto, con pleno conocimiento de la característica de abstracción del beneficio de esta prestación; pensaba que sólo así habría en México verdadera seguridad social, sin someter las prestaciones que la misma incluye a la condición del pago a cambio, como se hacía con los servicios que prestaba el Seguro Social.

El sueño del ilustre maestro no se ha cumplido a plenitud, pero se ha avanzado en la seguridad social de nuestra patria: las aportaciones de seguridad social están destinadas a convertirse en verdaderas contribuciones que benefician no sólo a quienes las cubren o a aquéllos por

quienes se cubren, sino a todo el que necesite de la seguridad social, como acontece en países que son ejemplo de esta justicia distributiva, que exige dar a cada cual lo que necesita o merece como hombre.

El artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación conceptúa las aportaciones de seguridad social diciendo:

"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".

Del concepto apuntado se desprende:

1. Los sujetos pasivos de esta contribución son los patrones o los trabajadores,
2. El objeto de esta contribución es el hecho de ser patrón o trabajador activos,
3. Los beneficiarios, por hoy, son los trabajadores que pagan las contribuciones, o por quienes se pagan.

Pensamos que los sujetos pasivos de estas contribuciones pueden seguir siendo los mismos; aunque tomando en cuenta la idea de que se conviertan en verdaderas contribuciones de la seguridad social genérica, y la facultad que el Estado tiene de seleccionar los objetos del impuesto, éstos podrían ser actos o situaciones de diversas

entidades, y no necesariamente patronos y trabajadores.

Los beneficiarios de la recaudación de las aportaciones de seguridad social, si se cumple el propósito de convertirlos en auténticos impuestos genéricos, serían todos aquéllos que necesiten de la seguridad social.

Por hoy, las aportaciones de seguridad social no son los impuestos que sugirió Mario de la Cueva; pensamos (y así deseamos) que en un futuro no lejano, llegarán a serlo.

Resulta novedoso en nuestra materia fiscal, que se hayan incluido como contribuciones las aportaciones de seguridad social, que corresponden genéricamente a las antiguas cuotas del Seguro Social.

Se pensaba sin reticencia, hasta antes de la inclusión de las aportaciones de seguridad social en la clasificación de contribuciones, que enuncia el Código Fiscal de la Federación, que las cuotas del Seguro Social sólo debían concebirse como contraprestaciones por los servicios que dicho instituto presta, en tanto que la aportación del Estado, era la respuesta a una obligación de éste, de colaborar en la seguridad social.

Sin embargo, dada la naturaleza de la seguridad social y el interés que en la misma tiene el Estado y la sociedad, desde varios años atrás se vino gestando un movimiento, primero solamente de ideas y luego de hecho, que hizo que

las aportaciones para cubrir los gastos que la misma requiere, se convirtiesen de contraprestaciones en contribuciones.

La circunstancia de que tales aportaciones sean "a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a cargo de las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado, (Art. 2o. del Código Fiscal de la Federación), no resta validez a la idea de que dichas aportaciones probablemente sean para cubrir una seguridad verdaderamente "social", que beneficie a todos los miembros de la colectividad, pues la ley no siempre escoge los sujetos pasivos de una contribución entre aquéllos que con el resultado del gasto que permite la mencionada contribución se benefician.

Hasta hoy la obligación del patrón de proporcionar al trabajador y a sus familiares seguridad, se ha cubierto mediante una contraprestación que pagan patrón, trabajador y estado; pero no existe impedimento para que el criterio legal sufra una transformación que permita que lo que han sido cuotas, se convierta en contribuciones, que proporcionen a la sociedad en general, este beneficio.

22. CONTRIBUCIONES DE MEJORAS

Cuando el gobierno realiza una obra de beneficiarios específicos, cobra a esos beneficiarios las llamadas contribuciones de mejoras.

La fracción III del mencionado artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación conceptúa estas aportaciones diciendo:

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

No resulta en la práctica tan estricto el señalamiento de los sujetos pasivos de las contribuciones de mejoras, como tampoco resulta estricto el señalamiento de quienes reciben el beneficio de tales obras, pues no sólo quienes han de pagar la contribución resultan beneficiados, ya que dicho beneficio puede extenderse también a otras personas.

Por lo anterior, es nuestro criterio, que debe detallarse en la ley el régimen de las contribuciones aludidas.

Si pensamos en la naturaleza de las contribuciones de mejoras concluimos que no son necesariamente contraprestaciones por una obra o servicio determinados, como las que se pagan con los derechos o con los productos; tanto derechos como productos son opcionales; quien debe pagar el costo de las contribuciones de mejoras no será

necesariamente quien haya solicitado la realización de la obra.

Por supuesto, alguien debe cubrir el costo de la realización del gobierno, y éste, tomando en cuenta las reglas relativas cobrará a ciertos sujetos seleccionados dicho costo.

23. LOS DERECHOS

El mencionado artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación en la fracción IV define los derechos diciendo:

"Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se prestan en o por organismos descentralizados.

"También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

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

Existe discrepancia entre los criterios del viejo Código Fiscal de la Federación de 1938 y al actual al definir los derechos; ya no son derechos sólo las contraprestaciones requeridas por el poder público en pago de "servicios administrativos", sino algo más.

La parte del artículo del actual Código que se ha

transcrito, se encarga, además, de establecer precisión del sentido del concepto de derechos, cuando pudieran confundirse con el de las aportaciones de seguridad social.

La ley que establece los derechos es muy larga; en ella se especifican esos diversos usos o aprovechamientos de bienes del dominio del poder público de la nación y los servicios que el Estado presta en sus funciones de derecho público, así como los servicios exclusivos del Estado que prestan ciertos organismos públicos, por los que se cobran los derechos. Esta contribución se ha hecho muy importante.

24. ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Participantes de la naturaleza de las contribuciones son los accesorios de las mismas, tales como los recargos, las multas, los gastos de ejecución para hacer efectivas aquéllas.

Asimismo tiene carácter de contribución la indemnización que el fisco cobra cuando le es entregado un cheque en pago de un crédito suyo y el banco librado lo devuelve sin pagar.

25. ESTUDIO COMPARATIVO DE DERECHOS Y PRODUCTOS

Dada cierta confusión que se manifiesta entre diversas personas en relación con los conceptos de derechos y

productos, como ingresos del Estado, se impone establecer esta distinción.

El criterio de nuestra Ley no ha sido constante.

Como antes se vio, los derechos en el pasado fueron considerados como contraprestaciones exigidas por el Estado por servicios administrativos del mismo; este criterio, según queda expresado en la transcripción hecha en el punto anterior ha cambiado.

El artículo 30. del actual Código Fiscal de la Federación define los productos diciendo que son "las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado".

Para establecer la distinción entre derechos y productos es necesario diferenciar entre derecho público y derecho privado y saber cuando el Estado actúa como sujeto del primero y cuando actúa como sujeto del segundo.

Ante la diversidad de criterios, no es fácil contestar a la primera cuestión, pues siguiendo a Kelsen debería decirse que no hay normas jurídicas que se ubiquen con pureza en una u otra rama del derecho; esto es, toda norma jurídica puede tener carácter de derecho público o derecho privado.

Esta postura, para muchos equivocada, para otros tiene validez lógica.

Ernesto Flores Zavala, en su folleto *Los Productos* (pág. 10), publicado por el Tribunal Fiscal de la Federación dice:

"Pero podemos afirmar que las normas relativas a la organización, el funcionamiento y la actividad de los entes estatales, constituyen el Derecho Público y las demás forman el Derecho Privado".

Joquín Escrich, citado por el mismo Flores Zavala indica:

"Derecho Privado es el que se compone de las leyes que tienen por objeto arreglar los intereses o negocios pecuniarios de los ciudadanos entre ellos, como los que rigen los contratos, los testamentos, las sucesiones y los diferentes modos de adquirir la propiedad".

De sobra son conocidos los conceptos que se dan de derecho público y de derecho privado, por lo que no hace falta discutirlo; sea suficiente decir, que según el criterio que se sostenga, será el concepto que se vierta.

En nuestros días se acepta que el Estado actúa a veces como sujeto de derecho público y a veces como sujeto de derecho privado; que lo hace de la primera manera cuando ejerce su autoridad ante los particulares, cuando se organiza y funciona y cuando actúa como miembro de la comunidad internacional, y que en sus demás actividades lo hace como sujeto de derecho privado.

El Estado tiene necesidades cuya satisfacción exige que este ente establezca relaciones de igual a igual (o casi de igual a igual), con los sujetos de derecho privado, y, entonces, so pena de no poder subsistir, debe someterse al derecho que regula a éstos.

En tales casos, obvio es decirlo, el Estado realiza actividades reguladas por el derecho privado.

Pero queda pendiente otra cuestión: ¿Qué bienes son del dominio público (sic) y qué bienes son de propiedad privada? (sic).

Se observa carencia de especificidad en el Código Fiscal de la Federación al referirse a estas diversas titularidades de bienes.

Conviene aclarar que los criterios al respecto no son únicos, especialmente por el uso de los calificativos.

No obstante lo dicho suponemos que el legislador cuando a derechos se refiere, quiso decir que estos han de cubrirse cuando se permite el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Federación y que cuando a productos alude, quiso decir que los mismos se generan por el uso, aprovechamiento, o enajenación de "bienes del dominio privado de la Federación".

Para un mejor esclarecimiento acerca de estos bienes, a continuación se transcriben los artículos 1º, 2º, 3º y 6º de

la Ley General de Bienes Nacionales.

"ARTICULO 1º.

"El patrimonio nacional se compone de:

"I. Bienes de dominio público de la Federación, y

"II. Bienes de dominio privado de la Federación.

"ARTICULO 2º.

"Son bienes de dominio público:

"I. Los de uso común;

"II. Los señalados en los artículos 27, párrafos cuarto, quinto y octavo, y 42 fracción VI, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;

"III. Los enumerados en la fracción II del artículo 27 Constitucional, con excepción de los comprendidos en la fracción II, del artículo 30. de la Ley.

"IV. El lecho y el subsuelo del mar territorial y de las aguas marinas interiores;

"V. Los inmuebles destinados por la Federación a un servicio público, los propios que de hecho utilice para dicho fin y los equiparados a éstos, conforme a la ley;

"VI. Los monumentos históricos o artísticos, muebles e inmuebles de propiedad federal;

"VII. Los monumentos arqueológicos muebles e inmuebles;

"VIII. Los terrenos baldíos y los demás bienes inmuebles declarados por la ley inalienables e imprescriptibles;

"IX. Los terrenos ganados natural o artificialmente al mar, ríos, corrientes, lagos, lagunas o esteros de propiedad nacional;

"X. Las servidumbres, cuando el predio dominante sea alguno de los anteriores;

"XI. Los muebles de propiedad federal que por naturaleza no sean normalmente sustituibles, como los documentos y expedientes de las oficinas; los manuscritos, incunables, ediciones, libros, documentos, publicaciones periódicas, mapas, planos, folletos y grabados importantes o raros, así como las colecciones de estos bienes; las piezas

etnológicas y paleontológicas; los espécimenes tipo de la flora y de la fauna; las colecciones científicas o técnicas, de armas, numismáticas y filatélicas; los archivos, las fonograbaciones, películas, archivos fotográficos, cintas magnetofónicas y cualquier otro objeto que contenga imágenes y sonidos, y las piezas artísticas o históricas de los museos; y

"

XII. Las pinturas murales, las esculturas y cualquier obra artística incorporada o adherida permanentemente a los inmuebles de la Federación o del patrimonio de los organismos descentralizados, cuya conservación sea de interés nacional.

"ARTICULO 30.

"Son bienes de dominio privado:

"I. Las tierras y aguas de propiedad nacional no comprendidas en el artículo 20 de esta ley que sean susceptibles de enajenación a los particulares;

"II. Los nacionalizados conforme a la fracción II del artículo 27 constitucional, que no se hubieran construido o destinado a la administración, propaganda o enseñanza de un culto religioso;

"III. Los bienes ubicados dentro del Distrito Federal, declarados vacantes conforme a la legislación común;

"IV. Los que hayan formado parte del patrimonio de las entidades de la Administración Pública Paraestatal, que se extingan o liquiden, en la proporción que corresponda a la Federación;

"V. Los bienes muebles de propiedad federal al servicio de las dependencias de los Poderes de la Unión, no comprendidos en la fracción XI del artículo anterior;

"VI. Los demás inmuebles y muebles que por cualquier título jurídico adquiera la Federación;

"VII. Los bienes muebles e inmuebles que la Federación adquiera en el extranjero.

"VIII. Los bienes inmuebles que adquiere la Federación o que ingresen por vías de derecho público y tengan por objeto la constitución de reservas territoriales, el desarrollo urbano y habitacional o la regularización de la tenencia de la tierra.

"También se considerarán bienes inmuebles del dominio privado de la Federación, aquéllos que ya formen parte de su patrimonio y que por su naturaleza sean susceptibles para

ser destinados a la solución de los problemas de la habitación popular, previa declaración expresa que en cada caso haga la Secretaría de Desarrollo Urbano y Ecología.

"ARTICULO 6º.

"Los bienes de dominio privado, con excepción de los comprendidos en la fracción I del artículo 3º., que se registrarán siempre por la legislación federal de tierras, bosques, aguas y demás especiales, estarán sometidos, en todo lo no previsto por esta ley;

"I. Al Código Civil para el Distrito Federal en Materia Común y para toda la República en Materia Federal, y

"II. En las materias que dicho Código no regule, a las disposiciones de carácter general, de policía y de desarrollo urbano correspondiente".

Hacemos notar que la Ley transcrita no usa la expresión "propiedad privada", sino "dominio privado" (Ambas expresiones tienen el mismo significado), al aludir a los bienes a que lo hace el Código Fiscal de la Federación cuando conceptúa los productos, y sí utiliza la de "dominio público" para referirse a los que el mismo texto menciona al definir los derechos.

Esperamos que con estas aclaraciones se precise la diferencia entre derechos y productos.

BIBLIOGRAFIA

1. Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Editorial Porrúa, S.A., 1991.
2. *Idem.*, "Los Productos", Tribunal Fiscal de la Federación, *Colección de Estudios Jurídicos*, Volumen II, 1982.
3. Garza de la, Sergio Francisco, *Derecho Financiero Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A., 1981.
4. Harach, Dino, *El hecho imponible. Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo*. Ediciones de la Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, 1945.
5. Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969.
6. Martínez López, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A.
7. Pugliese, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, Editorial Porrúa, S.A., 1976.
8. Rodríguez Mejía, Gregorio, *Régimen Fiscal Mexicano*, Instituto Tecnológico Autónomo de México, 1987, Tomo I.

LEGISLACION

1. Código Fiscal de la Federación.
2. Ley del Impuesto sobre la Renta.
3. Ley del Impuesto al Valor Agregado.
4. Ley del Impuesto al Activo.
5. Ley Aduanera.
6. Ley del Seguro Social.
7. Código Civil para el Distrito Federal.
8. Ley General de Bienes Nacionales.

CAPITULO II

LA FACULTAD TRIBUTARIA

SUMARIO: 1. JUSTIFICACION DEL TEMA. 2. CONCEPTO. 3. TEORIAS QUE EXPLICAN LA FACULTAD TRIBUTARIA. 3.1. *Teoría de los servicios públicos.* 3.2. *Teoría de la relación de sujeción.* 3.3. *La necesidad estatal.* 3.4. *El Estado mandatario.* 3.5. *El origen del Estado.* 4. LIMITES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA. 4.1. *Destino de las contribuciones.* 4.2. *Proporcionalidad y equidad de la facultad tributaria.* 5. LA FACULTAD TRIBUTARIA EN EL AMBITO NACIONAL. 6. CARACTERES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA. 6.1. *La facultad tributaria existe "Ex Lege".* 6.2. *La facultad tributaria es un derecho y una obligación.* 6.3. *La facultad tributaria es permanente.* 6.4. *La facultad tributaria es exclusiva del Estado.* 6.5. *La facultad tributaria es limitada.* 6.6. *La facultad tributaria es concurrente.* 7. MANIFESTACIONES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA. 7.1. *La función legislativa.* 7.2. *El cobro de las contribuciones.* 7.3. *La facultad económico-coactiva.* 7.4. *Determinación presuntiva de los impuestos.* 7.5. *La condonación de impuestos.* 7.6. *Aplicación de multas.* 7.7. *Las visitas domiciliarias.* 8. OTRAS MANIFESTACIONES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA.

1. JUSTIFICACION DEL TEMA

No podrá hacerse un estudio de las contribuciones, sin referirse a la soberanía del Estado, pues en buena parte, el origen de estas aportaciones se encuentra en la facultad que este ente público materializa en el establecimiento, cobro y administración de las mismas. (No pensamos que sea sólo la soberanía del Estado (criterio del Positivismo Jurídico), la causa del origen de las contribuciones).

Por lo anterior el capítulo de este tema debiera formar parte de todo libro de Derecho Fiscal, como debiera siempre ser parte de la integración de los programas de esta materia, con perjuicio, en caso contrario, de que aquéllos y éstos fuesen incompletos.

Probablemente en el tema de la facultad tributaria es en el que mejor puede expresarse la filosofía de las contribuciones, pues en él debe estudiarse el fundamento de la creación y exigibilidad de estas aportaciones, creación y exigibilidad que deben razonarse y justificarse, ya que representan sacrificios de los contribuyentes que a veces no tienen contraprestación.

Si esta filosofía llega a ser convincente, la obtención de recursos por parte del Estado resultará menos difícil, lo que redundará en la existencia de un gobierno más fuerte y una sociedad con mejores servicios.

2. CONCEPTO

Para introducirnos a este tema es necesario conceptuar la facultad tributaria.

Antes que nada, hemos de decir, que no todos los autores llaman al poder de que vamos a hablar, facultad tributaria; algunos lo llaman poder tributario, otros, poder fiscal, otros, poder impositivo, etc.; nosotros creemos que

para nuestro propósito y tomando en cuenta el criterio que sostenemos del contenido de esta atribución del Estado, la más adecuada forma de aludir a la misma, es llamarla como ha quedado dicho.

Dice Sergio Francisco de la Garza:

"El poder tributario, llamado también poder fiscal o potestad tributaria (Berliri), o poder de imposición (Ingrosso y Blumenstein), es la facultad propia del Estado para establecer los tributos necesarios para realizar sus funciones" (Garza de la, Sergio Francisco, *Op. cit.*, p. 195).

Carlos M. Juliani Fonrouge indica:

"La expresión poder tributario significa la facultad o la posibilidad jurídica del Estado, de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se hayan en su jurisdicción". Y luego el mismo autor agrega:

"Este concepto tan genéricamente consignado, ha dado lugar a interpretaciones divergentes que comienzan con la terminología. Hay quienes hablan de supremacía tributaria (Berliri), de potestad impositiva (Micheli), de potestad tributaria (Cocivera, Alessi-Stammati), poder fiscal (Bielsa), poder de imposición (Ingrosso, Blumenstein), poder tributario concebido como "el poder general del Estado aplicado a determinado sector de la actividad estatal, la imposición" (Hensel), pero son variantes de la idea expuesta". (Fonrouge, Carlos M. Giuliani, *Derecho Financiero*, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970, p. 279).

Hemos estudiado tanto la postura de de la Garza, como de Fonrouge, así como las ideas de otros autores, y nos parece que a pesar de las diversas razones expuestas, la denominación de esta función y derecho del Estado, ha de ser la de "facultad tributaria".

Por lo que mira al concepto de esta facultad y para integrarlo adecuadamente hemos de decir que es efectivamente una potestad, manifestación de la soberanía estatal, tanto de establecer como de cobrar las contribuciones.

Pensamos que no puede ser completo el concepto de esta facultad si se refiere sólo a una función legislativa, sino que debe reunir ésta y la ejecutiva de cobrar las contribuciones.

Nos damos cuenta que no seguimos el criterio de los autores que hemos consultado al respecto.

Nos parece que la expresión de Fonrouge "exigir contribuciones", resulta adecuada para referirse a este poder, pues el mismo lo ejercita el Estado tanto cuando establece como cuando cobra estas aportaciones.

Según nuestro criterio, la facultad tributaria se desdobra en la de establecer y en la de cobrar. Por cierto, la facultad de cobrar las contribuciones es la más rica en aspectos y modalidades.

Resumiendo decimos que la facultad tributaria es el derecho que tiene el Estado de establecer y cobrar las contribuciones.

Por otra parte pensamos que la facultad tributaria también se manifiesta cuando el poder público exige del pago y cuando para hacer efectivos sus créditos aplica la fuerza

en diferentes formas.

De esta manera, dictar leyes fiscales, cobrar las contribuciones, exigir el pago de las mismas y aplicar penas por la violación a leyes de la materia, constituye la facultad tributaria. A las manifestaciones de la facultad tributaria apuntadas, se acumulan diversas actividades que les son complementarias, sin las cuales las dos funciones genéricas de dictar las leyes fiscales y cobrar las contribuciones, resultarían incompletas.

Detallar las funciones aludidas sería materia de un tratado de derecho tributario, que no resultaría ocioso en nuestro estudio fiscal.

3. TEORIAS QUE EXPLICAN LA FACULTAD TRIBUTARIA

Los tratadistas de Derecho Financiero se han preocupado por justificar la facultad tributaria; diversas son las teorías expuestas; nos referiremos a las más comunes, haciendo notar que no existe uniformidad en los criterios.

3.1 Teoría de los servicios públicos

Se ha pensado que las contribuciones tienen el propósito de costear los servicios públicos y que el servicio que el contribuyente recibe es el equivalente a sus aportaciones para este propósito (Teoría de la

Equivalencia).

La teoría apuntada tiene dos inconvenientes:

1. No sólo prestar servicios tiene como propósito el Estado; existen muchas funciones públicas que no son consideradas prestación de servicios;

2. Si el servicio que recibe cada integrante de la comunidad equivale a sus contribuciones cubiertas, debería concluirse que sólo quien tributa tiene derecho a tales servicios, en tanto que quienes no lo hacen estarían excluidos de este beneficio, y esto no sólo es erróneo en principio, sino que precisamente (lo decimos en otra parte de este trabajo) quienes más aportan son quienes menos reciben servicios estatales, en tanto que quienes menos aportan o no aportan, son los más beneficiados con tales servicios.

En nuestro medio, y en todas las partes del mundo, el pobre no contribuye y lleva a sus hijos a escuelas públicas; si enferma él o los suyos, pueden recurrir a los servicios de salud gratuitos, etc.

3.2 Teoría de la relación de sujeción

Existe otra teoría a la que se llama de la Relación de Sujeción. La mencionada teoría ha sido apoyada por tratadistas alemanes; de acuerdo con estos autores, la facultad tributaria tiene su fundamento en la relación de

sujeción de los gobernados al gobierno.

Esta facultad, según la explicación apuntada, se deriva del sometimiento del gobernado.

La teoría que venimos estudiando indica que el Estado tiene derecho de exigir contribuciones en virtud de su soberanía. (Margain Manautou, Emilio, *Introducción al Estado del Derecho Tributario Mexicano*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969, p. 134).

La teoría apuntada se apoya en la existencia del derecho positivo como único derecho, así como en la soberanía estatal.

La mencionada teoría es contradictoria con la lógica jurídica y ha sido rebasada desde hace algunos años.

Para el hombre que tiene la obligación de pagar contribuciones, tal vez sea suficiente saber que esa obligación le ha sido impuesta en una ley; pero para el estudioso del Derecho Fiscal, la ley, si bien es importante, no constituye la última causa de la facultad estatal de cobrar las contribuciones y de imponerlas. La ley no es sino el vínculo que hace llegar al obligado la relación obligacional con el Estado, acreedor de esta prestación.

Por lo anterior, aunque casi siempre se conteste al cliente, a su pregunta de "por qué debo pagar impuestos", que ha de hacerlo porque está establecido en una ley,

nosotros sabemos que estamos haciendo mención sólo a la causa inmediata o instrumental, pero no estamos contestando satisfactoriamente a su pregunta.

3.3 *La necesidad estatal*

Se ha pensado también que porque el Estado necesita recursos para gobernar, tiene el derecho de exigir a los beneficiarios de su gobierno el pago de las contribuciones; pero a ello se contesta que hay muchos que no son gobernados del Estado que ha establecido las contribuciones y sin embargo, también éstos deben pagarlas.

La discusión de esta teoría aproxima a los autores a otra que luego se expondrá y que se ha considerado acertada.

3.4 *El Estado mandatario*

Hay quienes explican el origen de la facultad estatal tributaria, diciendo que el Estado ha recibido el mandato de gobernar y para cumplir este mandato ha de exigir a sus mandantes lo necesario para hacerlo.

Tampoco esta teoría parece suficiente, pues seguramente que muchos podrían decir que ellos no han dado ese mandato.

Seguramente que una explicación acomodaticia a estas teorías y a otras que también se han expuesto, sería suficiente para justificar la facultad tributaria, pero aún así sería necesario justificar funciones colaterales de esta

facultad.

3.5 El origen del Estado

Si no satisfacen las teorías expuestas, hemos de encontrar una, que sin admitir objeciones, fundamente esta facultad estatal. Ojalá que nuestro criterio convenza.

Si se recurre a la naturaleza del Estado y de las relaciones que existen entre el mismo y los hombres, tal vez se encuentra la justificación precisa de la facultad tributaria.

¿Qué es el Estado? Tratando de encontrar una respuesta a esta pregunta, que parece muy sencilla para muchos, acudimos a Jorge Jellinek (*Compendio de la Teoría General del Estado*, por G. García Maynez, editor Manuel de J. Nucamendi, México, 1936, p. 65), quien indica: "es, pues el Estado la corporación formada por un pueblo, dotada de un poder de mando originario y asentada en un territorio; o para aplicar el término en uso, la corporación territorial dotada de un poder de mando originario".

En síntesis, el concepto de Jellinek concuerda con el criterio generalizado, salvo en lo que alude a un poder "originario", expresión ésta que en mucho colabora para nuestro propósito.

Cuando se estudia el origen y los fines del Estado, nos encontramos con facilidad el fundamento de la facultad

legislativa y ejecutiva del mismo.

