EMILIO MARGAIN MANAUTOU

Profesor del Segundo Curso de Derecho Administrativo
en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional
Autónoma de México

INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

OCTAVA EDICION

Derecho
1323

**UNIVERSIDAD AUTONOMA
DE SAN LUIS POTOSI**

ALMACENES COMERCIALES DE LA EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA
OBREGON 64
S. L. P.

INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL

DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

EMILIO MARGAIN MANAUTOU

Profesor del Segundo Curso de Derecho Administrativo en la Facultad de Derecho de la Universidad Nacional Autónoma de México

INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO

Octava Edición

§

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE SAN LUIS POTOSI

MEXICO, 1985

Primera Edición, 1966
Segunda Edición, 1969
Tercera Edición, 1973
Cuarta Edición, 1976
Quinta Edición, 1979
Sexta Edición, 1981
Séptima Edición, 1983
Octava Edición, 1985

- —

Editorial Universitaria Potosina

Al jurista y amigo

D. David Romero Castañeda

PROLOGO

En las escuelas superiores de Comercio y de Derecho no se imparte un verdadero curso de Derecho Fiscal. A los estudiantes de Derecho todo se les enseña, menos el aspecto jurídico de la materia; en un curso llamado 2o. de Administrativo, se les llena la cabeza de leyes impositivas y una vez que ha pasado el examen, si es que se aprobó, no vuelven a saber o a acordarse de la materia.

Siempre había rechazado la invitación para impartir el 2o. Curso de Derecho Administrativo porque al no darse previamente al estudiante un curso de teoría o doctrina de Derecho Tributario, que es la base, he considerado que es tanto como impartir Contratos, sin haber estudiado antes Obligaciones. Conociendo la doctrina y la teoría, el estudiante estará mejor preparado para entender la ley tributaria; pero ocurre todo lo contrario, primero se le dan a conocer las leyes impositivas más importantes del país, sin explicarle previamente lo que es el impuesto, en qué teoría se basa o cuál es la doctrina sobre la que descansan las diversas figuras jurídicas tributarias que existen en los países más avanzados en esta materia y en nuestra legislación.

Por su parte, los estudiantes de contador público profundizan más la materia, por cuanto que tienen dos cursos de Derecho Fiscal o de Legislación Tributaria. En el primero se les pretende enseñar la doctrina y en el segundo las leyes impositivas. Es más completo el curso que recibe el estudiante de dicha carrera, como si la materia tributaria fuese, usando una expresión de Jarach, una "prerrogativa" de los contadores públicos.

De la mayor preparación que en la materia señalada tenga el

contador público, dependerá la tranquilidad del contribuyente, porque hay que reconocer que en estos momentos ese profesional sigue siendo el verdadero abogado del contribuyente, ante la grave escasez que hay en toda la República de abogados especializados en la materia.

En el Instituto Politécnico Nacional, por ejemplo, en el primer curso de Legislación Fiscal, de la carrera de Contador Público, se enseña la Ley del Impuesto sobre la Renta y en el segundo curso, el Código Fiscal de la Federación, o sea, primero se explica el impuesto más importante y después lo que es el impuesto, en el momento en que al analizar el citado Código, se enseña la teoría de la obligación tributaria, cuando debería ser a la inversa.

Sin embargo, se ha visto que en la carrera de Contador Público, la enseñanza es de tipo práctico, lo que no obsta para que se reconozca que ese profesional, con los dos cursos de Derecho Fiscal, más la materia de Contabilidad de Impuestos y por el íntimo contacto que tiene con los problemas del contribuyente, sea por ahora el más preparado para defenderlo.

Los capítulos en que se ha dividido la obra obedecen a la idea de llevar, digamos de la mano, al estudiante que inicia sus primeros pasos en el estudio del Derecho Tributario y, así se le encamina con la ubicación, dentro del Derecho en general, del Derecho Tributario; antecedentes históricos del mismo, sus fuentes, clasificación de los ingresos públicos, estudio de cada una de las figuras jurídicas tributarias, etc., para en seguida entrar en lo que bien podría denominarse de la Obligación Tributaria en la Legislación Mexicana.

Quiero dejar bien claro que este trabajo no pretende agotar los temas que en cada capítulo del mismo se tratan, sino el de despertar interés e inquietud en el lector para profundizar en los mismos.