Presúmese que alguna vez los hombres, tal vez ya sedentarios, ante el asedio de otro u otros que los privaban de sus pertenencias y los hacían objeto de escarnio, buscaron a uno más fuerte que el delincuente que los tenía atemorizados, y, por supuesto, más honesto, y le entregaron sus voluntades para que los protegiese, y, en su nombre, castigase a su enemigo. Pero no sólo eso, sino que aquellos hombres se comprometieron con el elegido a aportarle lo que necesitase (elementos económicos y tal vez servicios) para que cumpliese el encargo, y, como con el mandato, lo habían hecho depositario de sus voluntades, se sometieron a él para que en lo sucesivo aquella incipiente sociedad se desarrollase sujeta al criterio que sus integrantes habían tenido al nombrarlo su autoridad.

Probablemente sin que aquellos ancestros nuestros supiesen darle nombre, sí entendían que tenían la facultad "originaria" (no derivada de otra ley humana alguna) de exigir lo suyo y la obligación de respetar lo que a otros pertenecía; es decir, lo que luego se llamó "derecho", y al Estado dieron el poder de hacer efectivas tales facultades y obligaciones sobre ellos y en su territorio, y le dieron la función que siempre ha tenido: hacer efectivo el derecho.

Para hacer efectivo el derecho el Estado necesita de la colaboración de los beneficiarios de esa función, y tales

beneficiarios son todos los que le han dado su poder "originario" o radican o tiene intereses económicos en territorio propiedad de aquellos. En esta forma, tanto los nacionales, como los no nacionales, pero que tienen su domicilio o sus bienes en el territorio del Estado, están sometidos a su facultad tributaria.

Tal vez esta explicación, que pretende sintetizar y asimilar las hasta hoy expuestas, resulte suficiente para justificar la facultad tributaria.

Mario Pugliese (*Instituciones de Derecho Financiero*, México, Editorial Porrúa, S.A., págs. 225 y ss.) analiza diversas posturas doctrinarias que se han expuesto y haciendo la crítica que consideró prudente a Griziotti, a Renelletti, a Scoca y a Jarach, concluye discrepando de los mismos; pero a nuestro entender tampoco este autor da una explicación suficientemente amplia para justificar esta facultad.

Cuando Jellinek habla en su definición del Estado de un poder de mando originario, nos está remitiendo a considerar que la sociedad (corporación) es la dueña por naturaleza del poder que deposita en sus gobernantes. Esto justifica que la causa inmediata de la facultad tributaria se exprese en la ley que es producto de la voluntad del pueblo, expresada por sus representantes; pero si la ley no existiese escrita, igualmente tendría el Estado esa facultad.

4. LIMITES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA

De acuerdo con lo dicho en párrafos anteriores, el Estado recibe la facultad tributaria del pueblo.

Lo anterior implica que el Estado como depositario de la facultad que estudiamos, debe hacer uso de ella por el pueblo y para el pueblo; entonces no puede ser ilimitada.

El pueblo, consciente de la necesidad de la existencia de instituciones que hagan posible su vida social, está autorizando al Estado a establecer aquellas contribuciones que lo hagan posible.

Como ya no es el pueblo en forma directa, sino sus representantes legisladores quienes han de dar su voluntad, corresponde a éstos, mediante leyes adecuadas, marcar los límites de la facultad tributaria; de ahí que la primera limitante de la facultad tributaria sea la propia ley.

El Estado, como indica el artículo 5º del Código Fiscal de la Federación, deberá aplicar estrictamente las leyes "que establezca cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones".

Sabemos que ésto es la expresión del principio de la legalidad a que está sometida la conducta del Estado.

De acuerdo con este principio, no podrá el gobierno

exigir cantidad alguna que no se encuentre estipulada en la ley como contribución. Hablamos de una ley en el sentido estricto de norma jurídica.

La extralimitación en el establecimiento o en el cobro de las contribuciones viola garantías constitucionales y contra la misma proceden los recursos ordinarios y el extraordinario del amparo.

4.1 Destino de las contribuciones

Una forma de limitarse la facultad tributaria es por el destino que ha de darse a las aportaciones de los contribuyentes.

De acuerdo con el artículo 31 de nuestra Constitución, los mexicanos tienen obligación de "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".

Lo anterior equivale a decir que la facultad tributaria debe limitarse a establecer y cobrar contribuciones para cubrir los gastos públicos.

Pareciera infantil aludir a este tema de todo mundo entendido; pero es necesario determinar qué se entiende por gasto público. Se trata de un gasto para los propósitos del Estado.

Margain Manautou indica:

"En atención a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política mexicana en relación con los artículos 65, fracción I; 73, fracción VII; 74, fracción IV y 126 del mismo ordenamiento, una erogación hecha por la Federación queda comprendida como "gastos públicos", si reúne la siguientes características:

"1. Que la erogación sea hecha a través de la administración activa. Si en los términos de los preceptos constitucionales a que se ha hecho referencia, los mexicanos tenemos la obligación de cubrir las contribuciones que decreta el Congreso de la Unión, en cuanto basten a cubrir el presupuesto y éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, o sea la secretaría y departamento de Estado, pero no las que realicen por medio de sus organismos descentralizados, tenemos que concluir que la primera característica que debe reunir la erogación, es la de que se realice por medio de la administración activa.

"2. Que la erogación se destine a la satisfacción de las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. De acuerdo con las disposiciones constitucionales citadas, el Congreso de la Unión deberá revisar la cuenta pública del año anterior, (función de la Cámara de Diputados 73-IV), examen que 'no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del Presupuesto, sino que se extenderá al examen de la exactitud o justificación de los gastos hechos y de las responsabilidades a que hubiera lugar', o sea, que toda erogación ajena a las funciones de la secretaría o departamento de Estado a cuyo presupuesto corresponda, será rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a responsabilidades.

"Para determinar cuáles son las funciones atribuidas a una secretaría o departamento autónomo, basta acudir a la Ley de Secretarías y Departamentos de Estado (en 1992, Ley Orgánica de la Administración Pública Federal), de 13 de diciembre de 1958, en la que se precisan todas las asignadas a cada una de las entidades que constituyen la administración activa. Se considera que una erogación no se justifica, cuando ella se destinó a la satisfacción de funciones no previstas en dicha Ley.

"3. Que la erogación esté prevista en el Presupuesto de Egresos. No basta que un gasto se haga a través de la administración activa y que el mismo colme una función a ella atribuida, para que se considere gasto público, sino que es indispensable, además que, el renglón respectivo se encuentre previsto en el Presupuesto de Egresos, en los

términos del artículo 126 Constitucional, pues la obligación de tributar se funda en la necesidad de satisfacer aquellos gastos previstos en el Presupuesto.

"Como excepción a lo anterior, tenemos lo previsto en el artículo 75 de la Constitución, que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omite fijar la retribución que corresponda a un empleo que está establecido por la ley, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

"4. Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada al renglón respectivo. -Como última característica, encontramos la necesidad de que el renglón que prevé un gasto, cuente con la asignación correspondiente, pues el sistema rígido incorporado a nuestro Presupuesto no permite pago alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por ley posterior. Por lo tanto, la administración activa sólo puede gastar hasta el monto de lo previsto en cada renglón del Presupuesto de Egresos; si se exceden de esos límites, las erogaciones dejan de reputarse "gastos públicos" ya que no existe obligación para tributar en exceso de lo previsto y, por consiguiente, tocará al Congreso de la Unión (Cámara de Diputados) exigir responsabilidades-.

"De acuerdo con las características señaladas, por gasto público se entiende toda erogación por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el Presupuesto" (*Op. cit.*, pp. 139 y ss.).

4.2 *Proporcionalidad y equidad de la facultad tributaria*

Otra forma de limitar la facultad tributaria estatal es el sometimiento de la misma a los principios que establece el artículo 31 Constitucional, el que señala la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos en forma proporcional y equitativa que lo establezcan las leyes.

Si la obligación de contribuir ha de tener estas características, la facultad de establecer y cobrar las

contribuciones no puede exceder de estas limitaciones para ajustarse al principio constitucional.

Como se ha dicho en otra parte de este trabajo, no resulta fácil determinar las características aludidas de la obligación de contribución, por ello se recomienda que al llevar a cabo el trabajo legislativo se analicen y atiendan los criterios doctrinarios y a la redacción le anteceda el estudio de más de una persona.

Quien apruebe la ley fiscal debe tener presente que el precepto constitucional, si bien directamente sólo alude a los contribuyentes, en forma indirecta aporta criterio obligatorio a que ha de sujetarse la ley, y, por supuesto, la facultad tributaria.

El tema de proporcionalidad y equidad en esta materia se expone con más detalle en el capítulo de este trabajo, relativo a la obligación tributaria.

5. LA FACULTAD TRIBUTARIA EN EL AMBITO NACIONAL

Dada la división en nuestro país en tres jurisdicciones: federal, estatal y municipal, es necesario hacer referencia a la facultad tributaria de cada una de las autoridades de tales jurisdicciones.

Según el artículo 31 constitucional, fracción IV, los

mexicanos tienen obligación de "contribuir para los gastos públicos así de la Federación, como del Estado y municipio en que residan".

Las tres entidades políticas tienen facultad tributaria, según este artículo.

En atención a nuestro sistema político-fiscal, la Federación tiene derecho de obtener de todos los habitantes del territorio nacional contribuciones, con sujeción a las diversas leyes de la materia; le siguen las entidades federativas, las que tienen derecho a esas contribuciones de parte de todos los habitantes de su territorio, y, finalmente, los municipios también tienen derecho de percibir contribuciones de sus propios habitantes, cada cual, según sus necesidades para cubrir su presupuesto.

Siguiendo el criterio de determinación de los sujetos pasivos por la ubicación de la fuente, no serán sólo los habitantes de estas tres jurisdicciones quienes deben hacer las aportaciones para cubrir los presupuestos, sino también quienes sin serlo, tienen en el territorio de las mismas bienes o fuente de ingresos que motiven el nacimiento de esta obligación; ésto, además, trae consigo la facultad de la autoridad de esos territorios de cobrar dichas contribuciones.

Por lo que hace a la distribución de la facultad tributaria de las tres entidades políticas aludidas, existen

también diversos legisladores.

Como se menciona en el primer capítulo de este trabajo, el artículo 73 constitucional, fracciones VII y XXIX, faculta al Congreso de la Unión para dictar normas fiscales de aplicación en toda la República, luego el 117 de la misma ley fundamental, en las fracciones IV, V, VI, VII y IX limita esta facultad a las entidades federativas; el 118 de la misma Constitución complementa la prohibición apuntada.

En adición a lo dicho, ha de recordarse que el artículo 115 de la ley fundamental, fracción II, establece que "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará de las contribuciones que señalen las legislaturas de los Estados".

En la forma anterior se precisa constitucionalmente la facultad tributaria en el territorio nacional, por lo que mira al establecimiento, cobro y administración de las contribuciones.

6. CARACTERES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA

En este punto observamos al Estado, titular de la facultad tributaria, como ente sometido al principio de legalidad y a diversas necesidades; de ello derivamos los caracteres de la facultad tributaria; así diremos que esta facultad es:

- a) *Ex lege*,

- b) Constituye un derecho y una obligación,
- c) Es permanente,
- d) Es exclusiva del Estado,
- e) Es limitada,
- f) Es concurrente.

6.1 La facultad tributaria existe "Ex lege"

La facultad tributaria es *ex lege*, esto es, ha nacido necesariamente de la ley, pues el Estado no puede realizar actividad alguna que no tenga esta característica.

El principio de legalidad constriñe al ente titular de la facultad tributaria, a no actuar sin la estipulación legal de sus actos.

Asimismo la facultad tributaria, no sólo nace de la ley sino que a la misma debe ajustarse.

6.2 La facultad tributaria es un derecho y una obligación

Los hombres, beneficiarios de la función pública la han planeado de tal manera que los funcionarios a quienes la han encargado, deben llevar a cabo los actos que permitan cumplirla en su totalidad, empezando por su financiamiento; y como tales representantes sociales han aceptado el cargo con pleno conocimiento de cuanto implica, no pueden evitar imponer y cobrar las contribuciones, instrumento que permite el funcionamiento del gobierno. De acuerdo con lo anterior,

ejercer la facultad tributaria es una obligación cuyo incumplimiento implica responsabilidad en que incurrirá el funcionario encargado de la misma; pero como se ha ordenado al Estado realizar esas funciones, y quienes lo han ordenado son los beneficiarios de ella, el Estado, como su mandatario, tiene derecho de que se le aporte lo indispensable para cubrir las; por todo ello, la facultad tributaria es derecho y obligación del Estado.

6.3 La facultad tributaria es permanente

El Estado es una institución permanente, como permanente es la sociedad a que sirve; siendo permanente aquél, sus necesidades son permanentes; por ello, la facultad tributaria tiene también esta característica.

Si los funcionarios encargados de esta actividad estatal, dejasen de ejercerla, el Estado desaparecería, como desaparecen los organismos cuando carecen del alimento que los nutre.

6.4 La facultad tributaria es exclusiva del Estado

Nuestra sociedad se encuentra organizada de tal manera que cada uno de sus elementos tiene una función que no puede declinar: la universidad cumple su función aportando conocimientos y educación; las iglesias satisfacen su función (o deben satisfacerla) aportando sentido a los valores espirituales; el Estado satisface su función

haciendo posible la convivencia humana mediante el derecho; las universidades pueden cumplir su cometido mediante la obtención de recursos económicos que le aportan voluntariamente los interesados directos, o la sociedad en general; las iglesias viven, generosamente, gracias a las aportaciones voluntarias de sus feligreses; el gobierno de un Estado vive gracias a las contribuciones que de grado o a la fuerza le aportan quienes integran su población, o aquellos que por ley se encuentran obligados a hacerlo; sólo este ente tiene soberanía, y sólo él puede ejercer esta facultad, que a veces se manifiesta mediante el ejercicio de la fuerza.

La fuerza a que se acaba de aludir constituye la soberanía, facultad que como es sabido, no puede transferir el Estado, so pena de que el mismo desaparezca; por ello se dice que tal función es exclusiva de éste.

Se aclara que en casos de verdadera excepción puede concesionarse el cobrar las contribuciones; pero tal concesión, en caso de darse, será transitoria. Lo que no puede concesionarse de esta facultad es el aspecto legislativo, pues la función de legislar sí es en forma absoluta exclusiva en su titularidad y ejercicio del órgano de gobierno en que se deposite.

Cuando se habla de la concesión no nos referimos a la concesión que frecuentemente se da a ciertas instituciones

de crédito que prestan en beneficio de sus clientes el servicio de recibir de los contribuyentes el pago de las contribuciones para entregar el producto de las mismas al fisco, sino a verdaderos casos de excepción que se han dado en la historia de algunos países.

6.5 La facultad tributaria es limitada

Como todas las funciones del Estado, la facultad tributaria, según se menciona anteriormente es limitada, pues ha de someterse a la ley; (debería decirse, al derecho); si la ley fiscal viola las garantías constitucionales, el contribuyente puede ampararse contra la misma; si quien cobra las contribuciones viola la ley al hacerlo, igualmente el afectado puede recurrir a la justicia federal, en defensa de sus intereses.

6.6 La facultad tributaria es concurrente

Como igualmente se hace mención en párrafos precedentes, de acuerdo con la organización de nuestro gobierno federal, la facultad de legislar en materia fiscal se encuentra dividida entre la Federación y las entidades federativas, en tanto que la de cobrar contribuciones corresponde a la Federación, a las entidades federativas y a los municipios; es decir, se trata de una función concurrente.

7. MANIFESTACIONES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA

Son diversas las maneras de manifestarse la facultad tributaria; a continuación haremos referencia a las más frecuentes.

7.1 La función legislativa

Como ha quedado dicho, la facultad tributaria estatal se desdobra en otras dos principales: la legislativa y la de cobro de contribuciones; a ésta se acumulan otras que le son complementarias.

La fase legislativa de la facultad tributaria se cumple por el poder encargado de dictar las leyes.

Las reglas a que se somete la función legislativa fiscal no son excepcionales; pero tomando en cuenta lo delicado de la actividad que han de regular estas leyes, la discusión y aprobación de las mismas resulta ser tarea de expertos.

Bien sabido es que no es el legislador quien generalmente propone los proyectos de este tipo de leyes; pero sí es éste quien ha de votarlos; por ello ha de tenerse presente que en la discusión, además del criterio de los integrantes de las cámaras legislativas, será bueno que se escuchen opiniones de otros conocedores de los aspectos que se toquen.

En relación con este tema pensamos que habrá que

recordar la recomendación de Montesquieu al legislador, en el sentido de que su interés es el interés del pueblo y a éste debe subordinar su actividad, como debe subordinarla a la recta razón.

Conviene que la ley que se dicte busque justicia, seguridad jurídica y bien común para que sirva al fin último del derecho que es hacer posible una convivencia humana satisfactoria.

No será suficiente que el legislador piense en que debe buscarse con la creación de las contribuciones un gobierno fuerte, pues el poder debe someterse al fin para el que ha sido organizado, que es el bien del pueblo.

Esta actividad del Estado se lleva a cabo en el llamado proceso legislativo, que implica la discusión y la aprobación de las leyes.

7.2 El cobro de las contribuciones

Cobrar las contribuciones establecidas en la ley es función ineludible del gobierno.

Resultaría inútil la función legislativa si la ley, producto de la misma, no se hiciese efectiva.

La actividad del cobro de las contribuciones es la más significativa; realmente cuando se piensa en el fisco, se piensa en el poder exactor de las contribuciones y sólo de

manera accesoria se le recuerda como titular de otras funciones.

Las funciones del fisco que no son cobro de contribuciones, son sólo sirvientes de ésta.

De lo anterior se sigue que no podría concebirse un fisco que no tuviera como función primaria, y no delegable, la de cobrar las aportaciones que han de hacer los hombres al Estado para su subsistencia y desempeño de su encargo.

La postura del fisco como cobrador de las contribuciones es la de acreedor investido de soberanía.

Si el Estado, en otros casos, puede prescindir de su soberanía para satisfacer algún fin, no podrá hacerlo para obtener el cobro de sus créditos fiscales, pues esta función le es propia como expresión de soberanía y con sujeción al principio de legalidad; así podrá y deberá cobrar tales créditos de que es titular en representación de una comunidad a la que debe servir, según el mandato recibido.

Se trata, como indica Dino Harach de un poder "connatural del Estado" (Harach, Dino, *Op. cit.*, p. 23.), sin el cual éste no podría existir; pues es un ente jurídico-económico, como económicas son sus necesidades y económicos son genéricamente los servicios que presta.

7.3 La facultad económica-coactiva

Puesto que lo normal es que nadie desea compartir sus bienes con los demás, salvo raras excepciones, es necesario que el Estado disponga de una facultad que le permita "exigir" el pago de contribuciones, en los casos en que quienes deben cubrirlas no lo hagan espontáneamente.

Este poder recibe el nombre de facultad económico-coactiva.

La facultad económica-coactiva se ejerce de diversas maneras, especialmente en el procedimiento administrativo de ejecución.

El procedimiento administrativo de ejecución puede conceptuarse como el conjunto de actividades que lleva a cabo el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales. Este procedimiento se realiza mediante el embargo de bienes de los contribuyentes remisos en el pago, para rematarlos y aplicarse el producto del remate al fisco.

Este procedimiento ha sido impugnado frecuentemente por quienes dicen que es violatorio de la garantía contenida en el artículo 17 constitucional, ya que con el mismo, el Estado se hace justicia por su propia mano.

En defensa de la acción del fisco constitutiva del procedimiento administrativo de ejecución se dice que no deja indefenso al contribuyente, pues éste (y aún los

terceros, cuyos intereses pueden resultar afectados) dispone de recursos administrativos, del juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación y de la revisión ante la autoridad judicial federal para defenderse.

7.4 Determinación presuntiva de los impuestos

Otra forma de manifestarse la facultad tributaria, es la determinación presuntiva de los impuestos, que lleva a cabo el fisco en defecto del contribuyente.

En los casos en que los contribuyentes o los responsables fiscales no formulen la determinación ordinaria, o la formulen deficientemente, la autoridad está facultada para realizarla; pero como no se tienen todos los elementos para este trabajo, la autoridad recurre a la búsqueda de ellos o de otros que le permitan presumir la situación fiscal del contribuyente; por ello, a esta determinación se llama presuntiva.

Como pudiera ser que esta determinación representase molestias a los sujetos pasivos o a otros responsables fiscales, lo que implicaría una violación constitucional si no fuese motivada y fundada, la ley señala los casos concretos en que procede; el Código Fiscal de la Federación en el artículo 55 indica:

"Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que

deban pagar contribuciones cuando:

"I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.

"II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

"III. Se dé cualquiera de las siguientes irregularidades.

"a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo por más de 3% sobre la declaración en el ejercicio.

"b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.

"c) Omisión o alteración en el registro de existencia que deben figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.

"IV. No cumplan con las condiciones sobre evaluación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.

"V. Tengan la obligación de utilizar las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les haya proporcionado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y no lo hagan o las destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron proporcionados.

"VI. Se adviertan otras irregularidades en su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones".

Luego en los artículos siguientes se detallan las acciones que ha de llevar a cabo el fisco para dar

cumplimiento a esta actividad, a fin de que se ajuste a la ley y no haya violaciones, o se eviten al máximo.

Esta precaución es necesaria, pues es ésta función del fisco una de las que más se prestan para la comisión de abusos, especialmente cuando se lleva a cabo la determinación con motivo de una visita domiciliaria.

7.5 La condonación de impuestos

También se manifiesta la facultad tributaria en la condonación de impuestos, pues la misma es expresión de la soberanía, según se indica en otra parte de este trabajo.

7.6 Aplicación de multas

Para hacer eficaz la facultad tributaria, el fisco puede imponer penas pecuniarias a quienes incumplan las obligaciones fiscales.

La facultad de aplicar estas penas ha sido muy discutida; a nuestro entender es violatoria de la Constitución esta práctica, si bien se ha tratado de justificarla diciendo que si el artículo 21 constitucional indica que la aplicación de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial, se refiere a penas de naturaleza corporal, y que por consiguiente, las de naturaleza económica pueden ser aplicadas por la autoridad administrativa.

Doctrinariamente se ha pretendido justificar la acción punitiva económica diciendo que "La actividad creciente del Estado ha hecho nacer la necesidad de medios coercitivos lo suficientemente eficaces para realizar los principios en que funda el poder público la realización de sus fines y el servicio normal de los gastos públicos. Los mandatos imperativos del poder público deben estar acompañados de un régimen de sanciones diferentes a las de derecho penal". (Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Editorial Porrúa, S.A., 1979, p. 163).

En fin, cualquiera que sea la pureza constitucional de la acción del fisco de aplicar multas por la violación a las leyes de esta materia, la misma es reforzamiento de la facultad tributaria principal de cobrar las contribuciones.

7.7 Las visitas domiciliarias

Una manifestación más de la facultad tributaria estatal la encontramos en las visitas domiciliarias.

El Código Fiscal de la Federación indica en el artículo 42:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales, y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales estará facultada para:

"III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y

revisar su contabilidad, bienes y mercancías...".

La fracción transita, como cada una de las del mencionado artículo 42 son evidencia de la facultad tributaria estatal.

¿Qué es una visita domiciliaria? A esta pregunta debe contestarse que la visita domiciliaria es una diligencia que ordena y realiza la autoridad fiscal en el domicilio fiscal del responsable fiscal y que tiene como propósito verificar si se cumplen o se han cumplido las obligaciones fiscales.

Para la visita fiscal deben satisfacerse requisitos, que a veces no se cumplen por los funcionarios encargados de realizarla, quienes suelen hacer objeto de molestias inútiles o excesivas a los visitados.

Según el artículo 43 del mencionado Código Fiscal "En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

"I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

"II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o disminuidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deben efectuar la visita se notificará al visitado.

"Las personas designadas para efectuar la visita la podrán hacer conjunta o separadamente".

Especialmente en los casos en que el visitado es

desconocedor de la materia o carece de colaboradores informados, suelen darse violaciones a este artículo: por ejemplo, no siempre se cumple con el requisito de identificar a los visitantes, o se les permite entrar al domicilio fiscal acompañados de personas que no se encuentran incluidas en la orden relativa.

Otra molestia que se considera seria, aunque algunas veces justificada, es la aludida por el Código Fiscal en el artículo 45, que indica:

"Los visitantes podrán recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:".

A continuación el citado artículo menciona los diversos supuestos a que se refiere en la parte transcrita; supuestos que, sinceramente, nos parecen poco justificadores de la acción que realizan o amenazan realizar con mucha frecuencia los visitantes, por razones muchas veces inexistentes.

Recoger la contabilidad implica al visitado diversas molestias.

Por otra parte, como frecuentemente se da el desconocimiento de la ley de parte del visitado o de sus auxiliares, "se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros

de referencia o no señala lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad". (Art. 46 C.F.F.).

Y como por otra parte "Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado", (mismo artículo 46), la visita no sólo representa molestias sino que es una oportunidad para que funcionarios deshonestos perjudiquen a los visitados que no se ajustan a sus exigencias.

Pensamos que es necesario que el fisco disponga de esta facultad y que actúe con energía contra los infractores, pero también creemos que es necesario que la Secretaría de Hacienda cuide que sus funcionarios cumplan su cometido con honestidad.

8. OTRAS MANIFESTACIONES DE LA FACULTAD TRIBUTARIA

Además de las hasta aquí enunciadas, el fisco dispone de otras formas de hacer efectiva su soberanía tributaria.

El artículo 42 del Código Fiscal, además de lo indicado en la fracción III que fue transcrita, es manifestación de lo dicho, pues menciona diversas acciones que lleva a cabo

la autoridad, tales como revisión de declaraciones para rectificar errores; revisión de la contabilidad y requerimiento de datos complementarios; revisión de los dictámenes que hayan formulado contadores públicos; formulación de denuncias, etc.

Durante el desarrollo de las visitas domiciliarias los funcionarios encargados de llevarlas a cabo, también disponen de facultades que ejercen en representación del fisco y que son expresión de soberanía.

A todo lo anterior se suma la facultad que tiene la autoridad judicial para aplicar penas corporales, en los casos en que se han cometido delitos por los responsables fiscales.

Reiteramos que resulta justificada la facultad tributaria, pero igualmente reiteramos nuestra preocupación por los abusos que con apoyo en la misma, se cometen con gran frecuencia, y no dejamos de pensar que el ejercicio de la soberanía en este aspecto, ha sido causa de que los contribuyentes, con gran frecuencia procuren no serlo, lo que va en detrimento de la economía del país.