Lograr que la cátedra de Derecho Tributario sea más amena y clara, inclusive para aquel cuya práctica como estudiante es casi nula, y además, despertar la curiosidad por su estudio, son objetivos que de lograrse, colman las aspiraciones de este libro.

Por último aprovecho estas líneas para agradecer al fino y estimado amigo, Lic. D. Fernando Rodríguez de la Mora, el auxilio

que en la preparación del libro me brindó no sólo con sus opiniones, producto de su vasta experiencia en la materia tributaria, sino inclusive, hasta donde su tiempo se lo permitió, con correcciones de estilo. Igualmente agradezco al señor Lic. D. Jorge I. Aguilar, Director General del Impuesto sobre la Renta, el haberme dispensado parte de su tiempo para darme a conocer su opinión.

Igualmente me siento en deuda con los señores licenciados Guillermo Medina de los Santos, Rector de la Universidad Autónoma de San Luis Potosí y Florencio Salazar, catedrático de las Escuelas de Derecho y de Comercio de dicha Universidad, quienes me alentaron a que terminara de revisar los apuntes para su edición.

No quiero dejar pasar por alto la eficaz colaboración de mis secretarias, señoras Ma. de los Angeles R. de Cortés y Ana María Cordero de Gutiérrez, en la transcripción de este trabajo.

Emilio Margáin M.

México, D. F.
Agosto de 1966.

PROLOGO A LA SEGUNDA EDICION

Al iniciar la revisión de este libro, para ponerlo al día con la legislación que en él se cita, se me sugirió que le incorporara los temas expuestos en diferentes cursillos que sobre materia tributaria impartí en las Universidades de Nuevo León, Chihuahua y San Luis Potosí, tales como: "Las Garantías Individuales y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano"; "Terminología del Derecho Tributario"; "Métodos para la Determinación del Tributo a Pagar" y "De los Recursos Administrativos", por considerar que la obra tendría más continuidad y quedaría mejor integrada, en beneficio de la enseñanza, y en especial, del estudiante de esta disciplina.*

El interés que despertaron los temas tratados en la primera edición, concretados en trabajos y tesis profesionales elaborados por estudiantes de Derecho y de Comercio, vino a colmar las aspiraciones de esta obra, lo que aunado a las opiniones vertidas, me inclinaron a acceder a lo solicitado.

El Autor

---

* Publicado por la Editorial Universitaria Potosina bajo los títulos de *La Constitución y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano.* Ed. 1967, y *Dos Temas Fiscales: Terminología y Métodos para la Determinación del Tributo a Pagar.* Ed. 1968.

PROLOGO A LA QUINTA EDICION

Visto el extraordinario paquete fiscal que el Poder Ejecutivo envió a fines del año pasado al Congreso de la Unión, se aprovecha esta edición para actualizar las referencias y citas de ordenamientos o preceptos de carácter fiscal e incorporar aquellas tesis que en los últimos años han sustentado el Pleno y Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, relacionadas con algunos capítulos de este libro.

El Autor

PROLOGO A LA SEXTA EDICION

En enero de 1980 entró en vigor un extenso paquete de novedades fiscales y en enero de 1981 otro más voluminoso, lo que ha obligado a actualizar el libro en las citas de los ordenamientos tributarios y ejemplos que de éstos se citan.

Dentro de esos paquetes destacan dos cosas: sustitución del término causante por el de contribuyente, que es lo correcto por no ser sinónimos pero que desde la década de los veinte se venía empleando en nuestra legislación fiscal como si lo fueran, que en forma paulatina se irá también haciendo lo mismo en esta obra, y la vigencia de un nuevo sistema de coordinación fiscal entre la federación y los estados, que ha ocasionado la modificación de los capítulos correspondientes.

El Autor

PROLOGO A LA SEPTIMA EDICION

Esta edición se encuentra actualizada ante el Código Fiscal de la Federación promulgado el 30 de diciembre de 1981, cuyos cinco primeros títulos entraron en vigor el 1o. de enero de 1983, el cual permitió una vida de poco más de quince años al Código tributario de 1966.

Lo anterior provocó que se introdujeran cambios a todo el capitulado del libro, lo que se aprovechó para incorporar fallos de nuestros tribunales y puntos de vista que se estiman de interés.

El Autor

Mayo de 1983.

PROLOGO A LA OCTAVA EDICION

Se aprovecha esta nueva edición del libro para actualizar algunos temas con los cambios introducidos en la legislación fiscal federal mexicana, así como para agregar fallos recientes de nuestros tribunales, administrativos o judiciales, lo que ha dado origen a que se amplíen, por ejemplo, el Capítulo XVII "Las Garantías Individuales y Algunos Aspectos del Derecho Tributario Mexicano", visto el criterio de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación respecto a la exención del patrimonio familiar que recoge el artículo 27 Constitucional, y se incorporen nuevos criterios jurisdiccionales sobre el recurso administrativo.

El Autor

Abril de 1985.

CAPITULO I

AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO. UBICACION DEL DERECHO TRIBUTARIO. PARTICULARISMOS DEL DERECHO TRIBUTARIO. DEFINICION DEL DERECHO FISCAL. POSICION QUE GUARDA NUESTRA LEGISLACION FISCAL FEDERAL.

Ubicación del Derecho Tributario. — Al pretender estudiar si el Derecho Fiscal o Tributario es autónomo y al tratar de ubicarlo dentro de alguna de las ramas del Derecho, surgen cuatro problemas:

Primero. — Se habla y se utilizan como sinónimos: Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo;

Segundo. — ¿El Derecho Tributario es una rama del Derecho o forma parte de una rama más amplia del mismo? Si es una rama del Derecho, ¿cuáles son sus particularismos, sus principios propios, exclusivos,que le permiten considerarse como una rama más dentro del Derecho?;

Tercero. — Si es una rama del Derecho ¿cuál es su teminología?; y

Cuarto. — Cuál es la posición que frente a este problema de la autonomía del Derecho Fiscal o Tributario, guarda nuestra legislación fiscal federal.

Giuliani Fonrouge, tratadista argentino, señala que la doctrina italiana habla del Derecho Tributario; la alemana del Derecho Impositivo y la francesa del Derecho Fiscal. El propio autor, en su

obra *Derecho Financiero,* utiliza como sinónimos Derecho Fiscal y Derecho Tributario. Sin embargo, para nuestra legislación fiscal federal esos vocablos nunca se han utilizado como sinónimos por lo que establecían los Códigos Fiscales de la Federación de 1938 y de 1966 de que los impuestos, derechos y aprovechamientos se regulan por las leyes fiscales respectivas, en su defecto por este Código y supletoriamente por el derecho común; y los productos, ingresos patrimoniales del Estado, se regulan por las indicadas disposiciones, o bien por lo que disponían los contratos o concesiones respectivas. Si los aprovechamientos que comprendían a ingresos tributarios y no tributarios, y los productos, que entonces aludían a los ingresos patrimoniales, se regulaban por lo que establecía el Código Fiscal, según el precepto mencionado, teníamos que concluir que debíamos de hablar de un Derecho Fiscal y no de un Derecho Tributario.

Queriendo el legislador corregir lo anterior, el primer párrafo del artículo 1o. del actual Código Fiscal de la Federación expresa: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto. . .", olvidando que hay dos contribuciones especiales de extraordinaria importancia que están consignadas, una, en un ordenamiento administrativo, como lo es la Ley del Seguro Social, y otra, en un ordenamiento laboral, como lo es la Ley Federal del Trabajo, cuyos artículos 136 y 143 establecen el objeto y la base para la aplicación de la tasa del 5% destinado a la solución del problema habitacional en México.

Además, el propio Código Fiscal alude en una disposición a ingresos no tributarios, como son los aprovechamientos que se definen como ". . . los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal", y los productos que son ". . . las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado" (1).

(1) Art. 3o. del C. F.

De lo anterior se concluye que para nuestra legislación fiscal sigue siendo más amplio el concepto de derecho fiscal que el de derecho tributario, ya que aquél comprende a éste.

Veamos ahora cuál es la relación que la disciplina que nos ocupa tiene con las distintas ramas del Derecho, tanto en las que forman el Derecho Privado como en las que integran el Derecho Público, para señalar la influencia, relaciones y diferencias que con cada una de ellas guarda.

A.—El Derecho Civil.—De conformidad con la teoría de la doble personalidad del Estado, éste puede celebrar actos con los particulares, no como poder soberano, sino como un simple particular, contratando o celebrando operaciones que son reguladas por la rama del Derecho a que pertenece el acto. Muchas de las operaciones de naturaleza civil que celebra el Estado le reportan ingresos, a los que Einaudi llama precios privados en su teoría de los precios (2). Hugh Dalton, en su obra *Principios de Finanzas Públicas* (3), relata que un estudiante canadiense, asistente a sus clases, le refirió que la Municipalidad de Guelph, en Ontario, se sostenía a base de las rentas que producían sus propiedades inmuebles arrendadas a una compañía ferrocarrilera.