BIBLIOGRAFIA

1. Garza de la, Sergio Francisco, *Op. cit.*
2. Jiuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.
3. Harach, Dino, *Op. cit.*
4. Jellinek, Jorge, *Compendio de Teoría del Estado*, por G. García Maynez, editor Manuel de J. Nucamendi, México, 1936.
5. Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, Editorial Porrúa, S.A., México, 1979.
6. Margain Manautou, Emilio, *Op. cit.*
7. Pugliese, Mario, *Op. cit.*

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.

CAPITULO III

LA OBLIGACION FISCAL

SUMARIO: 1. GENERALIDADES. 2. LA OBLIGACION FISCAL. 3. LA RELACION OBLIGACIONAL. 4. LA OBLIGACION TRIBUTARIA. 4.1 Caracteres de la obligación tributaria. 5. LA DOCTRINA DE ADAN SMITH. 6. OTROS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS. 7. NACIMIENTO Y EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. 7.1 Nacimiento de la obligación tributaria. 7.2 Extinción de la obligación tributaria. 7.2.1 El pago. 7.2.1.1 Epoca del pago. 7.2.1.2 Orden de los pagos. 7.2.1.3 Pago bajo protesta. 7.2.1.4 Ofrecimiento de pago. 7.2.1.5 La dación en pago. 7.2.1.6 Compensación. 7.2.1.7 Confusión. 7.2.1.8 La remisión. 7.2.1.9 Novación y pérdida de la cosa. 7.2.1.10 Prescripción. 8. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL. 9. LOS RECARGOS. 10. INDEMNIZACION POR DEVOLUCION DE CHEQUES ENTREGADOS EN PAGO DE CREDITOS FISCALES. 11. LAS MULTAS. 12. NATURALEZA DE LOS RECARGOS Y DE LAS MULTAS. 13. PENAS CORPORALES.

1. GENERALIDADES

En las Institutas de Justiniano se decía: *Obligatio est juris viculum quo necessitate adstringimur alicujus solvendae rei secundum nostrae civitatis jura* (La obligación es un vínculo jurídico que nos constriñe en la necesidad de pagar alguna cosa conforme a la legislación de nuestra ciudad).

La anterior definición ha sido substituida, sin éxito, por otras, que Rafael Rojina Villegas (Derecho Civil

Mexicano. *Obligaciones*, Volumen I, Porrúa, 1976, p. 9 y ss.) analiza, sin llegar, según nuestro criterio, a alguna convincente.

Por lo anterior, y a riesgo de ser criticados, proponemos la siguiente definición:

La obligación es el deber de dar a otros lo que les corresponde con apego al derecho.

Pensamos que esta definición corrige la romana, en sentido de que la obligación no es un vínculo que une a un "creditor" y a un "debitor", pues dicho vínculo es consecuencia del deber del segundo con el primero. También corrige esta definición a la moderna que identifica la obligación con una relación jurídica, ya que ésta no es otra que el vínculo.

Por otra parte, (refiriéndonos a otras) la definición propuesta no se reduce a aludir a un deber de pagar algo material, sino a todo lo que sea susceptible de beneficiar al acreedor.

2. LA OBLIGACION FISCAL

De esta naturaleza es la obligación fiscal, pues el contribuyente tiene un deber para con el fisco (su acreedor), que debe ajustarse a la ley.

Este deber, de acuerdo con nuestra definición, debe someterse a la legalidad; de otra manera no es aceptable.

Es nuestra definición la expresión dar, no necesariamente significa entregar, sino conceder, otorgar, hacer, asumir, permitir, etc. etc.

Los autores romanos también incluyeron en su definición una expresión que podría traducirse de diversas maneras; ellos dijeron *alicujus solvendae rei*, que equivale a pagar, o desligar, cumplir, etc.

En el estudio de las obligaciones se indica que el objeto de las mismas pueden ser dar, hacer o no hacer. Recuérdesse que el objeto es lo que debe cumplirse.

Hasta este momento hemos entendido la obligación fiscal como el deber de entregar en forma de pago el importe de la contribución; pero las obligaciones fiscales no sólo se manifiestan como el deber de cubrir el crédito fiscal, sino de otras diversas maneras, que se conocen genéricamente como responsabilidades.

Se conceptúa la responsabilidad en derecho, como la obligación que tenemos de hacer frente a las consecuencias de nuestra conducta, o a lo que establece la ley. Así la responsabilidad tiene su origen en la conducta o en las estipulaciones legales.

Los responsables fiscales lo son por diversas razones;

algunos son los sujetos pasivos, pero hay otros que lo son por diversos motivos. De acuerdo con lo dicho, las obligaciones fiscales son de variada índole; algunas corresponden al sujeto pasivo, otras a terceros, ya sean particulares o funcionarios públicos, o al Estado mismo, aún considerado como fisco.

En calidad de ejemplo de lo dicho, a continuación se analizan obligaciones fiscales de algunos de los responsables fiscales mencionados.

Una responsabilidad diversa de la de pagar las contribuciones es la de retenerlas y enterarlas.

La mencionada responsabilidad es a cargo de terceros, que no son sujetos pasivos (?), como quienes hacen pagos por la prestación de servicios dependientes o independientes; al respecto el artículo 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dice:

"Quienes hagan pagos por los conceptos a que se refiere este capítulo (se trata de los ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio personal subordinado), están obligados a efectuar retenciones y enteros mensuales que tendrán el carácter de pagos provisionales a cuenta del impuesto anual...". Luego el artículo 86 de la misma ley señala la obligación de las personas morales de retener el 10% sobre el pago que éstas hagan por la prestación de servicios independientes, e

igualmente señala el deber que dichas prestatarias tienen de enterar esas cantidades.

Otro ejemplo de responsabilidad de terceros aparece en el artículo 23 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que dice:

"Tratándose de enajenación de inmuebles por la que se debe pagar el impuesto en los términos de esta ley, consignada en escritura pública, los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura, en la oficina que corresponda a su domicilio".

El artículo 30 A del Código Fiscal de la Federación alude a otra obligación de terceros, a quienes ordena "proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así lo soliciten, en los medios procesales que utilicen, la información sobre sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con su contabilidad que tengan en dichos medios".

Luego más adelante en el mismo artículo se obliga a los organismos descentralizados que presten servicios de seguridad social, a dar a las autoridades fiscales la información que les soliciten, relativa a sus contribuyentes.

En síntesis, habrá que decir que los terceros están obligados a colaborar con el fisco para que éste cumpla sus funciones.

Por otra parte, aparejadas a las obligaciones de pagar contribuciones, los sujetos pasivos tienen otras con la misma relacionadas.

Para dar cumplimiento al deber principal de los contribuyentes de aportar al fisco el importe de las contribuciones, han de llevarse a cabo diversas actividades que se consideran complementarias indispensables, tales son la de llevar contabilidad con apego a la ley, de conservar su documentación por el tiempo estipulado en las normas legales, de inscribirse en los registros, etc. etc.

Las obligaciones mencionadas son de hacer; existen otras que son de omisión, que se establecen especialmente en el capítulo de las Infracciones Fiscales, que también hay que tomar en cuenta a fin de que la vida fiscal de las personas y de las empresas sea adecuada a los propósitos que el fisco persigue.

No queremos terminar este apartado sin aludir a lo indicado por Rolando Leopoldo Arreola en el Diccionario Jurídico Mexicano, al referirse a la obligación fiscal; dice Arreola que la obligación fiscal es "Vínculo jurídico de contenido económico entre una persona física o moral y el Estado, que constriñe a ésta a realizar el pago de una contribución, así como a llevar a cabo acciones o abstenciones consignadas en las leyes fiscales, (*Diccionario Jurídico Mexicano*, Instituto de Investigaciones Jurídicas,

Editorial Porrúa, S.A.).

De acuerdo con lo transcrito y sólo adaptando nuestro concepto de obligación a la materia que nos ocupa, hemos de definir la obligación fiscal diciendo que es el deber de dar, hacer, o no hacer algo a favor del fisco, de acuerdo con la ley respectiva.

Pensamos que el concepto de Arreola supera a la definición de obligación fiscal, como el vínculo en virtud del cual los sujetos pasivos tienen el deber de pagar los créditos fiscales, y que debe ser adoptada, con una mínima aclaración de que no siempre la obligación de que estamos hablando es de naturaleza económica.

3. LA RELACION OBLIGACIONAL

La relación acreedor-deudor del derecho fiscal es diversa de la conocida en la teoría de las obligaciones del derecho privado, ya que el acreedor, sujeto activo de la obligación, es poseedor de imperio para hacer valer su derecho, y, algo más: tiene la obligación de hacer efectivo su crédito, en tanto que el deudor es un sometido al primero.

En la explicación anterior se fundamenta, en casi su totalidad, la doctrina del derecho fiscal.

Muchas de las incógnitas que suelen presentarse en el estudio de esta materia tienen respuesta en esta relación.

Esta relación, como queda dicho en párrafos anteriores, ha de sujetarse a la ley, por eso se dice que la relación fiscal en una relación *ex lege*. La ley que regule esta relación tiene que ser necesariamente expresión y fundamento de la misma, a fin de que el mundo fiscal, sea un mundo donde reine la claridad de lo jurídico, pues tomando en cuenta que el acreedor posee imperio, a veces se produce abuso de su parte.

A diferencia de lo que acontece en el derecho privado, en nuestra materia la voluntad no puede considerarse fuente de la relación fiscal (salvo casos de excepción), así como tampoco puede considerarse fuente de la obligación correspondiente.

La relación obligacional fiscal se origina en el momento en que se da la hipótesis legal de su nacimiento. En este punto recordamos a Margain Manautou, quien distingue con claridad la relación obligacional tributaria de la obligación relativa. Es atinada la aclaración de este autor, pues no es lo mismo la relación (como antes dijimos) que la obligación.

La relación fiscal nace en el momento en que se cumple la circunstancia prevista por la ley para que se genere la obligación relativa, ya sea el hecho generador del crédito

fiscal, u otra circunstancia, como ser retenedor del impuesto, haber adquirido un bien gravado, convertirse en administrador de una empresa, etc.

Esta relación se extingue en el momento en que desaparece la circunstancia que le dio origen.

4. LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Si el Estado tiene el derecho de establecer y cobrar las contribuciones para cumplir el encargo del pueblo de hacer efectivo el derecho, el pueblo tiene la obligación de aportarle lo necesario para que cumpla la función encomendada.

Es evidente que esta obligación es a cargo de los nacionales; pero en cuanto a extranjeros, ¿cómo se explica esta obligación? La ley mexicana exige a unos y a otros que cubran las contribuciones.

De acuerdo con lo que se ha dicho, las contribuciones son para cubrir los gastos públicos que se hacen en beneficio de todos, y como los extranjeros frecuentemente se benefician de los servicios que el Estado presta, es evidente que también ellos deben cooperar para sufragarlos. Por supuesto, los extranjeros deben cooperar cuando se coloquen en las circunstancias previstas por la ley para que nazca su obligación de hacerlo, como cualquier nacional.

Recuérdese al respecto que las contribuciones han de pagarse cuando la ley lo indique.

Si es obligación *ex lege*, dicen algunas personas, como el artículo 31 de la Constitución sólo establece a cargo de los nacionales este deber, los extranjeros no deben pagar contribución alguna. Para contestar a esta objeción se recuerda a quienes lo dicen, que el artículo 73 constitucional faculta al Congreso de la Unión para dictar leyes sobre "condición jurídica de los extranjeros" (fracción XVI) y es este legislador quien ha dictado la Ley de Nacionalidad y Naturalización, la que en el artículo 32 establece la obligación tributaria de los extranjeros.

4.1 Caracteres de la obligación tributaria

Muy ampliamente se han estudiado los caracteres de la obligación tributaria por diversos autores.

El artículo 31 constitucional indica que esta obligación ha de tener la proporcionalidad y la equidad que establezcan las leyes.

Se dice que la proporcionalidad exige que la obligación se ajuste a las posibilidades económicas del deudor y que la equidad equivale a la justicia.

Según algunos autores (Sergio Francisco de la Garza, *Ob. cit.*, p. 223), la proporcionalidad y equidad son expresiones que se aplican a ideas iguales o complementarias

relativas a las obligaciones fiscales. Tales autores tienen razón; pero resulta inútil pretender discriminar en lo que el constituyente no discriminó. Al final de cuentas, lo único que se entiende que quiso hacer el legislador con el empleo de ambas palabras, fue señalar una idea que la segunda expresión quiso ampliar y confirmar; pero no hay que encontrar ideas que no pasaron por la mente del autor de la ley.

Flores Zavala transcribe a Adan Smith, quien razona de la siguiente manera:

"Los súbditos de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno en proporción a lo más cercano posible a sus respectivas capacidades: es decir, en proporción a los ingresos de que gozan bajo la protección del Estado. De la observancia o menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama la equidad de los impuestos" (Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, Editorial Porrúa, S.A., 1961, p. 125).

Si la obligación tributaria tiene la característica de la proporcionalidad explicada, se ajustará a la Constitución.

Por supuesto, una obligación así identificada, es consecuencia de que la facultad tributaria se haya ajustado a las mismas características; lo contrario implica violación a la Constitución.

Pero no es fácil en la práctica lograr la proporcionalidad; la tarea de legislador no resulta sencilla para satisfacer este requisito.

Parece muy simple el indicar que la proporcionalidad exige que la obligación tributaria se ajuste a las posibilidades económicas del deudor, porque, con frecuencia, aquellos que disponen de los mismos medios económicos para cubrir las contribuciones son desiguales por otras circunstancias; por ello se ha hablado de la "igualdad de sacrificio". Pero tampoco la sola "igualdad de sacrificio" para obtener los bienes que constituyen la fuente del impuesto, es suficiente para establecer la idea de proporcionalidad.

De lo dicho se concluye que resulta muy difícil encontrar la proporcionalidad que exige el contribuyente y que la tarea del legislador ordinario no es fácil. Por lo dicho consideramos que lo que procede es recomendar la máxima prudencia, tanto al legislador como a quien ha de aplicar la norma jurídica.

La equidad, si bien ha sido llevada y traída por algunos de nuestros políticos como arma demagógica, es característica también muy difícil de satisfacer.

La equidad significa igualdad (aequitas, igualdad).

Los griegos dijeron que la equidad es una justicia superior a todas las justicias; se trata de una verdadera justicia.

Si no es fácil encontrar proporcionalidad en las

contribuciones, mucho más difícil es lograr equidad.

¿Qué hacer, entonces, ante este problema? De nuevo se piensa que la solución es recomendar al legislador la mayor prudencia posible para llevar a cabo su tarea, a sabiendas de que las contribuciones que establezca serán carga, que si es injusta se buscará la manera de no cumplirla.

5. LA DOCTRINA DE ADAN SMITH

De todos los iniciados en el derecho fiscal son conocidos los principios, a que según este autor deben sujetarse los impuestos.

Estos principios son el de justicia, el de certidumbre, el de comodidad y el de economía.

Los mencionados principios rebasan las exigencias de nuestra Constitución expresadas en el artículo 31; pero no se piense, por ello, que son superfluos, pues han tenido que ser complementados por los estudiosos de la materia. Lo dicho es clara evidencia de la preocupación que se tiene porque los impuestos sean lo más razonable posible.

Así ante la dificultad de describir el sentido de la justicia, el principio que la preconiza, ha tenido que descomponerse en los de generalidad y de igualdad; principios que, desgraciadamente, con frecuencia han sido enunciados de tal manera, que en lugar de expresar justicia

son expresiones de inequidad; por ejemplo, el principio de generalidad se ha enunciado que "todos deben pagar el impuesto", en lugar de indicar que todos los que realizan el hecho generador del crédito fiscal han de pagarlo. Por su parte, el principio de uniformidad, o igualdad, se ha enunciado diciendo que "todos somos iguales ante el impuesto", expresión, que igualmente, es de injusticia, ya que la justicia exige que a los iguales se les trate como iguales y a los desiguales como desiguales; luego, habrá que decir que todos en las mismas circunstancias, somos iguales frente al impuesto.

El principio de certidumbre se ha explicado diciendo que el contribuyente debe tener certeza de cuánto, cuándo, dónde y cómo debe cumplir su obligación tributaria.

El principio de comodidad exige que ya que a los pagadores del impuesto no les es muy grato cumplir esta obligación, la ley relativa ha de buscar la menor incomodidad para ellos; así el lugar, la época, la forma, y cualquiera otra circunstancia a que debe someterse este cumplimiento, ha de ser lo menos molesta posible para el contribuyente.

El principio de economía exige al legislador que el impuesto que establezca sea lo suficientemente lógico para evitar que los gastos de su obtención sean superiores a lo que del mismo se logre.

Otros autores, como Adolfo Wagner, explica los mismos principios, con ligeras variantes en su estudio, por lo que no hace falta exponer su criterio.

6. OTROS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS

En complemento de la doctrina de Adan Smith, se han propuesto otros principios que deben satisfacer los impuestos; por ejemplo, se ha expresado el de "igualdad de sacrificio", que exige que a igual sacrificio para la obtención del ingreso gravable, debe corresponder el mismo impuesto; así como también se ha propuesto el del "mínimo de subsistencia", que exige que no se grave el ingreso de quienes no reciben más arriba de lo indispensable para subsistir.

7. NACIMIENTO Y EXTINCIÓN DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA

Hemos hablado del hecho generador del crédito fiscal, identificándolo con la causa de la obligación tributaria, lo que equivale a decir, en términos generales, del crédito fiscal.

Asimismo hemos indicado que el hecho generador debe satisfacerse como la ley lo indica para dar origen a la relación de los sujetos activo y pasivo del vínculo obligacional fiscal; en este apartado nos ocuparemos del

nacimiento y de la extinción de esta obligación.

La obligación de pagar el impuesto, como toda obligación, tiene un momento de nacimiento y momento de extinción.

7.1 Nacimiento de la obligación tributaria

El multicitado artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales.

Este artículo bien podía haber dicho: la obligación de pagar el impuesto o las contribuciones se causan...

Al causarse la contribución surge la obligación que la misma implica; ello quiere decir que en ese momento el sujeto pasivo queda ligado al sujeto activo por su deber de cubrir el crédito fiscal.

El nacimiento de esta obligación presupone la materialización del hecho concretizador previsto por la ley. Este hecho concretizador debe ajustarse a lo indicado por la norma jurídica, so pena de no dar origen al deber relativo.

Pero hay más: la ley, como se dice en otra parte de este trabajo, establece e identifica la obligación tributaria, por ello, si la circunstancia considerada como hecho generador del crédito fiscal, no se ajusta con

precisión a la ley, tal obligación no se origina.

Ha de recordarse al respecto, lo que indica el artículo 5º del Código Fiscal cuando dice: "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan infracciones y sanciones, son de aplicación estricta".

7.2 Extinción de la obligación tributaria

Esta obligación, como cualquiera otra, se extingue por cumplimiento de su objeto.

Existiendo diversos tipos de obligación fiscal, (no tasas tributarias) aquí aludimos a la de pagar las contribuciones.

Este cumplimiento puede llevarse a cabo de diversas maneras.

En algunos casos parecería a primera vista que se cumple la obligación sin el cumplimiento del objeto, por ello pensamos que deben enunciarse y estudiarse los diversos modos de extinción.

Se mencionan como formas de extinción de las obligaciones el pago liso y llano, el pago bajo protesta, el ofrecimiento de pago, la dación en pago, la compensación, la confusión, la remisión, la novación, la prescripción, la pérdida de la cosa, la nulidad, la resolución, la rescisión,

la revocación, etc.

No todas estas formas extintivas de las obligaciones interesan en la materia fiscal, por lo que nos detendremos en el estudio de las más usuales.

7.2.1 El pago

La primera forma de extinción de las obligaciones es el pago.

Pagar una obligación es cumplir el objeto de la misma.

Rafael Rojina Villegas define el pago diciendo que "es el acto jurídico consensual consistente en el cumplimiento de una obligación de dar, de hacer o de no hacer, que se ejecuta con la intención de extinguir la deuda" (Rojina Villegas, Rafael, *Derecho Civil Mexicano*, Tomo Quinto, *Obligaciones*, Volumen II, Editorial Porrúa, S.A., 1976, p. 213).

Pero el pago puede realizarse de diversas maneras; así se habla del pago liso y llano, del pago forzoso, del pago bajo protesta, del pago en periodos diferidos, del pago extemporáneo, etc., cada uno de los cuales presenta diversas características. La ley se encargará en cada caso de regular las formas de los pagos. En materia fiscal el contribuyente deberá ajustarse a la ley para cumplir su obligación, pues frecuentemente existen modalidades que deben satisfacerse, y que implican para el contribuyente otras obligaciones de

hacer; así, por ejemplo, la ley exige que el pago se haga en efectivo, que se haga en plazos determinados, que se realice acompañado de declaración, etc. Por consiguiente, en nuestra materia no será suficiente aportar la cantidad debida, será indispensable que el pago satisfaga las modalidades que la ley señale.

7.2.1.1 Epoca del pago

Entre las modalidades apuntadas tiene importancia capital la época en que se debe hacer el pago.

La ley establece diversos momentos del pago, según el tipo de impuesto y según otras circunstancias; lo más usual es que se tenga que presentar una declaración a la que se ajuste el pago del impuesto; pero varios impuestos han de pagarse cuando se realiza el hecho generador del crédito fiscal, y, en otros casos el pago ha de hacerse en varias exhibiciones, o pagos provisionales.

7.2.1.2 Orden de los pagos

Otra circunstancia importante en el pago de los créditos fiscales es el orden en que han de hacerse. El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación indica:

"Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

"I. Gastos de ejecución.

"II. Recargos.

"III. Multas.

"IV. Las indemnizaciones a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 de este Código (recargos)".

Como pudiera suceder que hubiera controversia por la preferencia en el cobro entre el fisco federal y uno o más fiscos locales, el artículo 147 del mismo Código dice:

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

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

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

Y en los casos en que se hubiese realizado el embargo y el remate de los bienes, e igualmente concurrieren varios fiscos, "El producto obtenido en los términos de este artículo, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

"I. Los gastos de ejecución.

"II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social,

"III. Las aportaciones de seguridad social.

"IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

"V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales". (Art. 148C ss.).

En cuanto a la preferencia que pudiera discutirse concurriendo el fisco y otros acreedores del contribuyente, el artículo 149 del mismo Código señala:

"El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de créditos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

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

"La vigencia y la exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse al hacerse valer el recurso administrativo.

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

El que el fisco no entre en los juicios universales, no quiere decir que será pagado antes que cualesquiera otros acreedores, pues el artículo 261 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos solamente indica:

"Los créditos fiscales tendrán el grado y prelación que fijen las leyes de la materia". Esto significa que la prelación de su cobro ha de someterse a las reglas de los artículos precitados.

7.2.1.3 Pago bajo protesta

El Código Fiscal de la Federación de 29 de diciembre de 1966 establecía en el artículo 25:

"Podrán hacerse los pagos de los créditos fiscales 'bajo protesta' cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento.

"Las autoridades a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberán hacer constar que el pago se efectuó bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado, previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectuó bajo protesta.

"La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entrega respectivo cuando no se promuevan recursos o medios de defensa, o fueren rechazados o sobrepuestos o cuando de la resolución que se dicte resultare la procedencia del pago".

Al hacer el comentario del artículo transcrito, Francisco Lerdo de Tejada en el *Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado*, 1977, p. 26, entre otras cosas dice:

"El origen del pago bajo protesta en el derecho tributario es político económico, ya que éste afecta directamente a los servicios públicos, cuya continuidad exigía gastos que se obtenían mediante recursos fiscales y su regularidad y certeza era necesario garantizar. Por otra parte, el pago de referencia constituía una advertencia y así el poder público estaba en condiciones de prever las consecuencias de una eventualidad.

"En la actualidad ello no puede ocurrir, por la gran organización administrativa a la que no puede afectar la interposición de recursos o medios de defensa de determinado número de causantes. A mayor abundamiento, en el de derecho tributario moderno, se exige la garantía del crédito como requisito de procedencia de los recursos o medios de defensa".

Y más adelante agrega:

"De todas formas el hecho de que el propio Código Fiscal exija la garantía del crédito fiscal para suspender el procedimiento económico coactivo, hace nugatorio el pago bajo protesta, y tal como aparece actualmente, constituye una verdadera trampa para el contribuyente".

El artículo 25 del mencionado Código Fiscal ha sido sustituido por el 22 del actual, cuyo contenido produce, en esencia, el mismo efecto que el desaparecido.

El artículo 22 del actual Código Fiscal dice:

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales. La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado, mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente, o certificados expedidos a nombre de este último, los que se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que se deba enterar en su carácter de retenedor. Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes. Cuando la contribución se calcule por ejercicio, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración de su ejercicio, salvo que se trate de cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración".

Dada la cantidad de comentarios que ha provocado la desaparición del artículo 25 del antiguo Código Fiscal de la Federación, y, considerando que la intervención de Adolfo Rioja Vizcaíno, representa una síntesis de las críticas por la omisión de dicho artículo, se transcribe en parte. Dice así:

"Aún cuando el Código Fiscal de 30 de diciembre de 1966 sí regulaba el pago bajo protesta, inexplicablemente el Código en vigor no lo hace. Esto nos parece particularmente injusto porque, como lo señalamos anteriormente, los recargos corren desde la fecha de exigibilidad del tributo hasta que el pago se efectúe. Ahora bien, como la duración promedio del trámite de recursos y medios de defensa en materia fiscal es del orden de dos años, lo más aconsejable para un contribuyente que desea impugnar la resolución por la cual se establece tributo a su cargo es que pague el importe relativo precisamente bajo protesta, con el objeto de lograr un doble propósito: garantizar el interés fiscal (recuérdese el principio *solve et repete*, según el cual el fisco jamás litiga sin garantía) y principalmente evitar que corran los recargos, a fin de que en caso de que la resolución o sentencia sean desfavorables para el particular, el importe del adeudo no se incremente sensiblemente.

"Pero a pesar de todo lo anterior, el Código actual omite toda referencia a la figura del pago bajo protesta dando origen, con ello, a una situación de inequidad en perjuicio de los contribuyentes.