Ante esto, es frecuente oír no sólo opiniones, sino inclusive aseveraciones de nuestras autoridades hacendarias, en el sentido de que no todas las cantidades que el Estado tiene derecho a percibir a través de su administración activa son ingresos fiscales, ya que éstos los constituyen solamente los provenientes de impuestos y derechos, así como sus accesorios, no así los que provienen de otros conceptos, como los derivados de la explotación de bienes propios o de multas por violaciones a leyes administrativas u ordenamientos de policía, a los que califican como ingresos administrativos, pero no fiscales.

Pero, ¿qué los ingresos fiscales no son ingresos administrativos?; evidentemente que sí, de tal modo, que la distinción entre ingresos fiscales e ingresos administrativos no viene sino a crear confusiones.

---

(2) *Principios de Hacienda Pública*, p. 13.
(3) Ediciones Arayú, 2a. Edición, p. 37.

Provengan de la fuente que sea, precisamente por el destino que el Estado da a todos sus ingresos, que es el de la satisfacción de su presupuesto de egresos, que contiene el plan o programa de trabajo que él se ha trazado, ellos se denominan "fiscales". Cuando se ha determinado el derecho a percibirlos, se denominan "créditos fiscales" (4).

Por consiguiente, si todo ingreso que percibe la Hacienda Pública es un ingreso fiscal, lógica distinción la constituye el que si el ingreso deriva de un impuesto, de un derecho o de una contribución especial, entonces se le denomine ingreso tributario, en virtud de que estos tres renglones de ingresos son auténticos tributos.

Al efecto, existe una resolución del Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, emitida el 16 de noviembre de 1937, obligatoria para las Salas que constituyen ese órgano jurisdiccional, que expresa que tiene el carácter de crédito fiscal cualquier crédito en favor del Erario Federal, sin que importe la índole o situación jurídica del deudor, ni la fuente de la obligación la que puede derivar de una norma tributaria o de una actividad del Estado, en su carácter de persona privada.

Se considera que esta resolución se encuentra aún apegada a nuestra legislación fiscal federal, ya que si los ingresos del Erario Federal, hoy como ayer, que regula el Código Fiscal sólo pueden provenir de cuatro conceptos: impuestos, derechos, productos y aprovechamientos (5), debemos concluir que para el fisco federal todo ingreso que perciba, provenga de la fuente que sea, es un ingreso fiscal.

Sin embargo, el mismo Pleno del Tribunal Fiscal contribuyó a la confusión de nuestras entonces autoridades fiscales y judiciales al declarar, con posterioridad, que era incompetente para conocer los

(4) El primer párrafo del artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación expresa que "Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de sus accesorios o de aprovechamientos, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus funcionarios o empleados o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena".

(5) El artículo 3o. establece: "Son aprovechamientos...

juicios de nulidad contra multas por violaciones a ordenamientos administrativos, que no tuvieran carácter fiscal (6).

B.—El Derecho Mercantil.—En virtud de que el Estado no trata de lucrar con las contribuciones que impone a los particulares, sino de obtener los recursos necesarios para cumplir con sus obligaciones en bien de la sociedad, las normas jurídicas que rigen la creación y percepción de los tributos, así como las que regulan las relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública, no pueden reputarse de naturaleza mercantil.

No contraría lo expuesto el hecho de que en ocasiones los Estados establecen impuestos que enajenan a particulares, para que éstos los administren y controlen, evitándose en esta forma la incertidumbre de la recaudación y los problemas de su administración. Como estas situaciones son ilegales, propias de países o entidades locales de economía subdesarrollada, nos abstenemos de mayor comentario.

Sobre esto, el Código Fiscal de San Luis Potosí señala en forma expresa, en su artículo 13, que los impuestos no pueden enajenarse ni darse en arrendamiento por el Estado. Esta disposición indudablemente que debe tener un triste antecedente para ese Erario, por cuanto que para que el mismo legislador en forma expresa consigne que no puede comerciarse con los tributos, es porque debe de haber una amarga experiencia sobre este aspecto.

Sin embargo, ¿cuál es la influencia que el Derecho Mercantil ha ejercido sobre el Derecho Fiscal? En síntesis, puede sostenerse que del Derecho Mercantil derivan los principios básicos sobre actos de comercio, comerciante, sociedad mercantil, títulos de crédito, etc., los que se han visto ampliados o enriquecidos o a veces restringidos, en su contenido, por el Derecho Fiscal, con el fin de evitar, hasta donde sea posible, la evasión legal de los créditos a favor del Erario.

C.—El Derecho Constitucional.—Respecto al Derecho Consti-

(6) Por Decreto de 29 de diciembre de 1965 se reformó el Código Fiscal de la Federación entonces en vigor, ampliando la competencia del Tribunal Fiscal para conocer de inconformidades enderezadas contra multas impuestas por violación a leyes federales administrativas; reforma que está recogida por la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación en su artículo 23, fracción III.

tucional, esta es una rama que acoge los principios fundamentales para la vida de un Estado. En él debemos encontrar, por consiguiente, los principios que el Estado debe respetar como garantías de los contribuyentes.

Como no forma parte de este capítulo la cuestión relativa al problema de los principios que en materia tributaria existen en nuestra Constitución, así como aquellos que el legislador debe respetar al emitir un ordenamiento de carácter tributario, solamente se hará referencia, en forma breve, a aquellas lagunas o problemas que en relación con la materia tributaria encontramos en ella.

En primer lugar, las leyes tributarias imponen un cúmulo de obligaciones de recaudación, de retención, etc., a cargo de terceros, y la Constitución en su artículo 5o. establece que a ninguna persona podrá exigírsele la prestación de servicios personales, sin su consentimiento y la justa retribución. Aquellas obligaciones a cargo de terceros no encuentran su apoyo en la Constitución.

El procedimiento económico-coactivo, uno de los particularismos del Derecho Tributario, tampoco encuentra su apoyo en la Constitución, y fue necesario, como en otros problemas, que los tribunales judiciales federales acudieran en auxilio de la administración pública, declarando a dicha institución como apegada y conforme a las normas de la Ley Fundamental.

Las multas por violaciones a leyes tributarias impuestas por la autoridad administrativa carecen también de fundamento constitucional, por cuanto que el artículo 21 señala que compete a la autoridad judicial la imposición de penas y que en tratándose de la violación de reglamentos gubernativos y de la policía es competente la autoridad administrativa para imponerlos. Como las leyes tributarias no son reglamentos gubernativos o de policía, las multas que impone la autoridad administrativa hacendaria no tienen apoyo constitucional.

Los casos de exención de impuestos contraría no solamente lo dispuesto por el artículo 28 Constitucional, sino también la ley reglamentaria de dicho precepto, y ha sido necesario que la Suprema Corte venga en auxilio de la Hacienda Pública para considerar constitucionales los capítulos de exención de las leyes tributarias.

Tampoco está prevista en la Constitución la solución al caso de que el Congreso de la Unión, por las causas que se quieran, como ya sucedió en 1928 o 1929, no llegue a aprobar, antes del término del período ordinario de sesiones, la Ley de Ingresos de la Federación. Lo está, en cambio, el caso de cuando se omita señalar un salario o un sueldo a un empleado público. Debería preverse que cuando no llegue a aprobarse la Ley de Ingresos, se entiende que continúa en vigor la del ejercicio que está feneciendo.

La Constitución es también omisa en señalar como obligados al pago de los impuestos a los extranjeros, por cuanto que solamente impone esta obligación a los nacionales.

D. — Derecho Procesal. — Por lo que toca al Derecho Procesal, es indiscutible que para la resolución de las cuestiones relativas a lo contencioso tributario y al procedimiento de ejecución, hay que acudir a los principios y reglas de dicha disciplina. La materia tributaria ha tomado de esta rama del Derecho los principios y las bases fundamentales para establecer los recursos administrativos, así como para el desahogo de las pruebas.

E. — El Derecho Penal. — Tocante al Derecho Penal, se ha pretendido que la existencia de un Derecho Penal Fiscal autónomo deriva de que aquella rama del Derecho ignora el delito fiscal, especialmente la simple contravención fiscal, o sea, la infracción no delictuosa de una ley tributaria.

Mucho se ha discutido sobre si el Derecho Penal es uno solo o si debemos hablar de un Derecho Penal Tributario, autónomo del Derecho Penal Común. Sobre esto coincido con aquellos que sostienen la unidad del Derecho Penal, por cuanto que sus principios generales se fundan en una idea común: penar todo acto o hecho contrario a la ley.