"Pero independientemente de lo anterior, resulta pertinente formular los siguientes comentarios: El pago bajo protesta en sí no constituye una forma de extinguir los tributos, sino tan sólo una manera de garantizar el interés fiscal (evitando al mismo tiempo los recargos corran exageradamente) durante el tiempo que dure la tramitación de los correspondientes recursos o medios de defensa y hasta que se dicte una resolución definitiva que establezca la verdad legal en el asunto de que se trate. De modo que dependiendo del sentido de esa resolución definitiva, es decir, según sea adversa o favorable para el contribuyente, el pago bajo protesta puede indistintamente convertirse en pago definitivo, extinguiéndose sólo hasta entonces la contribución respectiva, o bien, transformarse en una situación jurídica que dé nacimiento al derecho a favor del sujeto pasivo de solicitar la devolución de cantidades enteradas indebidamente". (Arrijo Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, Editorial Themis, 1990, p. 457).

Sin que pensemos que las críticas formuladas al legislador por la supresión del viejo artículo 25 del Código Fiscal de la Federación sean inútiles, sí creemos que el 22 actual llena, en alguna forma, el vacío que dejó la ausencia del primero.

7.2.1.4 El ofrecimiento de pago

Dice el artículo 2097 del Código Civil para el Distrito Federal: "El ofrecimiento del pago seguido de la consignación hace las veces de pago, si reúne todos los requisitos que para éste exige la ley".

El ofrecimiento de pago seguido de consignación es un procedimiento judicial, que si en el pasado pudo llevarse a cabo en nuestra materia, actualmente es prácticamente obsoleto, por la facilidad que tienen los contribuyentes de pagar por diversos conductos los créditos fiscales; sin embargo, no debe excluirse la posibilidad de realizarlo, cuando las circunstancias sean adecuadas para ello.

7.2.1.5 La dación en el pago

La dación en el pago, como lo indica nuestro Código Civil (Art. 2095), consiste en que el deudor entrega al acreedor en pago "una cosa distinta en lugar de la debida.

El mencionado artículo del Código Civil resulta muy pobre en la manera de dar este concepto, pues no sólo existen obligaciones de dar, ni siempre lo que ha de darse ha de ser una cosa, así genéricamente designada; pensamos que lo correcto es indicar que la dación en pago consiste en cumplir la obligación sustituyendo el objeto por otro.

Poco puede darse en materia fiscal esta forma de pago, pero no puede desecharse.

7.2.1.6 Compensación

La compensación es una forma de extinción de las obligaciones, frecuente en nuestra materia.

Se produce la compensación cuando el deudor y el acreedor de la obligación lo son recíprocamente; si los objetos de las obligaciones son de la misma cuantía, ambas desaparecen en virtud de la compensación; si son de diversa cuantía, desaparecerá la menor, y la mayor lo hará hasta por el importe de la menor.

Dice el artículo 23 del Código Fiscal de la Federación:

"Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de la misma contribución, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, desde el mes en que fue exigible la cantidad a cargo o a favor hasta aquel en que opera la compensación en la declaración respectiva. Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, sólo se podrán compensar en los casos y cumpliendo los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general".

Hasta aquí la parte más importante del artículo, por lo que mira a la compensación, que como se observa, resulta de frecuente aplicación, pues en muchos casos se dan las condiciones para que se produzca. Después el artículo se refiere a los casos en que la compensación resulta indebida y a aquellos en que no procede; dice así:

... se present...

"Si la compensación se hubiera efectuado y no procediere, se causarán recargos en los términos del artículo 21 de este Código sobre las cantidades actualizadas, compensadas indebidamente a partir de la fecha de la compensación. Dichas cantidades se actualizarán desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago que la sustituya.

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

Finalmente habla el artículo de una compensación que la autoridad puede realizar de oficio, en los siguientes términos:

"Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos sean objeto de una sentencia ejecutoriada o sean firmes por cualquier otra causa, contra las cantidades que las autoridades fiscales están obligadas a devolver al mismo contribuyente en los términos de lo dispuesto en el artículo 22, aún cuando la devolución ya hubiera sido solicitada. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que efectúe la compensación".

Adolfo Arrijoa Vizcaíno critica el Código Fiscal porque únicamente autoriza la compensación a los contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones; dice así: "Resulta injusto que el Código Fiscal únicamente autorice la compensación a los contribuyentes que liquiden sus tributos a través de declaraciones, puesto que esto crea una situación de desigualdad en perjuicio de los contribuyentes que no están obligados a presentar declaraciones, vulnerándose el principio constitucional de equidad". (Arrijoa Vizcaíno, *Op. cit.*, p. 460).

La crítica del autor citado nos parece adecuada, pues

efectivamente se vulneran intereses y se establece desigualdad de trato entre diversos contribuyentes, sin causa justificada.

7.2.1.7 Confusión

La confusión en las obligaciones se produce cuando se reúnen en una sola persona los caracteres de deudor y de acreedor.

En materia fiscal es raro que se dé esta manera de extinción de la obligación, pero no imposible. Desapareciendo uno de los sujetos de la relación obligacional, la obligación se extingue.

7.2.1.8 La remisión

La remisión es el perdón de la deuda; en nuestra materia recibe el nombre de condonación.

Antes hemos aludido a la prohibición de exentar del pago de impuestos, contenida en el artículo 28 constitucional, pero también hemos dicho que el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación, sin ser contradictorio del constitucional citado, autoriza al Ejecutivo Federal a condonar contribuciones, siempre que lo haga mediante resoluciones de carácter general y que se satisfagan los requisitos que el mismo artículo del CFF prevé.

El mencionado artículo 39 del Código Fiscal de la

Federación indica en la parte que nos interesa para este punto:

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

Queda prohibida la exención individualizada de impuestos por el mencionado artículo de la Constitución General; resulta justificada la genérica a que hace mención el artículo del CFF.

7.2.1.9 Novación y pérdida de la cosa

Estas formas de extinción de las obligaciones prácticamente no se dan en la materia fiscal.

7.2.1.10 Prescripción

Como es sabido la prescripción es la manera de adquirir derechos o de liberarse de obligaciones mediante el transcurso del tiempo y la satisfacción de los requisitos que la ley señala.

La primera manera de prescripción recibe el nombre de adquisitiva, la segunda de liberatoria. La segunda es la que nos interesa en materia fiscal.

La prescripción liberatoria se encuentra prevista en el

artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que indica:

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

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

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

"La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables fiscales, no libera de su pago".

Se ha querido transcribir íntegramente el artículo 146, porque para el estudio del derecho fiscal, la prescripción, aunque nosotros la tratemos brevemente, es muy importante.

Iniciamos diciendo que la prescripción opera tanto en beneficio como en contra del contribuyente; nos encontramos en el primer caso cuando acontece lo previsto por el artículo que acaba de ser transcrito; en el segundo nos encontramos cuando se da lo previsto por el antepenúltimo párrafo del artículo 22 del mismo Código Fiscal que establece:

"La obligación (de la autoridad) de devolver (cantidades a favor de los contribuyentes) prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

De los artículos 146 y 22 derivamos:

I. El plazo o término para que opere la prescripción es de cinco años.

Este lapso es común para ambas prescripciones.

II. El lapso indicado empieza a correr a partir del momento en que el fisco, de acuerdo con la ley, pudo exigir el pago de la contribución, o el particular la devolución.

Recordamos en relación con este punto, que casi siempre uno es el momento en que nace el crédito fiscal y otro aquel en que es exigible el pago del impuesto (cuarto párrafo del artículo 6º del Código Fiscal).

III. Transcurrido el término prescriptorio, si el fisco pretendiese cobrar la obligación correspondiente, el contribuyente al promover su defensa, por medio del recurso adecuado, podrá excepcionarse contra la acción del fisco, apoyándose en la prescripción.

IV. El término prescriptorio se interrumpe por las gestiones de cobro llevadas a cabo por la autoridad en el procedimiento administrativo de ejecución, que se hagan del conocimiento del sujeto pasivo. Esto significa que para que después de dicha gestión, se considere que la prescripción se ha operado, es necesario que a partir de la acción del fisco, transcurra otra vez el término de cinco años. Asimismo se interrumpirá dicho término si el deudor reconoce

en forma expresa la existencia de su obligación, o por conductas que den a entender tal reconocimiento.

V. Los deudores fiscales, a fin de prever y evitar el cobro por parte del fisco de la obligación cuyo término prescriptorio ha transcurrido, pueden solicitar que el acreedor declare que la prescripción se ha operado. (Al respecto ver Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Op. cit.*, p. 462).

En otras áreas del derecho se dice que la prescripción liberatoria es la muerte del derecho por senilidad. La frase tiene la plasticidad necesaria para que cualquier persona la entienda.

Algunos autores señalan como otra forma de extinción de las obligaciones, la cancelación de las mismas por parte del acreedor; por ello se considera indispensable aludir al último párrafo del artículo 146. Según este párrafo, la cancelación por parte del fisco de un crédito fiscal, por incosteabilidad en el cobro, para la propia autoridad, o por insolvencia del obligado, no extingue el crédito, y, por lo tanto, no libera de su pago. El fisco, en el momento en que hayan desaparecido las condiciones que provocaron la cancelación, intentará el cobro de la obligación mencionada.

El que la prescripción pueda considerarse como excepción, significa que aún transcurrido el lapso en que opera, el fisco puede intentar el cobro del crédito correspondiente. Esto, como muchos contribuyentes lo saben,

sucede con cierta frecuencia.

Existe la pregunta de si es renunciable el beneficio de la prescripción.

Luis Martínez López (*Derecho fiscal mexicano*, Porrúa, 1968, p. 149), atendiendo a dos fallos del Tribunal Fiscal de la Federación, indica que la renuncia de la prescripción no existe en materia fiscal; pero después de transcribir la parte relativa de esos fallos concluye: "Sin embargo, es indudable que en materia fiscal sí existe la renuncia de la prescripción, expresa y tácita. La primera tiene lugar cuando un causante cumple voluntariamente un deber; la segunda, cuando no opone la excepción al serle cobrado el adeudo".

Pensamos que la postura definitiva del autor citado es la correcta, y agregamos: si el fisco, no obstante el transcurso del término de prescripción cobra una contribución, sin la oposición del deudor, éste no podrá reclamar la devolución de lo pagado.

8. INCUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL

El incumplimiento de la obligación fiscal, como el de cualquiera otra, trae aparejadas consecuencias de diversa naturaleza, que vale la pena comentar.

En materia civil es obligación del deudor incumplido

indemnizar a su acreedor por los daños y perjuicios que su incumplimiento le haya causado.

En materia fiscal el incumplimiento de la obligación se concreta en mora en el pago, en infracción y, a veces, en infracción y delito.

Cada una de estas conductas trae aparejadas consecuencias para el responsable de las mismas: el retraso en el pago obliga al culpable a cubrir recargos, la infracción amerita la aplicación de una pena económica, y el delito provoca la aplicación de penas corporales.

9. LOS RECARGOS

A pesar de algunos criterios en contra, pensamos que el cobro de recargos no implica pena a quien ha de cubrirlos, sino que los mismos son, como indica el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, una indemnización al fisco, que no logró cobrar oportunamente las contribuciones.

Los recargos son de dos clases: a) los que se cobran por el retraso en el pago, y b) los que se cargan al adeudo del contribuyente que ha solicitado prórroga para cubrir su adeudo... Los primeros son, en sentido estricto, consecuencia del incumplimiento, los segundos son requisito para que el fisco autorice un pago diferido.

Conviene agregar que:

"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", y que el adeudo principal deberá ser actualizado para ser la base del cálculo de la indemnización. Habrá que aclarar también, que los recargos serán sobre el saldo del adeudo no cubierto.

El mismo artículo que se viene citando establece que los "recargos se causarán hasta por diez años y se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo (por la devolución que el banco librado haga del cheque que se ha entregado en pago del crédito fiscal), los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.

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

10. LA INDEMNIZACION POR DEVOLUCION DE CHEQUES ENTREGADOS EN PAGO DE CREDITOS FISCALES

Existe otra indemnización establecida en el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, a que tiene derecho el fisco, cuando para cubrirle un crédito fiscal le es entregado un cheque que habiéndose presentado en tiempo (dentro de los quince días naturales a partir de la fecha de

giro, para los librados y pagadores en el mismo lugar; dentro de un mes, para los expendios y pagaderos en diversos lugares dentro del territorio nacional, dentro de tres meses para los expendios en el extranjero y pagaderos en el territorio nacional y viceversa. Art. 81 de la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito) al banco librado, no fue cubierto por el mismo.

Dice el mencionado precepto: "El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea, presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. La indemnización mencionada, el monto del cheque y en su caso los recargos, se requerían y cobraban mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad penal que en su caso procediere".

Dos propósitos parece tener la estipulación de esta indemnización: 1º. Resarcir al fisco por el gasto de cobranza, y 2º. Ser medida de escarmiento para aquellos que, aunque aparentemente cumplen en forma oportuna su obligación, no actúan con el cuidado de los deudores precavidos y cumplidos.

Es de aclararse que la indemnización a que se refiere el párrafo a que se viene aludiendo, se cobrará

independientemente de la suerte principal y de los recargos.

11. LAS MULTAS

Cuando no se trata de un simple retraso en el pago de las obligaciones fiscales sino de una violación diversa a la ley, en forma de infracción, se aplicará una pena económica al infractor, que es la multa.

Podemos definir la multa como una pena de carácter económico que, de acuerdo con la ley, aplica la autoridad administrativa a los infractores de la misma.

La multa, como pena en esta materia, debe tener como propósito fundamental, producir escarmiento al infractor; se pretenderá que deje en quien sea punido una experiencia aleccionadora para que corrija su conducta y no vuelva a violar la ley; por ello parece atinado en su contenido el artículo 73 del Código Fiscal que dice: "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales dentro de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito". Igualmente parece lógico el artículo 74 del mismo Código cuando dice: "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar las multas por infracción a las disposiciones fiscales, para lo cual apreciará discrecionalmente las

circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción".

No obstante que el infractor de la ley fiscal es un enemigo social, pues su conducta, directa o indirecta, tiende a eludir el pago de las contribuciones, y ello perjudica a la sociedad en general, ya que lo que alguien deja de pagar por contribuciones ha de cubrirlo el resto de la comunidad, pues el Estado ha de cumplir sus planes de servicios, las penas en esta materia, no pueden concebirse con otro propósito que hacer del responsable un causante cumplido.

Por supuesto, ya que tales infracciones a todos perjudican, debiera establecerse en forma más concreta una acción social contra estos infractores, pues lo normal es que pareciera que sólo al fisco afectan estas violaciones. A fin de reforzar esta acción, debiera hacerse una invitación directa a la colectividad para que denunciase a estos infractores. No se trata de buscar venganza, pero sí de pretender con ello que los infractores dejen de serlo, en beneficio de los contribuyentes cumplidos.

Para lo anterior se propone que no sólo los funcionarios fiscales tengan la facultad de denunciar las infracciones de esta índole (Art. 72), sino toda persona que tenga conocimiento de ellas.

Por otra parte, y a fin de evitar los abusos de

funcionarios fiscales, se propone que el Código Fiscal de la Federación y cualesquiera otras leyes de la materia, ya sean federales o estatales, sean precisas en indicar en qué casos el pago tardío de las contribuciones o la omisión del mismo, y aún otra circunstancia, ameritan el cobro de recargos o la aplicación de multas, pues el artículo 81 del Código Fiscal, es frecuentemente aplicado en forma arbitraria para lograr lucros personales de empleados o funcionarios deshonestos; y muchas veces, los causantes son amagados por diversos empleados, hasta con aplicarles penas corporales, cuando ni siquiera procede la aplicación de multa.

Además, la autoridad debe "fundar y motivar" debidamente el procedimiento en el caso de la aplicación de las multas; lo contrario las convierte en medidas anticonstitucionales; para ello se necesitan normas jurídicas fiscales precisas, que no dejen lugar a duda de la intención del legislador.

12. NATURALEZA DE LOS RECARGOS Y DE LAS MULTAS

El artículo 21 del Código Fiscal es preciso al calificar los recargos como indemnizaciones por el pago tardío de las contribuciones.

No cabe duda, el recargo es la indemnización que el fisco "debe" exigir, como cualquier otro acreedor, cuando no se le cubre oportunamente su crédito; por ello poco se

y discute sobre su naturaleza.

Se pretende con el recargo, la reparación en favor del fisco por no lograr el cobro oportuno de su crédito.

No acontece otro tanto con la naturaleza de la multa, pues ésta, evidentemente, es una pena por la violación a la ley.

Margarita Lomelí Cerezo (*Derecho fiscal represivo*, Porrúa, 1979, p. 197), después de analizar las opiniones de Otto Mayer, de Rafael Vielsa, de Francisco Gerbino y de Vicenzo Manzinni, concluye diciendo: "En mi concepto, la multa tiene un fin primario de represión de la violación cometida y de amenaza o intimidación para los demás sujetos a la misma obligación. Su contenido pecuniario que beneficia indudablemente al fisco, es una característica de orden secundario. Efectivamente, la multa no se establece con el propósito principal de aumentar los ingresos del Estado, sino para castigar las transgresiones a las disposiciones legales. Además como dice Manzinni, las multas que se fijan en varios tantos del impuesto omitido, resultan excesivas como resarcimiento del daño producido por el infractor que se sanciona, y no puede tomarse como fundamento jurídico serio, el de que la multa impuesta al que se deja "atrapar" por el fisco, compensa las evasiones no descubiertas. Más bien creemos que las multas cuyo importe equivale a varias veces el importe del impuesto dejado de cubrir, se explica

también por razones históricas. Recordemos que según la etimología latina, multa significa "multiplicación" y denota el aumento que se hacía en el Derecho Romano de la cantidad de dinero o cabezas de ganado que habían de pagarse por cada nueva desobediencia a las órdenes de un magistrado, pudiendo aumentar día por día, a fin de romper la resistencia del maltratado.

"Considero también enteramente justificada la explicación histórica que da Manzinni sobre el carácter pecuniario de las sanciones fiscales, en razón de la sumisión del fisco a las normas del Derecho Privado en el sistema romano, y encuentro en la doctrina mexicana fundamentos para considerar que el calificar a la multa de reparación del daño, es sólo una consecuencia de estimar que la obligación de pagar el impuesto es una deuda de carácter civil".

El penólogo Eugenio Cuello Calón (*Penología*, Reus, S.A., Madrid, p. 247), luego de aceptar el carácter represivo de la multa indica:

"Resumen.- La pena pecuniaria consiste en la disminución del patrimonio del penado mediante el pago de una cantidad exigida por la ley a consecuencia de un delito.

"Estas penas muy frecuentes en el antiguo derecho, tienen aún amplia cabida en las legislaturas vigentes. Así como en épocas pasadas se impuso con frecuencia, en concepto de pena pecuniaria, la confiscación total de los bienes, actualmente abolida esta pena por su injusticia, pues arruinaba a la inocente familia del reo, no se emplean más penalidades pecuniarias que la multa y la confiscación de los instrumentos o cuerpo del delito.

"Hoy son muchos los partidarios de la intensificación de las penas pecuniarias, especialmente de la multa. Se proclaman sus excelencias especialmente como adecuadas para sustituir a las penas cortas de prisión y la confiscación de las que tanto se abusa.

"Las ventajas de la multa según sus defensores son múltiples: siempre es aflictiva, mientras algunos

delinquentes llegan a habituarse a la prisión, a la multa nadie se habitúa; es una pena flexible cual ninguna y perfectamente adaptable a la situación económica del penado, a diferencia de la cárcel, no produce nota de infamia, ni hace perder al condenado su trabajo, ni le aleja de los suyos; es además recomendable desde el punto de vista económico, pues puede constituir una fuente de ingresos para el Estado, y por otra parte, su ejecución no entraña gasto alguno".

Concluimos con Lomeli Cerezo y Cuello Calón, que la multa tiene propósito represivo, y agregamos, como queda antes dicho, que también implica escarmiento para el infractor de la norma.

Como puede suceder que haya muchos infractores en potencia, es nuestro criterio que debería darse más publicidad a los casos de aplicación de esta pena y a las normas jurídicas que la establecen, a fin de que tal medida sea un alerta para todos; desde luego sin violar el sigilo fiscal.

13. PENAS CORPORALES

Pero ¿qué sucede si el incumplimiento de la obligación fiscal constituye, además, delito?

En este caso, a la pena económica debe acumularse la corporal.

El artículo 70 del Código Fiscal de la Federación indica al respecto:

"La aplicación de las multas, por infracciones a las

disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad".

Este artículo, que se comenta en otra parte de este trabajo, es preciso para determinar la diferencia de las penas aplicables a los infractores fiscales.

BIBLIOGRAFIA

1. Arreola, Rolando Leopoldo, en *Diccionario Jurídico Mexicano*, Editorial Porrúa, S.A.
2. Arrijoja Vizcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, Editorial Themnis, 1990.
3. Cuello Calón, Eugenio, *Penalogía*, Editorial Reus, Madrid.
4. Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*.
5. Garza de la, Sergio Francisco, *Op. cit.*
6. Harach, Dino, *Op. cit.*
7. Lerdo de Tejada, Francisco, *Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado*.
8. Margain Manautou, Emilio, *Op. cit.*
9. Martínez López, Luis, *Op. cit.*
10. Pugliese, Mario, *Op. cit.*
11. Rojina Villegas, Rafael, *Derecho civil mexicano. Obligaciones*, Volumen I, Porrúa, 1976.
12. *Idem*, Volumen II.

LEGISLACION

1. Constitución Federal.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley de Nacionalidad y Naturalización.
4. Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.
5. Código Civil para el Distrito Federal.
6. Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.

CAPITULO IV

LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL

SUMARIO: 1. JUSTIFICACION. 2. CONCEPTO DE GARANTIAS. 3. RAZON DE LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL. 4. CASOS EN QUE PROCEDE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL. 4.1 Garantía para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución. 4.2 Garantía para el caso de solicitud de prórroga para el pago. 4.3 Garantía para realizar la aplicación del producto de un remate a acreedor diverso del fisco federal. 5. EL PRIVILEGIO DEL FISCO. 6. GENERALIDADES. 7. FORMAS DE GARANTIZAR LA OBLIGACION. 7.1 Garantía por medio de depósito de dinero. 7.2 Garantía por medio de prenda. 7.3 Garantía mediante hipoteca. 7.4 Garantía por fianza. 7.5 Garantía por obligación solidaria. 7.6 Garantía por medio de embargo en la vía administrativa. 7.7 Garantía con pago bajo protesta. 7.8 El embargo forzoso como garantía de la obligación fiscal. 8. GARANTIA PARA PAGOS A PLAZOS. 9. LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL EN LOS CASOS DE COORDINACION FISCAL. 10. LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL DERECHO DEL CONSTITUYENTE. 11. EL PRINCIPIO "SOLVE ET REPETE". 12. IMPORTE DE LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL. 13. COMBINACION, SUBSTITUCION, AMPLIACION, DISMINUCION Y CANCELACION DE LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL.

1. JUSTIFICACION DEL TEMA

Como cualquier otro acreedor, el fisco frecuentemente requiere que sus deudores le garanticen el pago de su crédito; se habla entonces de la garantía del interés fiscal.

Frecuentemente los constituyentes, con el propósito de

obtener un beneficio superior, proponen garantizar su adeudo.

Garantizar el crédito fiscal es darle al fisco la seguridad económica y jurídica de que cobrará su crédito.

2. CONCEPTO DE GARANTIA

La palabra garantía significa seguridad; por ello cuando hablamos de garantizar aludimos a dar seguridad de algo; y cuando nos referimos a la garantía de las obligaciones fiscales aludimos a la seguridad de su cobro.

En toda la historia del derecho se ha buscado la manera de dar seguridad al cumplimiento de las obligaciones.

En algunos pueblos antiguos la garantía de una obligación era la persona misma del deudor, o la de un hijo, o de otro familiar, o bien la libertad de los mismos; así el acreedor en caso de que no se satisficiera su crédito podía matar, esclavizar o vender a dichas personas.

La humanización del derecho ha prohibido este tipo de garantías, y en la actualidad aunque se hable de garantías personales, la verdad es que la cobertura de una obligación la constituyen los bienes del garante. En esta forma, a pesar de la clasificación que suele hacerse de las garantías en personales y reales, se observará que todas son reales, pues se fundan en la solvencia económica de quien las

otorga.

3. RAZONES DE LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL

Están acordes los autores en indicar que el Estado debe cumplir con certeza y regularidad su obligación de hacer efectivo el derecho y que por ello necesita certeza de que hará efectivos sus créditos; ello implica la necesidad de que los mismos sean garantizados.

La garantía del crédito fiscal constituye un reforzamiento del mismo.

En vista de que no puede dejarse a lo aleatorio el cumplimiento de las obligaciones estatales, tampoco debe haber inseguridad en la obtención de los medios económicos para hacerlo.

Giuliani Fonrouge (*Op. cit.* p. 584) alude a la necesidad de que el fisco tenga "privilegio" para el cobro de sus créditos fiscales.

La mayor parte de los autores que tratan el Derecho Fiscal se refieren a esta necesidad, como algo que se debe satisfacer en forma precisa, pues el Estado ha de cumplir su administración también en forma precisa.

4. CASOS EN QUE PROCEDE GARANTIZAR EL INTERES FISCAL

El artículo 142 del Código Fiscal de la Federación dice que:

"Procede garantizar el interés fiscal cuando:

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

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

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

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

4.1 Garantía para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

Como es sabido el procedimiento administrativo de ejecución está constituido por un conjunto de actividades que lleva a cabo el fisco para cobrar por la fuerza sus créditos.

Como pudiera suceder que el contribuyente no estuviese de acuerdo con el crédito que se pretende hacer efectivo en su contra, y consecuentemente quisiese impugnarlo, a fin de que el fisco no sufra retraso en el cobro de su crédito, el deudor deberá garantizar que en caso de que su impugnación no sea exitosa, cubrirá oportunamente el mencionado crédito.

A esta garantía se refiere la primera fracción del

artículo 142 del Código Fiscal de la Federación.

4.2 Garantía en el caso de solicitud de prórroga para el pago

No siempre existe la seguridad de que el contribuyente o continúe siendo solvente, o de que no se ausente de su domicilio, o de que se produzcan otras circunstancias que impidan que el fisco haga efectivo su crédito.