> Olvidamos "que los principios generales del Derecho Penal sí tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, dado que no existe una diferencia substancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente y las contravenciones o infracciones administrativas sancionadas por la autoridad administrativa, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otras con-

sisten en un acto u omisión que trasgrede las normas fiscales, existiendo en ambos elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que sí hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica" (7).

F.—El Derecho Internacional Público.—Por lo que toca al Derecho Internacional Público, en él se encuentran los principios y las normas que tratan de impedir la doble tributación internacional. En Europa casi todos los países tienen celebrados, entre sí, infinidad de convenios internacionales en materia tributaria, para impedir que un contribuyente escape de la tributación de cualesquiera de ellos, según en donde resida o en donde celebre las operaciones, o bien, para evitar que se grave con más de un impuesto la misma operación.

Hasta la fecha México no ha celebrado un solo convenio en materia tributaria no obstante las gestiones y peticiones en ese sentido de los Estado Unidos de Norteamérica, del Japón y del gobierno francés, que consideran que sus nacionales se ven doblemente gravados al no querer aceptar nuestro país la celebración de convenios internacionales en materia fiscal, dado que, especialmente Francia, no acepta de sus nacionales, por ningún concepto, la deducción de los impuestos que han pagado en el extranjero.

G.—Derecho Administrativo.—Dado que las normas que regulan la recaudación, el manejo y la erogación de los medios económicos que necesitan el Estado y otros órganos públicos para el cumplimiento de sus fines, no son de carácter administrativo sino fiscales y financieros, la relación que el Derecho Fiscal puede tener con el Administrativo consiste en que éste debe ejecutar, en la esfera administrativa, el exacto cumplimiento de aquél.

H.—Derecho Financiero.—Para la mayoría de los tratadistas contemporáneos la materia tributaria pertenece al Derecho Finan-

(7) Revisión No. 666/78, visible en la Hoja Informativa de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación correspondiente al mes de enero de 1981.

ciero. Sin embargo, ya empiezan a surgir autores de la talla de Dino Jarach, que sostienen, como veremos más adelante, que la materia tributaria se ha desprendido del Derecho Financiero. Al Derecho Financiero lo define Giannini, uno de los tratadistas contemporáneos que más está influyendo en las legislaciones, como "el conjunto de normas que disciplinan la percepción, la gestión y la erogación de los medios económicos necesarios para la vida de los entes públicos" (8). De esta definición parece desprenderse que la materia tributaria pertenece o está comprendida en el Derecho Financiero.

Al respecto, se sostiene que la finalidad principal de la materia fiscal o tributaria es la percepción de los tributos; pero no es la única, ya que la misma contiene una serie de normas que muchas veces tratan de evitar que el Estado reciba un ingreso, conocidas como extrafiscales, por lo que la materia tributaria no pertenece al Derecho Financiero.

Dino Jarach, en su obra de Derecho Tributario, da los argumentos más convincentes sobre el particular. Sostiene que no puede pertenecer a la materia financiera lo relativo a la materia tributaria, por cuanto que dentro de lo que se pretende que comprende aquélla, encontramos una serie de instituciones totalmente distintas entre sí. Por un lado los recursos, por otro lado los gastos y como puente entre los dos la materia presupuestal.

Dentro de la materia financiera se encuentran numerosas disposiciones y conceptos que pertenecen a veces al Derecho Público, y otras al Derecho Privado; instituciones tan distintas entre sí, dice el citado autor, como las relativas al gasto, al ingreso tributario, al ingreso patrimonial y al ingreso que se denomina crédito público. Los ingresos patrimoniales se regulan en unas ocasiones por el Derecho Privado, como cuando el Estado obtiene ingresos por el arrendamiento de sus bienes; por el Derecho Público Administrativo y Derecho Privado cuando crea empresas, organismos descentralizados o bien, empresas con fines de lucro.

El Estado establece los ingresos denominados tributarios, según el propio Jarach, en su carácter de poder soberano. Dentro de

(8) Instituciones de Derecho Tributario.

los ingresos de crédito público hay una gama que están regulados, unos por normas del Derecho Privado, otros por el Derecho Mercantil, simultáneamente por normas de Derecho Administrativo, como los bonos o letras de tesorería, los empréstitos voluntarios o forzosos, etc. Por ello, concluye, no podemos hablar de que la materia tributaria corresponde al Derecho Financiero, por cuanto que sería como sostener que el Derecho no puede dividirse en ramas, como si todas ellas partieran o tuvieran las mismas particularidades e iguales principios; y así, asevera, tenemos que reconocer la existencia de un Derecho Tributario.