En vista de lo anterior, en todo caso que no se logre el pago en forma inmediata, es procedente que se garantice al Estado el cobro de su crédito. Lo anterior implica que en los casos en que el deudor fiscal solicite prórroga para cumplir su obligación, deba garantizar que cubrirá sus obligaciones fiscales.

4.3 Garantía para realizar la aplicación del producto de un remate a acreedor diverso del fisco federal

En los casos en que los bienes del contribuyente hayan sido embargados previamente por un fisco y se pretenda hacer aplicación del producto de remate para cubrir el crédito que provocó el embargo, si el fisco federal embarga también dichos bienes, éste tiene derecho de exigir que para que se haga la mencionada aplicación, se le garantice su crédito (art. 159 CFF).

Se trata de un caso de garantía como cualquiera otro, sólo que el Código previó la circunstancia que se da frecuentemente cuando los bienes de un deudor son

insuficientes para cubrir sus deudas.

5. EL PRIVILEGIO DEL FISCO

Con frecuencia los autores hablan de que el crédito fiscal es un crédito privilegiado porque ha de cobrarse antes que otros (De la Garza, Sergio Francisco, pp. 541 y ss. y Plugiese, Mario, pp. 370 y ss. *Ops. cit.*).

Fonrouge (*Op. cit.*, p. 583) nos dice que el privilegio es "derecho dado por la ley a un acreedor para ser pagado con preferencia a otros y que, en el caso, es la prelación otorgada al Estado en concurrencia con otras categorías de acreedores, sobre los bienes del deudor".

En nuestro derecho, ante las críticas formuladas a la doctrina y a la ley, ha desaparecido prácticamente el privilegio excepcional del fisco y éste ha quedado convertido en un acreedor ordinario, lo que se verá si se estudian detenidamente algunos preceptos; por ejemplo; el artículo 147 del Código Fiscal de la Federación nos dice que en los casos de controversias entre los fiscos locales y el federal, "la preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos" y agrega que "en los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el

carácter de primer embargante"; y véanse las disposiciones siguientes:

El artículo 2980 del Código Civil para el Distrito Federal indica que "preferentemente se pagarán los adeudos fiscales provenientes de impuestos, con el valor de los bienes que los hayan causado".

El artículo 261 de la Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos nos indica que "Los créditos fiscales tendrán el grado y la prelación que fijen las leyes de la materia".

Por otra parte el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación dice:

"El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de los créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año y de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo".

Y agrega dicho artículo:

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

Como se observa, no existe el privilegio del fisco de cobrar sus créditos antes que cualquier otro acreedor en forma indiscutida.

De ninguno de los artículos transcritos se desprende el privilegio excepcional, de que hablan algunos autores, pues el fisco es un acreedor ordinario, con las características que le dan algunas situaciones comunes a otros acreedores.

6. GENERALIDADES

Antes de aludir a las diversas garantías del interés que establece la ley, conviene transcribir el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, que refiriéndose a esta materia indica:

"La garantía del interés fiscal relativo a los créditos fiscales a que se refieren los artículos 4º y 141 del Código, se otorgará a favor de la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías o de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda".

Aunque pareciera erróneo el artículo al referirse a las tesorerías de las entidades federativas, no lo es, pues frecuentemente dichas tesorerías actúan en representación de la Federación, cuando la entidad federativa ha suscrito el acuerdo de coordinación fiscal con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

7. FORMAS DE GARANTIZAR LA OBLIGACION FISCAL

Son diversas las formas como se garantiza la obligación

fiscal y son diversos los casos en que procede hacerlo.

El artículo 141 del Código Fiscal de la Federación indica:

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

"I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas al efecto.

"II. Prenda o hipoteca.

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

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

"V. Embargo en la vía administrativa".

De acuerdo con el mismo artículo, la garantía debe abarcar tanto la suerte principal como los accesorios de las contribuciones, tanto los causados, como los que se causen en los doce meses siguientes al otorgamiento, además de la actualización del adeudo.

Por otra parte es necesario aclarar que el fisco no está facultado para dispensar el otorgamiento de las garantías.

7.1 Garantía por medio de depósito de dinero

Dos maneras se utilizan para que se lleve a cabo este tipo de garantía:

- 1) El depósito ante Nacional Financiera, S.A. o ante el

Banco de México, S.A. y a favor de la Tesorería de la Federación, del importe de la obligación o de las obligaciones que han de garantizarse.

El certificado de constancia del depósito deberá entregarse a la autoridad competente para el cobro, la que entregará al contribuyente constancia de ello.

Resulta preferible que el certificado sea acompañado de un escrito cuya copia debidamente sellada y autorizada quede como constancia en poder del contribuyente interesado en garantizar; lo anterior es en previsión de que el recibo o constancia no resulten satisfactorios.

Como se supone que el depositante iniciará gestiones para impugnar el pago que ha garantizado, en caso de que fracase en su intento, la garantía se hará efectiva por el fisco; en la inteligencia de que si hecha la aplicación del importe de la garantía al crédito fiscal, resultase algún excedente, se pondrá a disposición del depositante.

En caso de que el depositante tuviese éxito en su impugnación, la garantía debe cancelarse, y deberá devolverse el certificado, debidamente endosado a su favor, por el funcionario fiscal competente, para que el interesado lo haga efectivo.

Es recomendable, en este segundo caso, que el contribuyente solicite a la autoridad hacendaria copia

certificada de la resolución que en su favor se dictó y que le ordena le sea devuelto el certificado.

2) La otra forma de esta garantía es hacer el depósito en efectivo ante la autoridad competente.

En este caso el interesado deberá obtener recibo detallado del depósito.

Por si existiese deficiencia en el recibo que ha de ser entregado al contribuyente, es recomendable que el mismo adjunte el importe de la garantía a un escrito, cuya copia debe serle devuelta sellada y firmada por el funcionario que reciba el depósito.

De acuerdo con el artículo 61 del reglamento del Código Fiscal, el contribuyente, en caso de haber logrado resolución favorable a su impugnación, recibirá en devolución el importe del depósito más los intereses sobre el mismo, por el tiempo que el depósito haya existido.

En vista de lo anterior, es preferible para el contribuyente cumplir esta garantía mediante depósito en efectivo ante la autoridad fiscal.

7.2 Garantía por medio de prenda

El artículo 2856 del Código Civil para el Distrito Federal define la prenda diciendo que "es un derecho real constituido sobre un bien mueble enajenable para garantizar

el cumplimiento de una obligación y su preferencia en el pago".

Según el Reglamento de la Tesorería de la Federación sólo se admiten como garantía prendaria para garantizar el interés fiscal:

1. Metales preciosos y alhajas.

2. Bonos y títulos emitidos por el gobierno federal, por el Distrito Federal o por instituciones nacionales de crédito autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, certificados de participación, obligaciones hipotecarias (¿cédulas?), así como obligaciones emitidas por organismos públicos descentralizados de carácter federal, títulos que estén emitidos al portador.

3. Otros bienes muebles susceptibles de embargo.

De acuerdo con el artículo 62 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación "No serán admisibles como garantía los bienes que se encuentren en dominio (sic) fiscal o en el de acreedores. Los de procedencia extranjera, sólo se admitirán cuando se compruebe su legal estancia en el país".

El deudor fiscal que constituye la prenda debe declarar en el acta que se levante en el momento de hacerlo, su conformidad de que la venta de los bienes se lleve a cabo fuera de subasta por la Tesorería para hacer efectiva la garantía.

Como se sabe, en materia civil, el acreedor, en caso de que el deudor no cumpla la obligación garantizada prendariamente, deberá recurrir al juez competente para que en pública almoneda se venda el bien empeñado, a efecto de que con el producto de la venta se cubra el crédito correspondiente (artículo 2881 C.C. para el D. F.).

Por supuesto, si realizada la venta de la prenda y cubierto con el importe de la misma el crédito fiscal, resultare excedente, se entregará al contribuyente.

7.3 Garantía mediante hipoteca

Otra de las formas de garantizar el interés fiscal, es por medio de la hipoteca de bienes del deudor, en beneficio del fisco.

Se define la hipoteca por el Código Civil del Distrito Federal como una "garantía real constituida por bienes que no se entregan al acreedor, y que da derecho a éste, en caso de incumplimiento de la obligación garantizada, a ser pagado con el valor de los bienes en el grado de preferencia establecida por la ley". (Art. 2893).

Los bienes objeto de la hipoteca a que se hace referencia, deben encontrarse libres de otros gravámenes y al corriente en el pago de contribuciones.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación establece, tanto para el caso de prenda como para el caso de

hipoteca, que los bienes gravados con las mismas, garantizarán el crédito fiscal hasta por el 75% de su valor, y agrega que el valor, en los casos de hipoteca, ha de ser el catastral.

La garantía en el caso de hipoteca debe hacerse constar en escritura pública, la que deberá inscribirse en el registro público que corresponda al domicilio de los bienes.

La Tesorería conservará el primer testimonio de la escritura relativa.

Se agrega a lo anterior, que en la escritura en que conste la hipoteca, debe además aparecer la declaración del contribuyente de que está de acuerdo en que para hacer efectiva la garantía se aplique el procedimiento administrativo de ejecución.

Se recuerda que el procedimiento administrativo de ejecución es un conjunto de actividades que lleva a cabo el fisco para cobrar por la fuerza los créditos fiscales; actividades que incluyen el remate de bienes y la aplicación del producto del mismo al fisco, para hacer efectivo su crédito.

En vía de aclaración hay que decir que en materia civil o mercantil, en caso de que el deudor hipotecario no cumpla su obligación, el poder judicial realizará el remate de los bienes hipotecados, con sujeción a lo que establecen las

leyes procesales.

7.4 Garantía por fianza

Por medio del contrato de fianza el fiador se compromete a pagar a un acreedor la obligación que el deudor de éste no cubra (Art. 2794 C.C. para el D.F.).

Como es sabido existen instituciones especializadas en el otorgamiento de fianzas; a éstas se refiere el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación en la fracción III.

Tomando en cuenta que los fiadores están considerados como obligados subsidiarios, pues sólo se les puede exigir el pago del adeudo que han garantizado, si no lo cubre el fiado, el Código Fiscal agrega que la empresa que otorgue la fianza no gozará de los beneficios de orden y excusión.

Como también en este caso, para hacer efectiva la fianza, cuando el fiador no pague oportunamente, es necesario recurrir a la autoridad judicial, la póliza que se formule con motivo de esta fianza fiscal debe contener una cláusula que indique que en caso de que la garantía deba exigirse, la institución afianzadora "se somete expresamente al procedimiento administrativo de ejecución establecido en las disposiciones vigentes y está conforme en que se le aplique dicho procedimiento con exclusión de cualquier otro".

Asimismo en la mencionada póliza debe establecerse que

la misma estará en vigor en tanto no se agote el procedimiento, incluyendo los posibles recursos que se hiciesen valer en cualquier instancia.

De acuerdo con lo establecido en la fracción III del artículo 141 del Código Fiscal, no será necesario que el fisco agote el procedimiento administrativo de ejecución contra el contribuyente, antes de recurrir a la compañía que haya otorgado la fianza, pues ésta no goza de los beneficios de orden y excusión.

7.5 Garantía por obligación solidaria

Se da la obligación solidaria cuando a cualquiera de los diversos deudores de la misma se puede exigir el pago.

No teniendo los deudores solidarios los derechos de orden y excusión, el fisco en este caso puede, en todo momento, recurrir al contribuyente o a su deudor solidario para exigir el pago de su crédito.

Aunque de acuerdo con el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación ciertos deudores solidarios sí disponen de los mencionados derechos de orden y excusión, en el capítulo de la garantía del interés fiscal, el Código no hace tal limitación, por lo que no existe ese derecho, y el fisco puede recurrir al contribuyente o a su solidario en cuanto sea exigible la obligación garantizada, para realizar el cobro.

7.6 Garantía por medio de embargo en la vía administrativa

Se aclara que el embargo en la vía administrativa no es el que se aplica en el procedimiento administrativo de ejecución; a éste se hace referencia en próximos párrafos de este trabajo.

El embargo en la vía administrativa, según el artículo 66 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación "se practicará a solicitud del contribuyente quien deberá acompañar los documentos que señale la forma oficial correspondiente".

Precisamente porque este embargo se realiza por voluntad del contribuyente, se distingue del "forzoso" que se lleva a cabo ya sea como precautorio o como definitivo.

Para que el embargo en la vía administrativa tenga eficacia de auténtica garantía, debe ser antecedente inmediato para el remate, en los casos en que haya de hacerse efectiva la mencionada garantía; de otra manera resultaría inútil, por lo que es necesario reforma o agregado al Código, y mientras esto acontece habrá que tener la preocupación de que el contribuyente exprese desde el momento en que se realice el gravamen su consentimiento para que los bienes se saquen a remate, si no se cumple en forma normal la obligación fiscal garantizada.

7.7 Garantía con pago bajo protesta

El artículo 22 del Código fiscal de la Federación alude, indirectamente, a una forma de garantizar el interés fiscal; esta forma es equivalente al antiguo pago bajo protesta, a que ya se alude en otra parte de este desarrollo.

Esta manera de garantía consiste en el pago, condicionado a que el contribuyente no tenga éxito en la impugnación del mismo.

El contribuyente al realizar el pago aludido lo hace con el propósito de no ser molestado por el fisco con un procedimiento administrativo de ejecución, pero también lo realiza pensando en que al impugnarlo le será devuelto el importe de lo pagado.

El antiguo artículo 25 del Código Fiscal de la Federación indicaba:

"Podrá hacerse el pago de los créditos fiscales 'bajo protesta' cuando la persona que lo haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento.

"Las autoridades a solicitud del interesado expresada en el momento de hacer el pago, deberán hacer constar que éste se efectuó bajo protesta. A falta de esta constancia bastará que el interesado previa o simultáneamente al pago, exprese por escrito a la oficina receptora o a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que el pago se efectúa bajo protesta.

"La protesta quedará sin efecto y el pago se considerará definitivo desde la fecha en que se hizo el entero respectivo cuando no se promuevan los recursos o

medios de defensa, o fueren rechazados o sobreseídos o cuando de la resolución que se dicte resultare la improcedencia del pago".

Siempre se consideró que el pago bajo protesta era una forma más de garantizar el interés fiscal, pues dada la inconformidad del contribuyente con el mismo, exhibía bajo condición, el importe del adeudo que se le imputaba, solamente para no tener que sufrir los efectos de su omisión, que seguramente no se haría esperar; prácticamente este pago era el equivalente a una garantía del crédito fiscal, pues quien lo hacía a continuación formulaba su inconformidad con el mismo utilizando los recursos o defensas que consideraba prudentes.

Luego el artículo 26 del Código indicaba:

"El fisco federal estará obligado a devolver las cantidades que hubieren sido pagadas indebidamente (pago de lo indebido), conforme a las reglas que siguen..."

El actual artículo 22 del Código Fiscal indica:

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales..."

Como se observa, el Código da el mismo trato a los pagos bajo protesta que a los pagos de lo indebido, cuando se demuestre que el pago realizado no debió haberse hecho, porque no existía el adeudo.

Por supuesto, el contribuyente, debe interponer su defensa dentro del plazo que la ley señala, si la autoridad

no le hace de oficio la devolución.

El contribuyente efectúa el pago con la convicción de que no es deudor, por lo que lo impugnará.

Después de que el mencionado artículo 22 indica que

"Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales", agrega

"Si el pago de lo indebido se hubiere efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiera quedado insubsistente".

Se trata de lo que se llama en obligaciones "pago de lo indebido", y en cualquier derecho produce el efecto de que se haga su devolución, precisamente porque no se debía la cantidad que lo representa.

Prácticamente, el contribuyente o responsable fiscal hace el pago para los mismos efectos que hubiera hecho uno bajo protesta.

7.8 El embargo forzoso como garantía de la obligación fiscal

No se agota la explicación de la garantía de la obligación fiscal con lo dicho, conviene aludir a otra manera en que la misma se realiza.

En los casos de que el contribuyente no garantice su obligación voluntariamente, el fisco puede lograr la

garantía mediante el embargo.

La procedencia de esta garantía se desprende del penúltimo párrafo del artículo 144 del Código Fiscal que dice:

"No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal. En todo caso se observará lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 141 de este Código".

El embargo se puede considerar como una diligencia que realiza la autoridad competente, mediante la cual se gravan bienes para garantizar y cubrir el importe de una obligación económica.

En la materia fiscal el embargo puede ser precautorio o definitivo.

Especialmente el primero de los mencionados embargos está considerado como medio de garantía de la obligación fiscal; pues procede "para asegurar el interés fiscal, antes de la fecha en que el crédito fiscal esté determinado o sea exigible, cuando a juicio de la autoridad hubiera peligro de que el obligado se ausente, enajene u oculte sus bienes, o realice cualquier maniobra o tendencia a evadir el cumplimiento... El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento

administrativo de ejecución".

8. GARANTIA PARA PAGOS A PLAZOS

Ante la necesidad de asegurar en todo caso el pago de la obligación fiscal, el Estado, cuando se le solicite prórroga para su cumplimiento debe exigir se le garantice.

En este caso indirectamente se produce la figura de la garantía de un crédito concedido.

Se trata, como en cualquier caso, de asegurar al fisco que su crédito será cubierto en su oportunidad.

El artículo 143 del mismo Código Fiscal señala las medidas que el Fisco debe tomar para hacer efectiva la garantía que le ha sido dada.

Se entiende que en el presente caso, si el contribuyente no cumple su compromiso de pagar en las fechas que se hayan señalado en la concesión de plazo, procederá que se haga efectiva la garantía.

Dice el mencionado artículo del Código Fiscal que "Si la garantía consiste en depósito de dinero en institución nacional de crédito autorizado, una vez que el crédito fiscal quede firme (vale decir, por analogía, que no se haga el pago en su oportunidad) se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", y que "Tratándose

de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar las obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución..."

9. GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL EN LOS CASOS DE COORDINACION FISCAL

Tomando en consideración que de acuerdo con los convenios de coordinación fiscal, las autoridades fiscales locales llevan a cabo actos de federales; entonces la garantía de las obligaciones, se ofrecerá, precisamente a dichas autoridades locales.

El artículo 13 de la Ley de Coordinación Fiscal indica en la parte relativa a este asunto:

"El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos de los Estados que se hubieren adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones de registro federal de contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración que serán ejercidos por las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios cuando así se pacte expresamente..."

Luego el artículo 14 de la misma Ley dice:

"Las autoridades fiscales de las entidades que se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y las de sus municipios, en su caso, serán consideradas, en el ejercicio de las facultades a que se refieren los convenios o acuerdos respectivos, como autoridades fiscales federales. En contra de los actos que realicen cuando actúen de conformidad con este precepto, sólo procederán los recursos y medios de defensa que

establezcan las leyes federales".

Como se observa, la ley considera a las autoridades locales, para todos los efectos legales fiscales, como federales, por lo que las garantías de las obligaciones fiscales se han de otorgar ante las mismas.

Complementa esta explicación el artículo 60 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que indica que la garantía debe otorgarse a favor de "la Tesorería de la Federación, del organismo descentralizado que sea competente para cobrar coactivamente créditos fiscales, así como de las tesorerías de las dependencias de las entidades federativas que realicen esas funciones aunque tengan otra denominación, según corresponda".

10. LA GARANTIA DEL INTERES FISCAL COMO DERECHO DEL CONTRIBUYENTE

Suele preguntarse si garantizar el pago de las obligaciones fiscales es un derecho o una obligación del contribuyente.

Ante la evidente apariencia de beneficio de la garantía del interés fiscal, para el contribuyente, es lógico concluir que otorgarla es un derecho de éste.

De la lectura del artículo 141 del Código Fiscal se desprende que es para el contribuyente opcional otorgar la garantía; ello indica que es en beneficio de quien la otorga

y éste es libre de hacerlo o renunciar a ello.

Desde luego, lo que no es opcional para el contribuyente es cubrir su adeudo.

Se trata, entonces, de una prerrogativa para el deudor fiscal, pues así sea temporalmente, se libera de la afectación de su patrimonio, o se le permite una espera en los casos que pretende discutir el derecho del fisco a exigirle el pago de prestaciones que aquel piensa no deber, o bien, dispone de plazos para hacer sus pagos.

11. EL PRINCIPIO "SOLVE ET REPETE"

El principio *solve et repete*, implica que quien hace un pago puede recuperar el importe del mismo, si dicho desembolso ha sido hecho indebidamente; es además expresión de la exigencia del fisco que mediante pago condicionado del contribuyente, se le admita impugnarlo.

El Estado, ante la necesidad que tiene de disponer seguramente de fondos para el cumplimiento de sus funciones, exige que si el contribuyente no está de acuerdo con el cobro que se le formula, puede discutirlo, pero antes debe garantizarle que si no tiene éxito en su impugnación el pago se convertirá en definitivo; de lo contrario, dispondrá dicho contribuyente del derecho de pedir la devolución (*repete*) de las cantidades cubiertas.

Este principio se ha establecido en diversas leyes, pero, especialmente en la materia fiscal se sostiene, porque al Estado le es indispensable disponer de los fondos que tiene previstos en su presupuesto, y no puede esperar el resultado del proceso para disponer de los fondos previstos.

Se suele decir que el Estado tiene derecho de aplicar el principio enunciado porque es soberano. La razón no es suficiente, pues sería como indicar que porque el fisco ejerce la soberanía puede cobrar con fundamentos en la misma las contribuciones, y esta tesis ha sido superada. Incluso, tampoco es válido, como lo hemos enunciado en otro punto de este desarrollo, que porque la ley lo ordena, debe pagarse una contribución, aunque se haya dicho que las obligaciones fiscales son *ex lege*, pues la propia "ley" (materializada en un precepto) es discutible en su juricidad.

Luego, la razón válida de este principio, es que el Estado necesita los fondos que los contribuyentes deben aportarle, y no otra.

La Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal en el artículo 59 indica que se concederá la suspensión de los actos que se impugnen si se garantiza el importe de las multas, impuestos, derechos o cualquier otro crédito fiscal relativo mediante:

- I. Depósito de dinero,
- II. Prenda o hipoteca,

III. Embargo de bienes, o

IV. Fianza de compañía autorizada o de persona que acredite su solvencia con bienes raíces inscritos en el Registro Público de la Propiedad, e indica que los fiadores, que presten la garantía por el sujeto pasivo, deberán renunciar expresamente a los beneficios de orden y excusión y someterse, también expresamente, al procedimiento administrativo de ejecución.

Puesto que se ha concedido la suspensión del procedimiento en forma condicionada, si el contribuyente demostrase la razón de su inconformidad con el cobro, repetirá contra el fisco, es decir, tendrá derecho de que las cantidades que implican su garantía le sean devueltas, pues entonces el Estado es su deudor por las mismas.

También el mencionado artículo de esta Ley es expresión del principio enunciado.

12. IMPORTE DE LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL

El mencionado artículo 141 del Código Fiscal de la Federación establece que:

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

los doce meses siguientes.

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

Conviene aclarar que de acuerdo con el artículo 142 del mismo Código, no se otorgará garantía con respecto de los gastos de ejecución, "salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por estos".

En relación con el importe de la garantía habrá que tenerse en cuenta que cuando la misma se hace efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución deberá hacerse remate de los bienes que la representan (si la misma está representada por dichos bienes).

Como el remate implica una postura legal, y ésta, de acuerdo con el artículo 179 del Código Fiscal de la Federación, es la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base del remate, en la primera almoneda; en tanto que para determinar la segunda habrá que restar al importe de la primera el 20% (Art. 190 CFF), nos encontramos que en el caso que se lograra por este medio, la venta de los bienes que integran la garantía, se tendrá que pensar que los mismos, cuyo valor se señale en \$10'000,000 de pesos, sólo cubrirán un adeudo, en la parte de la suerte principal, que no exceda de \$ 5'333,333 pesos; por lo que si el adeudo asciende en la misma suerte principal a \$

10'000,000 habrá que gravar activos por \$ 18'750,000.

Pero recuérdese que con la cifra mencionada sólo se cubre la suerte principal del crédito; luego, como se supone que existen además accesorios, o que se producirán en tanto no se termina el procedimiento, habrá que embargar otros activos que cubran en la proporción mencionada el importe de aquellos, pues igualmente serán rematados los bienes, en segunda almoneda.

Mas existe otra circunstancia que prevé la ley, el artículo 191 del mismo Código Fiscal nos dice que "si tampoco se fincase el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50% del valor de avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicársele, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia".

Si se diese el caso previsto en el párrafo anterior, habrá que embargar bienes a los que se señalase un valor no menos del doble de lo que representa la suerte principal y accesorios previstos.

El mismo criterio enunciado habrá que aplicar para cobrar el importe de los gastos de ejecución, si bien, de acuerdo con el último párrafo del artículo 142 del Código Fiscal "No se otorgará garantía respecto de gastos de

ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por estos", (como antes queda dicho); por lo que deben embargarse bienes, en la misma proporción indicada, para cubrirlos.

El criterio anterior no es unánime en todas las leyes, pero como nos encontramos en materia regulada por el Código Fiscal de la Federación, al mismo nos ajustamos en este caso.

13. COMBINACION, SUBSTITUCION, AMPLIACION, DISMINUCION Y CANCELACION DE LA GARANTIA DE LA OBLIGACION FISCAL

Así como es libre el contribuyente de seleccionar cualquier garantía de su obligación fiscal, puede combinar varias de éstas, puede sustituirlas, puede (o debe) ampliarlas, disminuirlas y, finalmente, cuando proceda, puede cancelarlas.

La combinación de las garantías se ha de llevar a cabo, sobre todo cuando una sola resulte insuficiente.

La combinación de las garantías ofrece la utilidad de que si la obligación fiscal es susceptible de cubrirse en parcialidades, las garantías combinadas pueden irse dejando sin efecto, en la proporción en que aquellas vayan disminuyendo.

También las garantías de la obligación fiscal pueden sustituirse.

Teniendo el deudor la facultad de escoger la garantía, debe tener la de substituir alguna o algunas de las otorgadas.

La substitución de las garantías tiene la ventaja de que el contribuyente puede disponer de los bienes que integraban la anterior; ello le facilitará poner dicho bienes a la venta, o darlos en garantía a un nuevo acreedor, con cuyo crédito podrá cubrir el fiscal.