Jarach agrega, todavía una observación de orden práctico y nos dice: todos los distintos tratadistas que hablan sobre esta materia y niegan la autonomía, titulan a sus obras "Principios de Finanzas Públicas", "Derecho Financiero", etc. ¿Y de qué es lo que tratan en sus obras? Exclusivamente de la materia tributaria. Sin embargo, hay que reconocer que casi la totalidad de los tratadistas se inclinan por hablar de un Derecho Financiero, del que se desprende el Derecho Tributario Fiscal.

Particularismos del Derecho Tributario. —¿Pero cuáles son los particularismos que esgrimen los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario? Esos particularismos son los siguientes: la naturaleza específica de la obligación tributaria, los caracteres de la responsabilidad, el procedimiento económico-coactivo, la figura jurídica de la exención, la sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual, con sus propias normas, y el hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantía; un particularismo sobre el que se han escrito ya varias obras y conocido como *solve et repete* "paga y replica", que sostiene que la Hacienda Pública siempre litiga con garantía (9).

Con estos particularismos, se sostiene que ya es posible hablar de un Derecho Fiscal, autónomo, de una rama más del Derecho.

Los partidarios de la autonomía del Derecho Fiscal, en su afán de tratar de demostrar o de aportar argumentos para sostener esa autonomía nos hablan de un Derecho Fiscal Penal, de un Derecho Fiscal Procesal y de un Derecho Fiscal Internacional.

---

(9) Manuel Andreozzi, *Derecho Tributario Argentino*, Tomo I, p. 32.

Definición del Derecho Fiscal. —¿Cuál es la definición que debemos dar por Derecho Fiscal o Derecho Tributario? Como nuestra legislación fiscal federal considera que es de carácter fiscal toda contraprestación que perciba el Estado por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, tenemos que concluir que preferentemente debemos hablar de un Derecho Fiscal y no de un Derecho Tributario (10). Por ello acojo la definición de Bielsa, en el sentido de que: "El Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regulan la actividad jurídica del fisco" (11). Sin embargo, como bien lo aclara Andreozzi, poco a poco se van configurando los principios del tributo y no está lejano el día en que ya se pueda hablar, con autoridad, de que el Derecho Tributario es independiente del Derecho Financiero y con un concepto distinto del que en la actualidad se le usa, al asimilársele el Derecho Fiscal (12).

Posición que guarda nuestra legislación fiscal federal. —¿Cuál es la posición que frente a este problema guarda nuestra legislación fiscal federal? El Código Fiscal de la Federación que estuvo en vigor hasta el 31 de marzo de 1967, establecía en su artículo 11 que el Derecho Común —en éste debe comprenderse el Mercantil, Civil, Penal, etc.—, sólo podrá aplicarse supletoriamente, con respecto a las disposiciones fiscales en vigor, cuando expresamente esté previsto o bien no exista norma expresa, siempre y cuando esa aplicación supletoria no sea contraria a los principios del Derecho Fiscal; es decir, que nuestra legislación fiscal federal reclamaba su autonomía frente a las demás leyes del Derecho, al señalarnos que solamente podrá aplicarse supletoriamente el mencionado Derecho Común, cuando ella misma lo autorice, o bien guarde silencio siempre y cuando esa forma de aplicación supletoria no sea contraria a sus propias normas.

Sin embargo, al expedirse el Código Fiscal de 1966, el legisla-

(10) Sin embargo y para evitar mayores confusiones, dado que en esta obra se verá exclusivamente la materia tributaria, se usarán como sinónimos: Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo.

(11) Rafael Bielsa. *Compendio de Derecho Fiscal.*

(12) Andreozzi define el Derecho Tributario "como la rama del Derecho Público que estudia los principios, fija las normas que rigen la creación y percepción de los tributos y determina la naturaleza y los caracteres de las relaciones del Estado con el administrado que está obligado a pagarlos". Obra citada, p. 39.

dor eliminó la reclamación que hacía nuestro Derecho Tributario, por estimarla inadecuada, pensando que sólo se efectúa una aplicación supletoria cuando no existe disposición expresa que regule el problema de que se trate; le pareció innecesario indicar que la aplicación supletoria no debe ser contraria a la naturaleza propia del Derecho Tributario, porque este concepto es vago y el punto tendrá que decidirse en casos o situaciones concretas por la autoridad que tenga a su cargo la interpretación legal. Pero hoy ha dado marcha atrás a esta idea al expresar la segunda parte del párrafo final del artículo 12 del nuevo Código Fiscal, lo siguiente: "A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal".