Como el deudor fiscal puede combinar sus garantías y puede substituir las, estará en la posibilidad de ampliarlas, en los casos que esto sea indispensable; por ejemplo, cuando haya que asegurar accesorios supervenientes, o cuando los bienes de la cobertura original hayan sufrido demérito, o bien en aquellos casos en que a la suerte principal del adeudo garantizado se sume otro.

El artículo que prevé combinaciones, substituciones, y ampliaciones de la garantía fiscal es el 69 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación que indica:

"Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, podrán combinarse las diferentes formas que al efecto establece el artículo 141 del Código, así como substituirse entre sí, caso en el cual antes de cancelarse la garantía original deberá constituirse la substituta, cuando no sea exigible la que se pretende substituir....

"La garantía deberá ampliarse dentro del mes siguiente

a aquél en que concluya el periodo a que se refiere el segundo párrafo del artículo 141 del Código, por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes. Lo dispuesto en este párrafo será aplicable a aquellos casos en que por cualquier circunstancia resulte insuficiente la garantía".

El antepenúltimo párrafo del artículo 141 del Código Fiscal prevé la ampliación de la garantía, cuando transcurrido el plazo de la primera, hay que asegurar el pago de los accesorios que se sigan produciendo.

Por otra parte el artículo 70 del Reglamento mencionado alude a la cancelación de la garantía fiscal diciendo que la misma procede:

"I. Por sustitución de garantía.

"II. Por el pago del crédito fiscal.

"III. Cuando en definitiva quede sin efecto la resolución que dio origen al otorgamiento de la garantía.

"IV. En cualquier otro caso en que deba cancelarse de conformidad con las disposiciones fiscales".

El mismo artículo dice:

"La garantía podrá disminuirse o sustituirse por una menor en la misma proporción en que se reduzca el crédito fiscal por pago de una parte del mismo".

La disminución de la garantía fiscal resulta lógica en los casos, en que, por cualquier causa, la cuantía de la obligación haya disminuido.

Si bien el artículo del Reglamento sólo alude a la disminución de la garantía en el caso en que el crédito

fiscal haya sido pagado en parte, pueden darse otras circunstancias, como cuando habiéndose impugnado el mismo, la resolución sea en sentido de disminuir su importe.

BIBLIOGRAFIA

1. Garza de la, Sergio Francisco, *Op. cit.*
2. Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Op. cit.*
3. Martínez López, Luis, *Op. cit.*

LEGISLACION

1. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
2. Ley de Quiebras y Suspensión de Pagos.
3. Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal.
4. Código Civil para el Distrito Federal.
5. Ley de Coordinación Fiscal.

CAPITULO V

JURIDICIDAD DE LOS IMPUESTOS

SUMARIO: 1. INTRODUCCION. 2. ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL. 3. RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES FISCALES. 4. GARANTIAS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL. 5. LAS PENAS FISCALES. 6. MULTA EXCESIVA Y CONFISCACION. 7. LAS EXENCIONES DE IMPUESTOS. 8. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD. 9. JURIDICIDAD DE LOS IMPUESTOS ESTATALES Y MUNICIPALES. 10. LA FILOSOFIA DE LA JURIDICIDAD FISCAL. 10.1 *La filosofia del legislador fiscal.* 10.2 *Filosofia de la interpretaci3n fiscal.* 11. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

1. INTRODUCCION

Considerados los impuestos como la contribuci3n m1s importante de las nuestras, es conveniente aludir a la juridicidad de los mismos.

Tomando en cuenta que ning3n impuesto puede existir sin que haya una ley que lo establezca, (por ello se dice que es gravamen *ex lege*) se impone estudiar la juridicidad de las leyes fiscales, lo que equivale a decir, la juridicidad de los impuestos.

Para los conocedores del derecho, casi resulta redundante hablar de un estudio de la juridicidad de la ley, pues no puede existir una ley que no sea expresi3n de lo

jurídico. Pero esto es lo que debiera ser, pues con frecuencia encontramos preceptos en los cuerpos legales que no se ajustan a este imperativo; de ahí la importancia de este estudio de la juridicidad de los impuestos.

Por ello cuando aludimos a la adecuación de los impuestos a los principios jurídicos, no hemos de detenernos sólo en investigar si tales prestaciones se ajustan o no a lo que se establece en la ley fiscal, pues puede suceder que dicha ley no satisfaga los requisitos de juridicidad que debe cumplir.

Sin profundizar más en este punto, séanos suficiente concluir diciendo que no basta que el impuesto se encuentre establecido en normas que se ubiquen en un cuerpo de leyes, es, además, necesario que esas normas cumplan el requisito de la juridicidad.

Sabemos que lo jurídico es aquello a que debe ajustarse la conducta de los hombres en sociedad, a fin de que su convivencia se produzca sin afectar intereses de terceros y sin permitir que se afecten los propios.

Como resultaría muy difícil ir al fondo filosófico de una solución satisfactoria, hemos de aceptar que la norma última de lo jurídico sea nuestra Constitución.

Algunos estudiosos de la filosofía jurídica rechazan esta hipótesis, pero no encontramos otro camino para nuestro

propósito, que no es puramente filosófico.

En esta forma aceptamos como norma suprema en que debe apoyarse nuestro sistema fiscal, la Constitución.

Para nuestro fin es indispensable hacer estudio de las normas fiscales ante la Ley Fundamental; ello nos lleva a realizar una confrontación de los preceptos que consideramos más importantes para este estudio.

2. ARTICULO 13 CONSTITUCIONAL

El primer precepto constitucional que ha de estudiarse es el 13, que establece que "nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales". Lo anterior equivale a decir que a nadie se le pueden aplicar leyes fiscales privativas.

El concepto genérico de ley indica que ésta es una norma abstracta. Una norma abstracta es aquella que es impersonal, que no indica a quien deba aplicarse, sino en qué casos; y a las personas cuya conducta se ajuste a la que en forma hipotética se previene en la misma.

Es contrario al carácter de la ley privativa la generalidad, que toda ley debe cumplir.

Una ley privativa será aquella que se aplique sólo en el caso para el que fue prevista, y no volverá a aplicarse;

una ley genérica será la que se aplique cada vez que el caso previsto como hipótesis se presente.

Si una ley fiscal fuese privativa se estaría violando con su aplicación la garantía constitucional que el citado artículo consagra, y quien por la aplicación de la misma sufriese perjuicio podría ampararse, con fundamento en el artículo 1º de nuestra Ley de Amparo.

Ha sido criterio definido por la doctrina y la jurisprudencia que si una ley alude a diversas personas que pudieran encontrarse en una situación prevista, no es violatoria del artículo 13 constitucional, pues esta ley sería general y abstracta.

También pudiera suceder que la ley se refiriese a los sujetos que realizan ciertas actividades, poseen ciertos bienes, o tienen ciertos ingresos; en tanto no se identifique con el contenido del precepto un sólo caso, se considerará que es abstracto.

Pero no resulta muy segura la explicación como queda expuesta, pues puede suceder que esas personas constituyan un grupo único al que se quiere afectar, o los actos sean únicos de personas determinadas a las que se quisiese igualmente afectar. El criterio sustentado supone buena fe del legislador y buena fe, y un magnífico criterio, de quien ha de aplicar la ley; si se dieran ambas condiciones, seguramente que no habrá temor de violación a la garantía

consagrada.

Este artículo, como otros que tocaremos, consagra una garantía de seguridad jurídica.

Pero ¿qué es una garantía constitucional? y, concretamente, ¿qué es la garantía de seguridad jurídica?

Las garantías constitucionales son derechos que tienen las personas con los que se limitan las facultades de los funcionarios públicos, a efecto de que se ajusten éstos a la juridicidad.

Francisco Ramírez Fonseca en su libro denominado *Manual de Derecho Constitucional* (Porrúa, 1966, p. 25) dice:

"El concepto jurídico de seguridad, exige, más que la simple certeza, reclama que el respeto se traduzca en algo positivo, es decir, en una conducta tal de parte del Estado, que se ajuste a ciertas leyes y requisitos previos, sin la satisfacción de los cuales no sería válida su actuación.

"Las garantías de seguridad jurídica, pues, implican el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previos a que debe ajustarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de los derechos subjetivos".

Valga el concepto de seguridad jurídica expresado por Ramírez Fonseca, para todo el presente capítulo, pues, principalmente, a esta característica constitucional se alude al hacer el estudio de la juridicidad de los impuestos.

El artículo que se viene comentando prohíbe las leyes

especiales, pero, como dice Miguel Villoro Toranzo en su *Introducción al estudio del Derecho* (Porrúa, S.A., 1978, p. 307) "Muchas de las normas contenidas en acuerdos, en órdenes y hasta en decretos presidenciales tienen una materia tan particular y restringen tanto el ámbito personal que de hecho ya son normas individualizadas. Tal es el caso de los numerosos decretos que, por causa de utilidad pública, expropián terrenos para destinarlos a obras de irrigación o a la apertura de vías de comunicación. También es el caso del acuerdo del 3 de noviembre de 1964 por el que el Gobierno Federal requisó provisionalmente todos los bienes de la Compañía Mexicana de Aviación. La Secretaría del Trabajo y Previsión Social dicta acuerdos que hacen obligatorios determinados contratos colectivos de trabajo.

"También son normas individualizadas los decretos emitidos por el Congreso de la Unión para conceder permisos a determinados individuos para aceptar y usar títulos y condecoraciones extranjeras".

Y agregamos, ¿qué decir de los criterios que emiten autoridades y que producen derechos? (artículo 35 CFF), e igualmente, ¿qué decir de las contestaciones de las autoridades fiscales a las consultas sobre situaciones reales y concretas que les hagan los interesados individualmente? (Art. 34 CFF).

Muchas veces estas normas individualizadas, que no deben considerarse leyes, se aproximan a la violación, o son la propia violación de la garantía de seguridad jurídica.

Especialmente en nuestra materia, habrá que tener precaución para no caer en la violación apuntada; por ejemplo, en los casos de exenciones, previstas por el artículo 39 del CFF, o en los de impuestos con fines extrafiscales.

3. RETROACTIVIDAD DE LAS LEYES

Pasamos ahora al estudio del artículo 14 constitucional, que prohíbe la retroactividad de la ley.

Sabido es que la retroactividad es la circunstancia de que una ley se aplique antes de su entrada en vigor.

En materia fiscal resulta más explícito decir que una ley es retroactiva cuando afecta derechos u obligaciones que se produjeron antes de que la misma entrase en vigor.

Recordemos que el hecho generador del crédito fiscal produce la obligación del pago del impuesto, pero también ubica al sujeto pasivo en una situación jurídica del principio de legalidad, de acuerdo con el cual no podrá exigírsele más de lo que la ley en vigor en el momento de producirse el mismo hecho, le obligue a cumplir. De esta manera, si se pretende aplicar a tal hecho una norma posterior, se estará pretendiendo violar en perjuicio del sujeto pasivo la garantía que se comenta. Tal vez algunas personas, sin meditar en este problema, podrían decir que el

mencionado artículo establece que no puede darse efecto retroactivo a la ley, cuando esta aplicación perjudica a alguna persona, y que en el caso propuesto no hay perjudicados con la aplicación retroactiva.

En aclaración de esta posible aseveración conviene recordar que en el presupuesto público, que es a cargo de todos, se tienen previstas cantidades de dinero que han de gastarse, que si no se obtienen por la vía de los impuestos han de lograrse por otros conductos, y, al final, han de pagarse por quienes sí cumplen sus obligaciones fiscales; por consiguiente, sí habrá perjudicados por la aplicación retroactiva de la ley fiscal, que beneficiaría a una persona en particular; en vista de lo cual, por ningún motivo podrán aplicarse retroactivamente estas leyes, sin violar la garantía correspondiente.

Cualquier contribuyente sería tercer perjudicado en el amparo que se promoviese por quien pretendiera que en su beneficio se aplicase retroactivamente la ley.

El estudio de la retroactividad es un estudio de tiempo o plazos que hay que tener presentes, por ello, al hacerlo habrá que recurrir al momento en que se realiza el hecho generador y al momento en que entra en vigor la ley que ha de regularlo.

El artículo 6º del CFF dice 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 le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad".

Para cualquier persona es indispensable saber cuáles son las normas sobre procedimiento y cuáles no lo son, pues no se considera que las primeras producen efectos retroactivos, sin importar el momento de su aplicación, en tanto que las que no son de ese tipo han de ser aplicadas cuidando que no tengan efectos retroactivos; es decir, para las primeras no vale la prohibición constitucional y para las segundas sí.

Desgraciadamente nuestro léxico se presta a confusiones, pues la palabra procedimiento es multiaplicable, ya que a veces la empleamos con el sentido técnico-jurídico a que se refiere el derecho procesal, y otras varias, en un sentido técnico vulgar, que alude a toda actividad ordenada para realizar algo; así, se dice frecuentemente: el procedimiento para determinar este impuesto, es el siguiente; y precisamente en este caso, en que debiera tenerse gran cuidado en la utilización del vocablo, es usualísimo el desorden con que se suele hacer.

Para evitar confusiones hay que precisar qué leyes son "sobre procedimiento" o procesales y cuáles no lo son. A las

segundas de las mencionadas leyes se llama de fondo y constituyen lo que suele llamarse derecho sustantivo. Las leyes de fondo establecen derechos, las procesales constituyen normas para la aplicación de las de fondo.

Cuando se habla de determinación de impuestos, es frecuente que se señalen deducciones o acreditamientos, que constituyen derechos para los contribuyentes. Para la mayoría de las personas se está llevando a cabo el "procedimiento" determinativo, y, como se acaba de ver, se están estableciendo derechos, lo que significa que no nos encontramos ante una ley de tipo procesal, sino de fondo.

Por lo visto, es recomendable que la interpretación del artículo 6º del CFF, se haga por quienes tengan conocimientos técnico-jurídicos bien cimentados y que sean especialistas en la materia, pues como queda visto no es fácil hacerlo.

4. GARANTIAS DEL ARTICULO 16 CONSTITUCIONAL

El artículo 16 constitucional es, probablemente, el más citado en defensa del interés de los particulares frente a la acción del Estado. En materia fiscal este artículo es pilar decisivo del sostenimiento de la legalidad.

Empieza el citado artículo diciendo:

"Nadie puede ser molestado en su persona, familia,

domicilio, papeles o posesiones sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente que funde y motive la causa legal del procedimiento".

Seguramente que el Constituyente trató de prever varios casos de molestias a los particulares, y en forma especial lo que podría suceder en materia fiscal.

Más adelante indica el artículo que se cita:

"En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir, y que será escrita se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

"La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades previstas para los cateos".

La segunda parte del artículo que se comenta y que acaba de transcribirse es muy interesante en nuestra materia, especialmente por lo que hace a las visitas domiciliarias, que con el fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, realizan las autoridades hacendarias.

Desde luego, al llevarse a cabo estas visitas, hay que tener presente la primera parte del artículo, a fin de que cualquier molestia que la autoridad inflija a los contribuyentes se ciña a las prescripciones del mismo; es

decir:

1º Que exista una orden escrita de la autoridad competente para ello (en relación con lo dicho es indispensable que la ley fiscal sea precisa al señalar la competencia de la autoridad para girar órdenes de este tipo);

2º Que la orden sea precisamente por escrito (no es suficiente tener competencia para ordenar la realización de visitas domiciliarias y de otras diligencias, las órdenes deben satisfacer la formalidad de la escritura);

3º La autoridad que gira la orden debe indicar en la misma, la ley en que funda su competencia y ha de dar las razones que tenga para girarla.

Ningún particular debiera permitir una visita domiciliaria sin comprobar el cumplimiento de estos requisitos; el intento de funcionarios o empleados fiscales de llevarla a cabo sin cumplirlos, debe repelerse, incluso con la fuerza de que el afectado disponga. En los casos que sea posible, para evitar situaciones de hecho, habrá que recurrir a la autoridad, tal vez haciendo uso del amparo, a fin de que cese la violación de la garantía mencionada.

La similitud entre cateo y visita domiciliaria, obliga a establecer comparación entre ambas diligencias, a fin de determinar si se cumplen o no en la segunda los requisitos

constitucionales.

Se observa que el cateo sólo puede ser ordenado por la autoridad judicial, en tanto que la visita domiciliaria la ordena la autoridad administrativo-fiscal y la realizan funcionarios o empleados fiscales; la diligencia de cateo se lleva a cabo para localizar personas u objetos; tanto la orden de cateo como la de visita domiciliaria han de indicar con precisión el lugar en que se llevarán a cabo; en ambas órdenes deben indicarse los propósitos de las mismas, haciendo referencia a todos los detalles que sean indispensables para su cumplimiento; lo acontecido en ambas diligencias ha de hacerse constar en acta "circunstanciada" que indique con claridad lo sucedido en las mismas; ambas actas deben ser firmadas por dos testigos que proponga el ocupante del lugar en que se llevan a cabo las diligencias, y a falta de que sean propuestos por tal ocupante, por la autoridad que realiza las diligencias.

Los comentaristas de un texto de Constitución que se publicó por la Cámara de Diputados, en el año de 1982, bajo el rubro "Mexicano esta es tu Constitución", al referirse a este artículo indican:

"Durante siglos el capricho del gobernante fue la medida de las molestias causadas a particulares. En otras épocas bastaba la simple orden verbal de alguna autoridad para perturbar e incluso encarcelar a las personas, sin existir ningún motivo fundado. Los atentados a la familia, las violaciones al domicilio, las agresiones a las posesiones, sin haber una causa legítima, se sucedieron por mucho tiempo" (Rabasa O., Emilio y Gloria Caballero,

Mexicano esta es tu Constitución, Cámara de Diputados).

Probablemente se recuerde que el Código Fiscal de la Federación que describe minuciosamente las visitas domiciliarias, tuvo una más o menos prolongada *vacatio legis*, debido a que se consideró su contenido atentatorio contra las garantías del artículo 16 constitucional, y que por más que se sometió a la crítica pública y se modificó en su texto (artículos 42 y siguientes), se sigue considerando violatorio de la Constitución en algunos aspectos.

Discutir este sólo aspecto de las contribuciones, seguramente llevaría más tiempo y espacio de lo previsto, y excede del propósito de este trabajo, por lo que sólo se hará breve alusión al mismo en los siguientes términos:

De acuerdo con el artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, "La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, está facultada para:

"I. Rectificar los errores aritméticos que aparezcan en las declaraciones.

"II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los

datos, otros documentos o informes que se les requieran.

"III. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.

"IV. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

"V. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.

"VI. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.

"VII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaración al ministerio público para que ejercite la acción penal por los posibles delitos fiscales. Las actuaciones que practique la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la propia Secretaría, a través de los abogados hacendarios que designe será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

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

Complementan esta delicada materia los artículos 43 y 44 del mismo Código Fiscal que, dado el gran interés que representan, se transcriben a continuación:

"Art. 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

"I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.

"II. El nombre de la persona o personas que deben efectuar la visita, las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por

situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

"Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se está llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigos; en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitantes podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

"V. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas, notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitantes. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que están practicando".

De los artículos últimamente transcritos se desprende el interés del legislador por hacer que la ley se ajuste al máximo posible a la juridicidad; no obstante, el capítulo que regula esta materia ha seguido siendo motivo de impugnaciones.

Realmente, más que el que la ley produzca preocupación, lo que motiva este estado de ánimo es la intervención de algunos malos servidores públicos fiscales (no todos), que aprovechan la desesperación de quien recibe la visita para hacerla lucrativa, y, en algunos casos, esta diligencia (como dicen algunos que la han sufrido), se hace "eterna".

Pensamos que la preocupación de muchos contribuyentes por la posibilidad de ser visitados por autoridades fiscales, es justificada, pues por más que tanto el

legislador como la autoridad superior hacerla se han empeñado en someter a la jurisdicción la práctica de las visitas domiciliarias y de las inspecciones, éstas siguen siendo temidas aún por quienes son contribuyentes cumplidos.

5. LAS PENAS FISCALES

Otro artículo constitucional ante el que se estudiarse la ley fiscal es el 21, que trata de la parte relativa:

"La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos es del ministerio público y a la policía judicial, la de las faltas, bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. La autoridad administrativa el castigo de las faltas, de acuerdo con los reglamentos gubernativos y de policía, únicamente consistirá en multa o arresto hasta seis horas; pero si el infractor no pagare la multa le hubiere impuesto se permutará esta por el arresto correspondiente que no excederá en ningún caso de quince días.

"Si el infractor fuere jornalero u obrero castigado con multa superior al importe de su sueldo de una semana".

El artículo transcrito, en su primer párrafo, es prácticamente el mismo de la Constitución de 1857, que hacía privativa de la autoridad judicial la imposición de las penas.

De nuevo, nuestro léxico impide clarificar el texto legal, pues las penas, entre otras divisiones, son de corporales y económicas. (Al respecto véase :

iva de la
ncumbe el
al estará
pete a la
ciones de
el cual
treinta
ta que s
l arresto
de quince

o podrá ser
jornal o

parte, es
857, el que
plicación de

ad al texto
admiten la de
ugenio Cuello

Calón, *Penología*, Editorial Reus, S.A., Madrid, 1920, p. 51).

Reconocido es que las multas por las infracciones fiscales son penas que aplica la autoridad fiscal. Esto hace incomprensible el artículo constitucional, y nadie ha pensado considerar violatorio de la Constitución el Código Fiscal de la Federación en el artículo 70, que indica:

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

El transcrito artículo 70 se complementa por el 94 del mismo Código que dice:

"En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal".

De nuevo, es de lamentarse el poco cuidado que ha tenido el redactor de la ley, cuando confunde penas con sanciones.

Esta confusión se ha introducido sin recato en nuestra legislación, a tal grado, que casi parece inútil su crítica.

La ética enseña que la sanción es "la determinación hecha por el legislador de una recompensa para quien cumpla

la ley, y de un castigo para quien la quebranta". (Faria, Rafael J., *Cosmología y ética*, Librería Voluntad, L.T.D.A., Quinta edición, Bogotá, p. 187).

Para Margarita Lomelí Cerezo, la diferencia entre pena y sanción es que la pena es una sanción penal o pena propiamente dicha y la sanción es una pena administrativa, o pena impropia. (Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, Porrúa, 1979, p. 48).

Con respecto a la discusión apuntada, recordemos que entre nosotros se dice que la ley es una norma sancionada por el poder público. Aquí la expresión "sancionada", significa respaldada, pero no se refiere a penas, pues resultaría ilógico su uso en este sentido.

Cualesquiera que sean las expresiones empleadas, salvo casos excepcionales, no se discute el sentido con que suele aplicarse el Código Fiscal de la Federación.

Así tenemos que queda como competencia de las autoridades judiciales la aplicación de las penas corporales, en tanto que las penas económicas en esta materia, han de aplicarlas las autoridades fiscales.

Las primeras de estas penas se aplican a quienes han cometido delitos fiscales, en tanto que las segundas se aplican a quienes han cometido infracciones, que no llegan a ser delitos.

No obstante la claridad con que repetidas veces se ha expuesto el criterio anterior, no deja de ser criticable la Constitución en el artículo transcrito, pues es evidente su carencia de claridad, que la hace incompleta.

Probablemente, para mejor comprensión hay que aludir a los conceptos de infracción y de delito en la materia fiscal.

Hemos visto tratar sin cuidado este asunto en varios medios jurídicos, pensamos, por ello, que es urgente aclarar conceptos.

Por infracción se entiende la violación de una ley. (Diccionario de la Lengua Española).

Así, para alguien que no conozca nuestra manera viciosa de expresarnos, no tiene sentido la frase "le levantaron una infracción".

El Código Penal para el Distrito Federal en el artículo 7º define el delito como "el acto u omisión que sancionan las leyes penales".

El Código Penal trata de decirnos que los delitos son infracciones; pero todo mundo entiende que no toda infracción es un delito. Diríase que la infracción es el género y el delito la especie de esta conducta violatoria de la ley.

Hay otro aspecto en que debe estudiarse el tema de las penas frente a la Constitución:

El artículo 21 constitucional transcrito, indica que "Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, el cual únicamente consistirá en multa o arresto hasta por treinta y seis horas".

Margarita Lomelí Cerezo, en el libro citado, hace un análisis de la inconstitucionalidad de las penas que aplican las autoridades fiscales; dice así:

"Las demás sanciones mencionadas en nuestras leyes fiscales y administrativas, tales como la clausura de negocios e industrias, suspensión del ejercicio de actividades gravadas por el fisco, destitución y suspensión de cargos públicos, decomiso, etc., sí tienen el carácter de penas administrativas, en virtud de que su fin es predominantemente represivo y aflictivo.

"Por lo tanto, no estando comprendidas en la enumeración limitativa que hace el artículo 21 de la Constitución de las penas que puede aplicar la autoridad administrativa, no pueden considerarse constitucionales".

Apoya la autora esta afirmación en la siguiente tesis de la Suprema Corte de Justicia de la Nación:

"El administrador de la Aduana de Ciudad Juárez, que es una autoridad administrativa, no tuvo facultad para imponer a la quejosa la pena de decomiso que le aplicó, y que ha dado motivo al presente amparo, puesto que semejante pena no es ni un arresto ni una multa, y es de competencia exclusiva de la autoridad judicial". (Sem. Jud. de la Fed., p. 287, Tomo II).

Continúa la autora indicando:

"Sin embargo, posteriormente el Pleno de la Suprema Corte emitió, por mayoría de votos, la tesis de que los artículos 58, fracción III, y 61 de la Ley de Pesca, que establecen el decomiso de los productos obtenidos sin la autorización correspondiente, no viola el artículo 21 constitucional, dando las siguientes razones:

"En efecto, el decomiso que instituye la Ley de Pesca no es pena propiamente dicha, considerando que no se autoriza un castigo por la comisión de un delito, sino una sanción administrativa por infracción a una ley de esa naturaleza... aún cuando es cierto que el artículo 21 de la Constitución Federal dispone también que corresponde a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, castigo que sólo puede consistir en multa o arresto, la disposición debe interpretarse en el sentido de que delimita en términos generales la esfera de acción de las autoridades judiciales y administrativas, disponiendo que la autoridad judicial es el órgano estatal con atribución privativa para aplicar penas por hechos delictuosos y que la autoridad administrativa no puede imponer castigos por delitos, sino sólo por faltas administrativas. La disposición no debe interpretarse literalmente, para concluir que el precepto prohíbe a la autoridad administrativa imponer otro tipo de sanciones por violación a las leyes administrativas. En efecto, no es posible jurídicamente decir que sólo las sanciones administrativas contempladas en el artículo 21 mencionado, multa o arresto sean las únicas que pueden ser aplicadas por autoridades administrativas, ya que el campo de acción de éstas es muy amplio y no se limita a esos dos casos, pues el orden jurídico mexicano también puede imponer sanciones por violación a las leyes administrativas, como en el presente caso, en que la Ley de Pesca estatuya como sanción administrativa el decomiso de los productos capturados cuando existe razón para privar de los bienes que poseen los particulares... (Amp. en revisión 2209/780, fallada el 24 de abril de 1973, Inf. del Pdte. de la S.C.J.N., 1973, 1ª parte, p. 377).

"En mi concepto la Suprema Corte no da razones sólidas para desatender los términos literales del artículo 21 constitucional, basándose sólo en que muchas leyes administrativas consignan sanciones distintas de la multa o el arresto, circunstancia de hecho que jurídicamente no basta para negar que las mismas leyes traspasan los límites claramente fijados por el artículo 21 constitucional para la imposición de las sanciones de carácter administrativo.

"Por otra parte, sería utópico pensar que lleguen a abolirse las citadas penas de clausura, suspensión de actividades, decomiso, etc., o que sean aplicables exclusivamente por la autoridad judicial, ya que han

arraigado en nuestro derecho positivo y la tendencia actual es la mayor absorción de facultades por parte de la autoridad administrativa y su restricción.

"En tal virtud, consideramos necesaria una reforma al artículo 21 constitucional en la que, además de aclarar su redacción en el sentido de que la autoridad administrativa está facultada para sancionar las infracciones a leyes administrativas y no sólo las de reglamentos, se incluya en la competencia de la misma autoridad la potestad de imponer otras sanciones distintas de la multa y el arresto, en los casos y con las condiciones que señala la ley".

Concluimos con la autora, que es urgente una reforma constitucional para evitar esta ilegalidad de la práctica de aplicar más penas que las autorizadas por el texto constitucional.

Pero mientras el mencionado texto se conserve, toda pena diversa de las que el mismo especifica como competencia de cada autoridad, será inconstitucional; no vale como argumento en contra el "arraigo" o costumbre de su imposición, pues no por ello dejan de ser contrarias a la Ley Fundamental.

6. MULTA EXCESIVA Y CONFISCACION

También habrá que estudiar el contenido de las leyes fiscales frente al artículo 22 constitucional, que señala:

"Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

"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".

Interesa especialmente, al estudiar el artículo 22 de la Constitución Federal, hacer reflexiones sobre la multa excesiva y la confiscación de bienes, circunstancias que pudiera pensarse que se diesen en la materia fiscal.

¿Qué debe entenderse por multa excesiva?

Se dice genéricamente que la multa excesiva es la que se considera desproporcionada con la gravedad del delito (o la infracción), o la que es superior a las posibilidades económicas del infractor.

En cuanto a la calificación de la gravedad del delito, es sabido que ésta generalmente es subjetiva y que no hay reglas definitivas para formularla, salvo algunos casos; por ello se considera inadecuado este criterio para señalar el importe de las multas.

Algunos de los comentaristas se refieren a la gravedad de la afectación del patrimonio del multado para determinar si la multa ha sido o no excesiva; este criterio unilateral también resulta muy elástico.

Ni la Constitución ni el Código Penal aclaran el punto; más aún, éste en el artículo 38 dice:

"Si no alcanza a cubrirse la responsabilidad penal con los bienes del responsable o con el producto de su trabajo en la prisión, el reo liberado seguirá sujeto a la

obligación de pagar la parte que falta".

Tampoco el Código Fiscal de la Federación ni ley fiscal alguna atienden a esta prohibición constitucional; sin embargo, la forma de expresar el importe de las multas en múltiplos y submúltiplos de ciertos valores, es una manera, así sea imperfecta, de que las leyes de esta materia, en alguna forma atiendan la prohibición del artículo constitucional que se comenta. Son ejemplos de lo dicho, artículos como el 129 y 135 de la Ley Aduanera. (El primero enuncia las penas económicas que han de aplicarse al responsable de contrabando y el segundo a las aplicables al responsable de infracciones relacionadas con el destino de mercancías).

Por lo que a la confiscación de bienes se refiere, se dice que esta circunstancia consiste en que el Estado se aplique los bienes de quien haya cometido delito, para infligirle.

Nuestro Código Penal (para el Distrito Federal) emplea la palabra confiscación para aludir a la privación de la tenencia (y propiedad) de cosas peligrosas o adecuadas para ser utilizadas en la comisión de delitos; más no se trata de una pena.

En nuestro Derecho Aduanero al Estado se apropia de las mercancías de importación prohibida o que se hayan introducido al territorio nacional de contrabando (artículos

129 y 130 de la Ley Aduanera).

Específicamente esta apropiación en el caso de mercancías de importación prohibida, resulta contraria a derecho, pues, evidentemente, pudieran utilizarse otras medidas que no sean la privación de la propiedad de los bienes, para corregir esta anomalía.

7. LA EXENCIONES DE IMPUESTOS

Otro artículo constitucional ante el que debe de hacerse estudio de normas fiscales es el 28.

En la parte que nos interesa el citado artículo indica:

"En los Estados Unidos Mexicanos no habrá... exención de impuestos...".

Con frecuencia se impugna por inconstitucional el artículo 39 del Código Fiscal de la Federación que indica que:

"El Ejecutivo Federal mediante resoluciones de carácter general podrá:

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

El párrafo que se acaba de transcribir aclara que las resoluciones del ejecutivo mediante las cuales se podrán

condonar las contribuciones, han de ser de carácter general. En esta forma se establece una diferencia entre el contenido de ambos artículos, pues en tanto que el constitucional prohíbe exenciones individuales (aunque no lo diga expresamente, es criterio sostenido que a estas se refiere), el del Código Fiscal de la Federación autoriza las que se hacen en forma general.

Desaparece así, igualmente la posible contradicción de la Ley Fiscal, con el artículo 13 constitucional.

Si la Constitución no prohibiese las exenciones individuales de los impuestos, seguramente que muchas personas relacionadas con funcionarios fiscales deshonestos, y estos mismos, no pagarían estas prestaciones.

Es nuestro criterio que la Constitución amerita una adición en el artículo transcrito parcialmente, para hacer más preciso su contenido.

8. PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

Puesto que en otra parte de este trabajo se toca el tema que en el rubro se enuncia, sólo diremos que para que haya juridicidad de los impuestos, de acuerdo con el artículo 31 constitucional, es necesario que los mismos satisfagan los requisitos de proporcionalidad y equidad.

9. JURIDICIDAD DE LOS IMPUESTOS ESTATALES Y MUNICIPALES

No es suficiente hablar de la jurisdicción de los impuestos federales, pues en un sistema político, como el nuestro, de una federación, es indispensable hablar de las facultades de las entidades federativas y de los municipios por lo que ve a la materia que nos ocupa.

El artículo 117 de nuestra Constitución Federal indica:

"Los Estados no pueden en ningún caso:

"III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas, ni papel sellado:

"IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;

"V. Prohibir ni gravar directa e indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

"VI. Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exacción se efectúe por aduanas locales, requiera inspección o registro de bultos, o exija documentación que acompañe la mercancía;

"VII. Expedir, ni mantener en vigor leyes y disposiciones fiscales que importen diferencias de impuesto o requisitos por razón de procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que estas diferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

Las limitaciones establecidas en el artículo constitucional que se ha transcrito parcialmente eran necesarias en atención a lo que el 124 de la misma Ley Fundamental señala; este artículo preceptúa que "las facultades que no están expresamente concedidas por esta

Constitución a los funcionarios federales se entienden reservadas a los Estados",

Bien sabido es que este artículo representa la normación de nuestro federalismo. Conviene tener presente este precepto para evitar invasiones de poder tanto de la Federación a la esfera local, como a la esfera federal por las entidades federativas.

El artículo 118 de la misma Constitución complementa la materia del transcrito; dice así este artículo:

"Tampoco pueden sin consentimiento del Congreso de la Unión:

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

Luego el artículo 131 de la misma Ley Fundamental establece:

"Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia, pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

"El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación o de importación expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El

propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida".

Sin lugar a duda, era necesaria esta limitación a las facultades de las entidades federativas para lograr un sistema federal sin problemas; como igualmente es necesario que se ajusten a jurisdicción las facultades de la Federación frente a los Estados.

El Derecho Aduanero se encarga de regular esta materia.

Como se sabe, el Derecho Aduanero cubre un régimen de carácter federal, campo en que las entidades federativas no tienen facultades, si bien, de acuerdo con el artículo 3º de la Ley Aduanera, son auxiliares de las autoridades de la materia, como lo son otros funcionarios federales.

Se piensa que una libertad ilimitada a las entidades federativas en la materia aduanera podría traer inconvenientes a un gobierno sano y al interés de nacionales y extranjeros.

En cuanto a la jurisdicción de la conducta de los municipios en lo relativo a los impuestos y otras contribuciones, es necesario recurrir al artículo 115 de la Carta Magna, pues este precepto contiene el régimen global de estas entidades político-administrativas.

El citado precepto, en la fracciones que interesan para este trabajo, indica:

"II. Los municipios estarán investidos de personalidad jurídica y manejarán su patrimonio conforme a la ley.

"Los ayuntamientos poseerán facultades para expedir de acuerdo con las bases normativas que deberán establecer las legislaturas de los Estados, los bandos de policía y buen gobierno y los reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de observancia general dentro de sus respectivas jurisdicciones.

"III. Los municipios, con el concurso de los Estados, cuando así fuere necesario y lo determinen las leyes, tendrán a su cargo los siguientes servicios públicos:

- "a) Agua potable y alcantarillado,
- "b) Alumbrado público,
- "c) Limpia,
- "d) Mercados y centrales de abasto,
- "e) Panteones,
- "f) Rastro,
- "g) Calles, parques y jardines,
- "h) Seguridad pública y tránsito, y

"i) Las demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

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

"a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación; traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

"Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las facultades relacionadas con la administración de esas contribuciones.

"b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases,

montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los Estados.

"Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

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

Resulta muy detallada la Constitución por lo que a materia fiscal se refiere en el artículo parcialmente transcrito.

Veremos en forma sintética los aspectos que consideramos más relevantes del mencionado artículo:

Desde luego encontramos que la facultad reglamentaria del ejecutivo municipal es muy amplia, si bien ajustada a la propia Constitución. La facultad de expedir bandos de policía y buen gobierno, reglamentos, circulares y disposiciones administrativas de carácter general constituye toda una gama de atribuciones que justifican el que al municipio se le califique de "libre", y pensamos que bien ejercidas estas funciones harán de esta entidad política la verdadera base de la Federación.

La independencia con que debe manejar su hacienda el municipio, representa un baluarte contra la antijuridicidad

que pudieran pretender la Federación o la entidad federativa a que pertenezca.

Una nueva fuente de energía no solo económica, sino política y administrativa para el municipio es la percepción de las contribuciones, las participaciones federales y los ingresos derivados de prestación de servicios públicos.

La prohibición constitucional de interferir en la percepción de contribuciones o de los ingresos por servicios públicos, hecha al legislador federal ordinario, refuerza la situación de independencia fiscal de los municipios; otro tanto acontece con la prohibición de posibles exenciones que sobre estos ingresos pudiera intentar la entidad federativa de que el municipio forma parte.

Todo lo anterior presenta un panorama del municipio mexicano, seguramente envidiable para las provincias o municipios de otros países; pero sabemos que razones políticas de partidos, con cierta frecuencia hacen nugatoria esta visión.

La juridicidad exige que al municipio se le dé su sitio político y económico que la Constitución le ha señalado.

El Congreso de la Unión preocupado por las posibles violaciones a los derechos de los municipios, tanto por la Federación, como de los estados, ha establecido diversas prevenciones en la Ley de Coordinación Fiscal; por ejemplo,

en el artículo 2º de este ordenamiento se indica:

"Los estados entregarán íntegramente a sus municipios las cantidades que reciban del Fondo de Fomento Municipal, de acuerdo con lo que establezcan las legislaturas locales, garantizando que no sea menor a lo recaudado por los conceptos que se dejan de recibir por la coordinación en materia de derechos.

"Las cantidades que correspondan a los municipios en los términos de las fracciones I y II, se pagarán por la Federación directamente a los municipios".

Luego el artículo 6º de la misma Ley señala:

"Las participaciones serán cubiertas en efectivo, no en obra, sin condicionamiento alguno y no podrán ser objeto de deducciones, salvo lo dispuesto en el artículo 9º de esta Ley.

"Los gobiernos de los estados publicarán, por cuando menos una vez al año, en el Diario Oficial de la entidad, y en uno de los periódicos de mayor circulación de la misma, las participaciones que corresponda, durante un año, a cada uno de los municipios".

Posteriormente en el artículo 9º la misma Ley señala:

"Las participaciones que correspondan a las entidades y municipios son inembargables; no pueden afectarse a fines específicos, ni están sujetas a retención, salvo para el pago de obligaciones contraídas por las entidades o municipios, con autorización de las legislaturas locales e inscritas a petición de dichas entidades ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, a favor de la Federación, de las instituciones de crédito que operen en el territorio nacional, así como de las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana".

No cabe duda, se observa la preocupación del legislador federal porque haya juridicidad de estas relaciones entre los municipios, las entidades federativas y la Federación.

Pero para estudiar la juridicidad de los impuestos mexicanos, no es suficiente analizarlos frente a la Constitución en forma general, sino que debe revisarse cada ley fiscal, y hacerlo, incluso, ante principios generales del derecho y ante doctrinas cuya aceptación esté demostrada.

En forma breve, a continuación se hará referencia a algunos aspectos de la justificación razonada de lo que ha de ser la juridicidad en materia fiscal.

10. LA FILOSOFIA DE LA JURIDICIDAD FISCAL

Poco se habla de una filosofía del derecho fiscal; pensamos que este es el lugar para ocuparnos someramente de ello.

La filosofía del derecho es una ciencia que busca, fundamentalmente, razonar la ley, para que satisfaga el propósito esencial de la misma de hacer posible la convivencia humana.

Esa convivencia implica una doble relación:

- a) De los hombres con los hombres.
- b) Del Estado con los hombres,

En cada rama del derecho se da primacía a una de estas relaciones; en el derecho fiscal es necesario atender, en

forma primordial, a la segunda relación.

La relación nacida del derecho fiscal está sometida a diversos principios; al de la razón, al del origen del Estado, al de las necesidades de éste, al de la soberanía, etc., etc.

Todos estos principios han de aplicarse con sometimiento a normas filosóficas abstractas, pero que sean instrumento para cada situación concreta que se presente para quien legisla y para quien haga efectiva la ley.

Si el derecho que nos ocupa se ajusta en su dictado y en su aplicación a esta suma de principios, seguramente que la juridicidad de los impuestos y de las contribuciones en general será una realidad.

No ha de olvidarse que la filosofía del derecho ejerce decidida influencia en lo social a través de las normas jurídicas; de esto se deriva la importancia de su estudio y aplicación; y como tanto el legislador como el aplicador de la ley cumplen sus funciones en beneficio de la vida social, ambos deben someter su actuación, como tales, a esta disciplina.

Para que la juridicidad de las leyes que establecen impuestos no se discuta es indispensable que las mismas se sometan a una filosofía del derecho sana. Pensamos que no es suficiente decir "a una filosofía del derecho", sino que

hemos de agregarle el calificativo de "sana".

Probablemente lo que exigimos constituye el problema más serio de la investigación y de la discusión jurídicas, que seguramente llevaría mucho tiempo dilucidar, por ello, en este apartado se apuntarán sólo principios generales considerados no discutibles, procurando recurrir a la lógica más pura que se ha expuesto.

Se sostiene, antes que nada, que la razón es la rectora de toda la obra de legislación y de aplicación de las normas jurídicas.

10.1 *La filosofía del legislador fiscal*

Como el razonamiento se purifica con el empleo de la lógica formal, aseveramos que ésta debe estar presente tanto en la labor del legislador, como en la del aplicador de la norma jurídica fiscal.

Resultando prácticamente imposible que todo el que aplique la ley fiscal sea un perito en filosofía jurídica, pensamos que corresponde al legislador la tarea de entregarnos leyes fiscales que faciliten su aplicación, y que se apoyen en depurados principios jurídicos.

Al respecto pensamos que si es loable la preocupación del legislador al establecer en el Código Fiscal de la Federación (artículo 33) que debe instruirse al contribuyente para que no tenga tropiezos al cumplir sus

obligaciones de esta índole, esa preocupación debe también manifestarse en el dictado de leyes claras y precisas.

Los romanos de la época de la República decían clara *lex bona lex*.

Se piensa que el autor de la ley fiscal debe tener presentes ciertas normas como las siguientes:

1ª El propósito para seleccionar objetos, sujetos y fuente del impuesto debe manifestarse con exactitud;

2ª Al señalarse el gravamen han de tenerse en cuenta las normas constitucionales de proporcionalidad y equidad;

3ª Habrá de utilizarse un lenguaje llano que resulte inteligible para el destinatario de la norma jurídica, quien quiera que sea;

4ª Han de tenerse presentes los principios de la ley fundamental rectores en materia fiscal, especialmente los que se refieren a las garantías constitucionales;

5ª Debe cuidarse de dictar preceptos contradictorios o incompatibles de diversa y de igual categoría;

6ª La regla sobre procedimiento debe someterse a técnicas consagradas;

7ª Quien dicta las leyes reglamentarias ha de tener en cuenta que éstas no pueden exceder a las que reglamenta, ni

crear derechos u obligaciones de fondo;

8ª Habrá que tener presentes los tratados internacionales, pues recuérdese que éstos, juntamente con la Constitución y las leyes que dicte el Congreso de la Unión son la ley suprema de toda la Unión (artículo 133 constitucional); y

9ª Toda institución que regule las normas de derecho fiscal ha de perfilarse con todo detalle en su integración, funcionamiento y facultades.

10.2 *Filosofía de la interpretación de la ley fiscal*

Satisfechos los requisitos de legislación que exige una filosofía jurídica bien orientada, habrá que buscar una aplicación igualmente ajustada a lo jurídico.

En la aplicación de las normas jurídicas habrá que someterse a interpretación adecuada y a la buena fe.

Según sea la interpretación que el aplicador dé a la ley, serán los efectos de la misma en los intereses del responsable fiscal y de la hacienda pública.

Bien sabido es que la interpretación de la ley es la búsqueda del sentido y alcance de ésta.

De entre las diversas escuelas de la interpretación jurídica, aceptamos la de la exégesis, que indica que esta actividad debe cumplirse buscando el sentido que el

legislador quiso darle a la norma.

Nos parece que esta escuela tiene la característica de aludir tanto a la juridicidad de la actividad legislativa, como a la de quien aplica la ley.

La actividad del Estado, tanto cuando legisla como cuando aplica la ley debe someterse a la juridicidad; ello es tanto como decir, a una filosofía jurídica atinada.

En la interpretación de la ley fiscal hay que tomar en cuenta varios factores que operan en la convicción tanto del que cobra el gravamen, como del que ha de juzgar.

En la materia que nos ocupa la interpretación no goza de la libertad que existe en otras ramas jurídicas; sobre todo cuando nos referimos al fondo; sin embargo no pueden menospreciarse algunos principios que someten al aplicador o al juzgador, como los éticos, los axiológicos, los de seguridad jurídica, etc., principios en los que debe instruirse a quienes aplican los preceptos legales. A estos principios se agregan factores que operan en la convicción de los funcionarios; tales factores son la historia de las normas jurídicas que han de aplicarse, el sentido literal de las mismas, los principios generales del derecho, la naturaleza del hecho generador, las modalidades de éste, los criterios jurisprudenciales, la doctrina, etc., etc.; se trata de un universo de circunstancias que aconseja la filosofía jurídica que ha de tener presentes el funcionario

encargado de la aplicación de la ley y el contribuyente, para que la determinación y el cobro de los impuestos se efectúen ajustándose a la seguridad jurídica.

11. EL PRINCIPIO DE LEGALIDAD

El principio de legalidad, que en pureza de expresión, debería llamarse "de juridicidad", como se sabe, enmarca imperativamente la actividad del Estado; pues éste debe hacer cuanto la ley le ordena, pero sólo lo que la misma le ordena.

Hemos descrito gráficamente este principio como un círculo dentro del cual los órganos de gobierno deben actuar; si tales órganos son omisos o se exceden en las funciones que dicha regulación establece, el círculo pierde su figura geométrica: o se deprime, o le aparecen protuberancias.

El artículo 5º del Código Fiscal de la Federación indica:

"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".

Luego, buscando ser más preciso el legislador, pues se trata de una norma que debe ser celosamente guardada, agrega:

"Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

Es evidente que el autor de la ley se preocupó por el principio enunciado, seguramente porque sabía lo que en esta materia puede suceder.

El transcrito artículo apunta una garantía de juridicidad que los funcionarios fiscales y los contribuyentes han de tener presente en todo momento.

El principio de legalidad no sólo debe tenerlo presente el fisco, también el legislador ha de actuar ajustándose a la ley, que como queda dicho, en este caso, es la Constitución.

Mas la acción del Estado no se agota legislando o determinando contribuciones; existen otros campos en que los funcionarios fiscales actúan y donde frecuentemente se cometen actos que constituyen el llamado terrorismo fiscal.

El cobro de las contribuciones constituye una actividad que incluye acciones de variada índole conductual de funcionarios, donde el principio de legalidad, o no se encuentra expresado o se viola por algunos deshonestos ejecutores.

Pensamos, por lo dicho, que es necesario que la ley sea precisa en regular esas conductas que preocupan a los contribuyentes, quienes, a veces esperan con pavor una

visita domiciliaria, una determinación presuntiva, o la intervención de un simple notificador, o de un ejecutor.

Si la ley no es precisa, los altos funcionarios deben, mediante instrucciones, moderar esas acciones, que son el pan amargo de cada día, y de las que tanto se quejan los contribuyentes.

En este aspecto debe insistirse, pues algunas acciones de servidores públicos fiscales resultan delictivas.

Aclaremos que no todos los funcionarios son deshonestos y que hay muchas excepciones, no obstante las modestas percepciones salariales de algunos empleados del fisco.

BIBLIOGRAFIA

1. Cuello Calón, Eugenio, *Op. cit.*
2. Faria, Rafael J., *Cosmología y ética*, Librería Voluntad L.T.D.A., Quinta edición, Bogotá.
3. García Maynez, Eduardo, *Introducción a la lógica jurídica*, Fondo de Cultura Económica.
4. Kelsen, Hans, *La garantía jurisdiccional de la Constitución*, trad. de Rolando Tamayo y Salmorán, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.
5. Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho fiscal represivo*, Porrúa, 1979.
6. Manzanilla Schaffer, Víctor, *El jurista ante la ley injusta*, Imprenta Universitaria.
7. Preciado Hernández, Rafael, *Lecciones de filosofía del derecho*, Editorial Jus.
8. Ramírez Fonseca, Eduardo, *Manual de derecho constitucional*, Editorial Porrúa, S.A.
9. Rabasa, O. Emilio y Gloria Caballero, *Mexicano esta es tu Constitución*.
10. Villoro Toranzo, Miguel, *Introducción al estudio del derecho*, Editorial Porrúa, S.A.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación y su Reglamento.
3. Ley Aduanera.
4. Ley de Coordinación Fiscal.
5. Código Penal para el Distrito Federal.

CAPITULO VI

EL IMPUESTO UNICO Y LA MULTIPLE TRIBUTACION

SUMARIO: 1. IDEAS GENERALES. 2. MULTIPLICIDAD DE IMPUESTOS SOBRE LA MISMA FUENTE. 3. DIVERSIDAD DE CRITERIOS QUE ORIGINA LA MULTIPLICIDAD DE GRAVAMENES FISCALES. 4. EFECTOS DE LA MULTIPLICIDAD DE GRAVAMENES FISCALES. 5. POR QUE SE DA LA MULTIPLE TRIBUTACION. 6. REMEDIOS CONTRA LA MULTIPLE TRIBUTACION. 7. AUTORIZACION DE LA FEDERACION A LOS ESTADOS PARA ESTABLECER GRAVAMENES FISCALES DUPLICATIVOS DE LOS DE AQUELLA. 8. CRITERIOS DE LA LEGISLACION MEXICANA EN ESTA MATERIA.

1. IDEAS GENERALES

Desde siempre ha existido un problema fiscal que ha preocupado a diversos pensadores entre economistas y fiscalistas: se trata del fenómeno que se ha llamado de la concurrencia múltiple.

Por muchos años se discutió la importancia para las finanzas públicas, de la existencia de un impuesto único.

Las proposiciones del impuesto único se basaban en el argumento de que un gravamen así implica menos trámites y operaciones del fisco y de los contribuyentes.

Se seleccionaron varios objetos del impuesto que dieran

unicidad al gravamen; algunos pensadores propusieron como objeto la obtención de los productos agrícolas, otros pensaron en el consumo, otros en la tenencia de la tierra, otros en la titularidad de la misma, otros en las diversas rentas, etc.

Cada autor expuso sus argumentos, pero el impuesto único no prosperó, aunque parece que algunos fiscos lo intentaron adoptar.

Aún en nuestros días no falta quien proponga, si no la existencia de un gravamen único, sí la supresión de algunos, indicando que al fin quien paga los impuestos es el consumidor, en última instancia; parece concluyente este argumento, pero tampoco ha prosperado.

Flores Zavala, después de formular una síntesis histórica de lo que ha acontecido alrededor de este problema indica:

"Hemos visto cómo en diversas épocas se ha expresado la conveniencia de establecer un impuesto único. Esta idea es casi una ilusión o mejor dicho, un ideal, pero su realización es imposible por las siguientes consideraciones: los impuestos deben obedecer a los principios de generalidad y uniformidad, es decir al principio de justicia; este principio no puede realizarse a través del impuesto único. Nosotros hemos visto al estudiar los impuestos indirectos sobre el consumo, cómo gravan frecuentemente a los que tienen rentas bajas. Hemos visto también, cómo los impuestos directos, especialmente los que se consideran como complementarios y que gravan las suprarrentas, están establecidos precisamente para lograr de los que tienen mayor capacidad contributiva, una mayor aportación a los gastos del Estado, y esta combinación de gravámenes permite la realización de la justicia, que de otra manera no podría lograrse. También hemos visto la necesidad de la elasticidad

de los impuestos, es decir, que puedan responder a un aumento en las cuotas con un aumento en el rendimiento y esta característica no la tienen todos los impuestos y, si se estableciera un único impuesto que la tuviera, el aumento en las cuotas sería demasiado sensible y provocaría evasiones, por eso es que la elasticidad sólo puede lograrse a través de un sistema, en el que se combinen los impuestos con rendimiento más o menos constante, con aquellos cuyo rendimiento pueda, en determinado momento, ser ampliado.

"También resulta que de existir un sólo impuesto, en caso de una crisis que afecte sólo la actividad gravada, el Estado lo resentiría fuertemente, en tanto que si existe un sistema le bastará con aumentar los impuestos sobre las actividades no afectadas por la crisis para compensar los resultados.

"Por otra parte, un impuesto único sería demasiado pesado para aquellos que tuvieran que pagarlo, porque para poder substituir el rendimiento de todos los impuestos por uno solo, serían necesarias cuotas excesivamente altas que no podrían ser soportadas conscientemente por los causantes. Si el Estado puede establecer numerosos impuestos, se debe a que un gran número de ellos son pagados en forma insensible por los pagadores.

"Además, dado los múltiples aspectos de la vida contemporánea, sería imposible establecer un sólo impuesto que en forma justa gravara el rendimiento de todas esas actividades.

"Todos los impuestos presentan defectos; unos, provocan la evasión; otros no son justos en cuanto a sus bases de evaluación; otros hacen disminuir la venta de productos; no hay un solo impuesto que satisfaga todos los principios que menciona la ciencia de las finanzas; sólo a través de un sistema debidamente coordinado se pueden corregir los defectos, las injusticias, deficiencias, las desigualdades, las evasiones, las faltas en las evaluaciones, las deficiencias en el rendimiento, las faltas de elasticidad, etc., que cada uno aisladamente puede tener. Tampoco debe olvidarse que cada día se acentúa la tendencia a usar de la gran fuerza de los impuestos para fines extrafiscales y que ésto sólo es posible a través de un sistema, pues un solo impuesto no podrá utilizarse en otra forma que en su finalidad estrictamente fiscal".

Y termina diciendo el autor mexicano:

"Debe, pues, rechazarse, por irrealizable, el ideal del impuesto único, aún cuando sí es posible establecer como gravamen fundamental un gran impuesto sobre la renta, pero

auxiliado por otros gravámenes para no hacer demasiado fuerte su impacto en las economías individuales, dadas las gigantescas necesidades estatales". (Flores Zavala, Ernesto, *Finanzas Públicas Mexicanas*, p. 287).

No obstante lo prolongado de la cita del maestro Flores Zavala, se ha creído de interés, para evitar repeticiones.

El criterio de Flores Zavala sigue teniendo vigencia; aunque tal vez podría agregarse alguna idea de menor importancia. Lo seguimos.

2. MULTIPLICIDAD DE IMPUESTOS SOBRE LA MISMA FUENTE

A diferencia del impuesto único se han creado impuestos múltiples que afectan la misma fuente; impuestos que tienen diversas características y que por supuesto, tienen diversos objetos específicos y en varios casos implican diversidades de gravámenes sobre el mismo sujeto.

La pluralidad de gravamen representa las siguientes modalidades:

a) Un solo fisco incide más de una vez sobre el mismo sujeto y con motivo del mismo objeto. Sin lugar a duda esta es la pluralidad de gravamen más criticada, porque manifiesta ausencia de imaginación del legislador para buscar objetos del impuesto.

b) Varios fiscos inciden sobre la misma fuente. Este gravamen se ha logrado desterrar parcialmente a través de

convenios, ya sea entre fiscos correspondientes a diversos países, o entre fiscos pertenecientes a federaciones como la de México.

Arrijoa Vizcaíno presenta otro caso de múltiple gravamen; dice así:

"El artículo 18 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado ha introducido en nuestro Derecho Fiscal Positivo una cuarta hipótesis de doble tributación, consistente en la nociva práctica de acumular impuesto sobre impuesto para gravar doblemente determinados actos de consumo necesario que al poseer precisamente esta característica se transforman automáticamente en fuente de jugosos ingresos tributarios para el fisco federal. Este controvertido precepto legal establece en su parte conducente que tratándose de prestación de servicios se considerará como valor el total de la contraprestación pactada, así como las cantidades que además se carguen o cobren a quien reciba el servicio por otros impuestos...

"Con base en esta disposición se han seguido presentando casos de doble tributación basada en acumulación de impuestos que han provocado justas protestas de los usuarios de los servicios de consumo prácticamente indispensables: el teléfono y la energía eléctrica". (Arrijoa Vizcaíno, Adolfo, Op. cit., p. 262).

En la actualidad existe la tendencia de resolver el problema por medio de tratados internacionales, como el de la Comunidad Económica Europea y el de Libre Comercio que se pretende entre nuestro país y los Estados Unidos de Norteamérica y el Canadá.

En el campo internacional se presentan varias oportunidades para la multiplicidad de gravámenes; por ejemplo, puede suceder, (y esto es cada día más frecuente) que un contribuyente tenga establecimientos de empresas en

diversos países; en tal caso cada Estado, en ejercicio de su soberanía sobre el territorio, puede gravar la fuente por su ubicación; pero también puede suceder que el país donde se encuentra la matriz de sus negocios o en que tenga su domicilio el titular individual se considere con derecho de gravarlo.

En aquellos fiscos cuyo criterio de determinación del sujeto pasivo sea la nacionalidad, el problema se complica aún más, pues entonces el Estado cuya es la nacionalidad del sujeto pasivo considerará tener derecho para gravar a su nacional, sin consideración del lugar en que radique o en que tenga la fuente de su ingreso.

3. DIVERSIDAD DE CRITERIOS QUE ORIGINA LA MULTIPLICIDAD DE GRAVAMENES FISCALES

La diversidad de criterios para determinar el sujeto pasivo es la causa más frecuente en la vida internacional fiscal de la multiplicidad de gravamen; pero hay otras razones; así, tomando en cuenta que existen impuestos personales y reales, cada legislador, con apoyo en su soberanía para gravar, puede establecer diversidad de afectaciones; de esta manera, algún fisco se considera con derecho a gravar bienes en su territorio; por cierto, este criterio suele considerarse indiscutible; pero no sucede lo mismo con los impuestos personales.

Bien sabido es que los impuestos personales son los que gravan a la persona tomando en cuenta solo esa calidad, en diversas manifestaciones. En general el caso de los impuestos personales ha sido menos rígido que el de los reales; pero también en este caso va desapareciendo el vicio de la múltiple concurrencia sobre el mismo sujeto.

Los autores llaman sujeción personal a la circunstancia de que alguien sea gravado por razón de su nacionalidad o de su residencia, y sujeción real a la de que lo sea por razón del lugar en que se produzca el ingreso o se localicen los bienes de su propiedad. (Ver Flores Zavala, *Finanzas Públicas Mexicanas*, p. 294).

Debido a que cada país tiene su criterio acerca de lo que debe entenderse por domicilio, ha existido dificultad para señalar la competencia que se deduce de este lugar; pues unos distinguen el domicilio de la residencia, en tanto que para otros se trata de lo mismo, y otros exigen para que se considere alguien domiciliado en un territorio, que en él viva ininterrumpidamente por cierto lapso de tiempo.

Existe otra situación que debe discutirse, por lo que a residencia se refiere: los empleados de embajadas o representaciones diplomáticas, y otras personas que trabajan en estas dependencias, residentes en país extranjero, pudieran en determinados casos ser gravados por el fisco de su país de origen o por el de su residencia. Este problema

pudieran en determinados casos ser gravados por el fisco de su país de origen o por el de su residencia. Este problema ha sido resuelto prácticamente por los tratados internacionales, y cada sujeto pasivo tributa en el país de su nacionalidad.

Por lo que a la sujeción real alude, como queda apuntado, debiera no existir problema de múltiple gravamen, pero cuando los bienes sobre los que incide el impuesto se consideran activos (de capital) sometidos a explotación directa (gravados por el Impuesto al Activo en nuestro país), o como mercancías, puede suceder que el fisco del domicilio del empresario dueño de los mismos, se considere con derecho a gravarlos, aunque se ubiquen fuera de su territorio; y probablemente el fisco del país del lugar donde se encuentren dichos bienes igualmente se considere con derecho de gravarlos con un impuesto diverso del mencionado.

4. EFECTOS DE LA MULTIPLICIDAD DE GRAVAMENES FISCALES

Es evidente que la multiplicidad de incidencia fiscal, cuando la realiza el mismo sujeto activo sobre el mismo contribuyente, además de acusar carencia de idea del legislador para la búsqueda de fuentes, constituye una mala influencia en los contribuyentes, quienes con frecuencia buscan la manera de dejar de serlo; en este caso si se es

contribuyente en virtud de los ingresos, los sujetos pasivos se desalientan y ello hace descender la producción, lo que redundaría en demérito del desarrollo del país. Cuando se trata de múltiple gravamen internacional, las personas buscan la manera de no salir de las fronteras de uno de los fiscos para evitar la afectación; circunstancia que es contraria a la expansión económica de las empresas.

En general, se considera la múltiple incidencia fiscal contraria a la justicia, lo que la hace violatoria del espíritu del artículo 31 constitucional, pues sin lugar a duda es inequitativa, y frecuentemente provoca la desproporcionalidad que tácitamente condena la Constitución.

Como luego se verá, en México se ha buscado contrarrestar la incidencia fiscal múltiple, mediante un sistema de coordinación; en lo internacional existe un movimiento cada vez más patente para evitarla; por su parte, países como México, han dictado leyes considerando acreditable el impuesto pagado en el extranjero por los habitantes de nuestro territorio.

5. POR QUE SE DA LA MULTIPLE TRIBUTACION

Además de la ineptitud del legislador para localizar objetos del impuesto o fuentes del mismo, se dan otras razones que han originado la multiplicidad de incidencia fiscal.

Adolfo Arrijoja Vizcaino en el libro antes citado indica:

"La deficiente estructura competencial que caracteriza a nuestro sistema tributario (véanse los capítulos Quinto y Sexto de este libro) prohija la existencia de incontables casos de concurrencia fiscal que irremisiblemente configuran situaciones de doble tributación". (Op cit., p. 258).

Después de indicar lo dicho, este autor hace estudio de la fuente y del objeto de los tributos para detallar mejor su postura de repudio por esta nociva práctica fiscal.

El que fiscos de diversos estados converjan a gravar la misma fuente, débese fundamentalmente a que cada legislador sostiene sus propios criterios en la filosofía de los gravámenes, sobre todo por lo que mira a la selección de los objetos del impuesto; por otra parte, tratándose de soberanías diversas, cada Estado se considera absoluto para legislar en la materia, según sus intereses y necesidades.

6. REMEDIOS CONTRA LA MULTIPLE INCIDENCIA FISCAL

La manera de atemperar la múltiple incidencia fiscal en lo internacional, ha sido, más que la firma de tratados, el atingente criterio de algunas legislaciones, que pensando más en la justicia para el contribuyente, que en la necesidad de los mismos estados de obtener ingresos, han resuelto seguir el camino de la libertad comercial o el de

la integración de un derecho comunitario (como el ya existente en Europa) que unifique criterios.

Un derecho comunitario sólo será posible si se busca la manera de que existan criterios uniformes y no se entorpezca el desarrollo económico con pluralidad de impuestos sobre la misma fuente.

El problema resulta menos complicado a nivel nacional, pues existe la posibilidad de hacer valer un solo criterio, mediante el control de las provincias o entidades federativas.

El maestro Flores Zavala en su libro de Finanzas públicas mexicanas alude a diversas convenciones y a otros actos internacionales que se han ocupado de este asunto, en que se ha llegado a la conclusión de que la multiplicidad de la incidencia fiscal es contraria la justicia y a la economía, y se han formulado recomendaciones para extirparla.

En México, atendiendo a esas recomendaciones también se han dado diversas acciones tendientes a resolver el problema; acciones, algunas, que han quedado plasmadas en nuestras leyes.

Desde la primera Ley Mexicana de Clasificación de Rentas de 1824 se inició una lucha que ha sido permanente para erradicar el vicio que se comenta. (Véase Yañez Ruiz,

Manuel, El Problema Fiscal en las Distintas Etapas de Nuestra Organización Política, Tomo I, 1985, p. 284).

La Constitución vigente, después de detallar en el artículo 73, fracción XXIX la facultad del Congreso de la Unión para establecer contribuciones, en los 117 y 118, limita esa facultad a las entidades federativas (como también limita la de los municipios).

7. AUTORIZACION DE LA FEDERACION A LOS ESTADOS PARA ESTABLECER GRAVAMENES FISCALES DUPLICATIVOS DE LOS DE AQUELLA

Sergio Francisco de la Garza sostiene que "La Federación puede delegar facultades a los estados para que impongan tributos sobre aquellas materias en que la Constitución le concede soberanía tributaria". (De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit., p. 220).

La afirmación de de la Garza se funda en la letra del artículo 118 constitucional que indica que "Tampoco pueden, (los estados) sin el consentimiento de la Unión:

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

Luego, según de la Garza, sí puede la Federación dar consentimiento para que las entidades federativas establezcan aquellos gravámenes.

De la Garza discute con Flores Zavala el punto de la posible autorización a los estados, pues éste sostiene que "Tampoco puede la Federación facultar a los estados para establecer algunos gravámenes sobre materias que la Constitución le ha reservado, porque para poder hacerlo necesita autorización expresa de la propia Constitución y ésta sólo la concede en los casos previstos en la fracción I del artículo 118..." (cita de De la Garza).

Por su parte, de la Garza indica:

"Nosotros no encontramos la prohibición en la Constitución y en realidad el Congreso de la Unión ha delegado facultades limitadas a los estados en materias exclusivas del poder fiscal federal".

Luego de la Garza pone diversos ejemplos de casos en que efectivamente ha habido delegación de facultades de la Federación a entidades federativas o existe una delegación permanente.

De la Garza concluye diciendo:

"El Congreso de la Unión, como legislador unitario, no puede imponer prohibiciones o limitaciones al poder fiscal de los estados que la propia Constitución Federal no haya establecido, porque con apoyo en los artículos 40 y 124 de la Constitución Federal, los estados tienen facultades para legislar en todas aquellas materias que no son exclusivas del Congreso de la Unión" (Idem).

No obstante la autoridad del maestro Flores Zavala, nos adherimos al criterio de de la Garza, tomando en cuenta la

letra del artículo 118 constitucional, pensando que se trata solamente de una manera diversa de interpretar este precepto.

Sin embargo, y a pesar de la lógica del razonamiento de de la Garza, no podemos dejar de estar en contra de la idea de que se pueda dar la múltiple concurrencia de fiscos, o pluralidad de afectaciones sobre el mismo sujeto y el mismo objeto del impuesto; pues el hecho de que la Constitución permita esta práctica no es razón suficiente para que la misma deje de ser perniciosa.

8. CRITERIOS DE LA LEGISLACION MEXICANA EN ESTA MATERIA

México, después de sostener que la nacionalidad es criterio para determinar el sujeto pasivo del impuesto, ha desistido del mismo, por impráctico, y sostiene que sólo lo son el domicilio y la ubicación de la fuente.

El Código Fiscal de la Federación en el artículo 1º remite a las leyes fiscales especiales para la selección de los sujetos pasivos. En concordancia con lo indicado por el Código Fiscal, el artículo 1º de la Ley del Impuesto sobre la Renta indica:

"Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:
"I. Los residentes en México respecto de todos sus ingresos cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

"II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente o una base fija en el país, respecto de los ingresos atribuidos a dicho establecimiento permanente o base fija.

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

El criterio de la Ley del Impuesto sobre la Renta es el adoptado por las otras leyes fiscales mexicanas.

Por supuesto, aquellos extranjeros que en México se sienten afectados por su obligación de pagar en este país impuestos, han pretendido sostener que no puede ser razón para que la ley fiscal mexicana los grave el que residan en el territorio nacional; pero su impugnación ha resultado fallida, pues el fundamento legal y lógico de la facultad del Estado mexicano es más que suficiente para cobrarles.

Con el mismo propósito de evitar la multiplicidad de incidencias fiscales el legislador federal mexicano ha dictado su Ley de Coordinación Fiscal, que establece la posibilidad de celebrar convenios de coordinación entre el fisco federal y los de las entidades federativas, en los que se conviene que los estados tendrán derecho a un beneficio sobre impuestos federales, con la condición de que no conserven en su territorio otros iguales a aquellos; esta medida ha dado buen resultado y aunque no del todo, la duplicidad de la incidencia fiscal ha disminuido

considerablemente; decimos considerablemente, pues no se puede hablar de que haya desaparecido.

El artículo 1º de la mencionada Ley de Coordinación Fiscal indica:

"La Secretaría de Hacienda y Crédito Público celebrará convenio con los estados que solicitan adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que establece esta ley. Dichos estados y el Distrito Federal participarán en el total de impuestos federales y en los otros ingresos que señale esta ley mediante la distribución de los fondos que en la misma se establecen".

Luego el artículo 11 de la misma ley establece:

"Cuando alguna entidad que se hubiere adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal viole lo previsto por el artículo 73, fracción XXIX; 117, fracciones IV a VII y IX, o 118, fracción I de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos o falte al cumplimiento del o de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta, oyendo a la entidad afectada y teniendo en cuenta el dictamen técnico que formule la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, podrá disminuir las participaciones de la entidad en la cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que otorgue, en contravención a dichas disposiciones".

Como manifestación de buena voluntad para resolver el problema de la pluralidad de incidencia fiscal, México en el artículo 6º de la Ley del Impuesto sobre la Renta ha dejado establecido que "Los residentes en México podrán acreditar contra el impuesto que conforme a esta ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero, por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los

que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de esta ley".

Si el criterio expresado en el artículo transcrito se hiciese general en todos los países, seguramente que el vicio de la pluralidad de incidencia fiscal sobre la misma fuente, y sobre el mismo sujeto se aligeraría.

El criterio de México no es nuevo, ya en ediciones de hace varios años aparecía en el artículo 9º de la misma Ley del Impuesto sobre la Renta.

A pesar de este criterio del legislador de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que es evidente expresión del deseo de evitar en este aspecto, la incidencia múltiple, nos encontramos con discrepancias del Poder Judicial Federal; lo que deja a este Poder en papel poco ajustado a su alta representatividad en nuestra patria. La resolución del Pleno, relativa al amparo 6168/83, indica en la parte relativa:

"En nuestra propia legislación positiva existen normas que tratan de evitar la doble tributación y otras que claramente dan lugar a ella. Sin embargo, no podemos decir que por el sólo hecho de que un determinado tributo da lugar a una doble tributación, por ello sea inconstitucional. Podrá contravenir una sana política tributaria o principios de buena administración fiscal, pero no existe disposición constitucional que la prohíba. Lo que la norma constitucional prohíbe, Art. 31, fracción IV, es: "que los tributos sean exorbitantes o ruinosos; o que no estén establecidos por ley; o, que no se destinen para los gastos públicos; pero que no haya doble tributación".

En abono al buen nombre de nuestro máximo Tribunal, ha de aclararse que ha cambiado su criterio en posteriores ejecutorias.

Concluimos que es indispensable que la pluralidad de incidencias sobre la misma fuente del impuesto desaparezca por dañina a la economía y por injusta; y ratificamos que para efectos del Tratado de Libre Comercio que celebrará en breve México con Estados Unidos de Norteamérica y Canadá, este vicio ha de erradicarse, so pena de que se produzcan inconvenientes que impidan la plena realización del objetivo del mismo.

BIBLIOGRAFIA

1. Arrioja Vizcaino, Adolfo, Op. cit.
2. Flores Zavala, Ernesto, Finanzas públicas mexicanas.
3. De la Garza, Sergio Francisco, Op. cit.
4. Margain Manautou, Emilio, Op. cit.
5. Yañez Ruiz, Manuel, El problema fiscal en las distintas etapas históricas de nuestra organización política, México, 1958.

LEGISLACION

1. Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
2. Código Fiscal de la Federación.
3. Ley del Impuesto sobre la Renta.
4. Ley de Coordinación Fiscal.

CONCLUSIONES

1*. Constituyen unas contribuciones bien planteadas la seguridad mínima de la vida económica de un Estado.

2*. En vista de lo anterior, el estudio de estos ingresos estatales es ineludible como antecedente de un presupuesto público inteligente.

3*. El estudio de las contribuciones debe reunir una visión detallada de la facultad tributaria, tanto en el aspecto legislativo como en el ejecutivo, a fin de que la misma no implique violaciones a las garantías constitucionales.

4*. Siendo para los particulares, obligatorio cubrir las contribuciones, es indispensable que la ley que regule esta obligación sea norma que se ajuste plenamente al derecho.

5*. Como la existencia y funcionamiento de los órganos estatales requieren seguridad, pues de ello depende el que se haga efectiva la vida comunitaria, es indispensable que a dichos órganos se asegure que serán provistos de los elementos económicos necesarios; ello requiere que se garantice el pago de las contribuciones cuando exista el peligro de que ello no podrá obtenerse.

BIBLIOGRAFIA GENERAL

1. Arreola, Rolando Leopoldo, Diccionario Jurídico Mexicano, Editorial Porrúa, S. A.
2. Arrijoja Vizcaino, Adolfo, Derecho fiscal, Editorial Themis, 1990.
3. Ballesteros, Pío, Hacienda pública, Editorial Revista de Derecho Privado, Madrid, 1990.
4. Cortina Gutiérrez, Alfonso, Ciencia financiera y derecho tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen I, 1981.
5. Cuello Calón, Eugenio, Penología, Editorial Reus, S.A., Madrid, 1920.
6. Davin, Jean, Teoría general del Estado, trad. de Héctor González Uribe y Jesús Toral Moreno, Editorial Jus, México, 1946.
7. Derouin, Phillippe, El impuesto sobre el valor añadido en la C.E.E., Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1981.
8. Faria, Rafael J., Cosmología y ética, Librería Voluntad L.T.D.A., Quinta Edición, Bogotá.
9. Faya Viesca, Jacinto, Finanzas públicas, Porrúa, S.A., 1981.
10. Flores Zavala, Ernesto, Elementos de finanzas públicas mexicanas, Editorial Porrúa, S.A., 1955.
11. Idem, Los productos, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen II, 1982.
12. García Maynez, Eduardo, Introducción a la lógica jurídica, Fondo de Cultura Económica.
13. Garza de la, Sergio Francisco, Derecho financiero mexicano, Editorial Porrúa, S.A., México, 1981.
14. Giuliani Fonrouge, Carlos M., Derecho financiero, Volumen I, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1970.
15. González Uribe, Héctor, Teoría política, Editorial Porrúa, S.A., México, 1980.

16. Harach, Dino, Derecho tributario, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1969.
17. Idem, El hecho imponible, Revista de Jurisprudencia Argentina, S.A., Buenos Aires, 1943.
18. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Diccionario Jurídico Mexicano.
19. Jellinek, Jorge, Teoría general del Estado por G. García Maynez, editor Manuel J. Nucamendi, 1936.
20. Jiménez Illezcas, Juan Manuel, La garantía del interés fiscal, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen IX, 1988.
21. Kelsen, Hans, Teoría general del derecho y del Estado, trad. de Eduardo García Maynez, Imprenta Universitaria, 1950.
22. Idem, La garantía jurisdiccional de la Constitución, trad. de Rolando Tamayo y Salmorán, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM.
23. Idem, Teoría pura del derecho, Universidad Nacional Autónoma de México, 1983.
24. Kunz, Josef L., La teoría pura del derecho, (Conferencias en la Escuela Nacional de Jurisprudencia), Imprenta Universitaria, 1948.
25. Lerdo de Tejada, Francisco, Código Fiscal de la Federación Comentado y Anotado, Editorial I.E.E.S.A., 1977.
26. Lomeli Cerezo, Margarita, ponencia presentada en las Cuartas Jornadas Luso-Hispanoamericanas de Estudios Tributarios, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen VI, 1983.
27. Idem, Derecho fiscal represivo, Editorial Porrúa, S.A., México, 1979.
28. Manzanilla Shaffer, Víctor, El jurista ante la ley injusta, México, Imprenta Universitaria, 1948.
29. Margain Manautou, Emilio, Introducción al estudio del derecho tributario mexicano, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, 1969.
30. Idem, El recurso administrativo en México, Editorial Jus, 1985.

31. Martínez Lara, Ramón, El sistema contencioso administrativo en México, Editorial Trillas, 1990.
32. Martínez López, Luis, Derecho fiscal mexicano, Editorial Porrúa, S.A.
33. Miranda, José, El tributo indígena en la Nueva España durante el siglo XVI, El Colegio de México, 1952.
34. Moreno Padilla, Javier, Régimen fiscal de la seguridad social, Editorial Themis 1991.
35. Pugliese, Mario, Instituciones de derecho financiero, Editorial Porrúa, S.A., México, 1976.
36. Ramírez Fonseca, Eduardo, Manual de derecho constitucional, Editorial Porrúa, S.A.
37. Rabasa O., Emilio y Gloria Caballero, Mexicano esta es tu Constitución.
38. Rodríguez Mejía, Gregorio, Régimen fiscal mexicano, Instituto Tecnológico Autónomo de México, 1987.
39. Rojina Villegas, Rafael, Derecho civil mexicano, Editorial Porrúa, S.A. 1980.
40. Salinas Arrambide, Pedro, La exención en la teoría general del derecho tributario, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, Volumen XII, 1990.
41. Sánchez Piña, José de Jesús, Nociones de derecho fiscal, Pac, 1985.
42. Tena Ramírez, Felipe, Derecho constitucional mexicano, Editorial Porrúa, S.A., 1963.
43. Terán, Juan Manuel, Filosofía del derecho, Editorial Porrúa, S.A., México, 1967.
44. Villoro Toranzo, Miguel, Introducción al estudio del derecho, Editorial Porrúa, S.A., México, 1968.