Es indudable que es incipiente el estudio del Derecho Tributario en México, esencialmente porque los que han tenido a su cargo el avance de nuestra legislación impositiva, pues poco o casi nada han dejado escrito como un testimonio de las ideas o fuentes que han tenido en consideración al elaborar los proyectos respectivos. Por lo tanto, toda aclaración que venga a guiar a quienes se están introduciendo en esta rama del Derecho, que en la práctica es una maraña de leyes, reglamentos, decretos, circulares, acuerdos "criterios", etc., debe ser bienvenida y no rechazada.

La importancia de este tema radica esencialmente en que debe tenerse especial cuidado al pretender aplicar principios, conceptos y términos del Derecho Común en el Derecho Tributario. Esta materia está estableciendo, poco a poco, su propia terminología y trasplantando con el alcance que ella misma les da, principios y conceptos de otras ramas del Derecho.

La materia tributaria podemos conceptuarla como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etc. Es una materia que exige estudios constantes y criterio de juristas, para precisar si es al Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico.

Por ello se aprecia a diario que el contribuyente pierde a veces la oportunidad de la defensa, no obstante asistirle la razón, por ha-

berse hecho mal uso de un término, de un concepto o de un principio que dentro del Derecho Privado tiene un alcance que no posee en el Derecho Tributario o Fiscal.

CAPITULO II

TERMINOLOGIA DEL DERECHO TRIBUTARIO. INTRODUCCION. LA DOCTRINA COMO LEGISLADORA. DE LA CIENCIA JURIDICA. DE LA CIENCIA ECONOMICA, DE LA CIENCIA CONTABLE. DE LA TECNOLOGIA. DE LA JURISPRUDENCIA. EL ESTUDIANTE DE DERECHO Y EL ESTUDIANTE DE COMERCIO.

Introducción.—Cuando al llegar el momento de los exámenes de fin de cursos y se tratan de verificar los conocimientos adquiridos por los estudiantes durante el año escolar en la materia tributaria, se sufre angustiosamente por el dolor que produce al escuchar la terminología con que se expresan los examinados: del uso que hacen de la terminología que se les ha enseñado o que se creyó enseñárseles. Frente a esto, el profesor se examina para buscar las causas de este fenómeno y las observaciones y conclusiones a que se llegan, son las siguientes:

a).—El Derecho Tributario es quizás la rama más compleja del Derecho, pues la solución o regulación de todo problema no siempre está dentro de sus disposiciones, sino muchas veces en las del Derecho Común;

b).—El legislador emplea en forma arbitraria la terminología, dando origen a situaciones confusas o contradictorias; y en ocasiones desconoce u olvida que la terminología que está empleando tiene más de una acepción dando origen a graves problemas;

c).—En las demás ramas del derecho hay mutuo respeto por su terminología, en cambio, el Derecho Tributario adopta o hace

suya la terminología de esas ramas, pero no siempre la respeta, pues en ocasiones la amplía o bien la restringe, para evitar la evasión; y

d). — El estudiante de Derecho, frente a la escasa posibilidad del ejercicio de esta rama jurídica, sólo busca salir del paso aprobando como sea la materia.

La Doctrina como legisladora. — El Derecho Tributario se encuentra en la actualidad en plena formación por la doctrina, la que apresurada por la legislación, que a su vez lo es por la ingente necesidad que tiene el Estado de mayores recursos, va dando tumbos en su afán de avanzar, especialmente por lo que toca a su terminología, ya que sus estudios son los que cristaliza el legislador en un ordenamiento.

Por la terminología que usa el legislador, podemos deducir la fuente a que acudió.

"El tributo es tan antiguo como la comunidad humana y desde las primeras manifestaciones de la vida colectiva estuvo presente como un hecho indiscutible" (1); sin embargo "una materia tan antigua. . . es aún, por extraño que parezca joven" por estar en plena formación la Teoría de la Obligación Tributaria.

Por lo tanto, estando familiarizado el estudiante de Derecho con la terminología del Derecho Común, de repente entra a un campo jurídico que se encuentra en plena formación por la doctrina.

Imposibilitada la doctrina de superar de inmediato este problema, adopta y hace suya la terminología del derecho común, pero a veces ampliando o restringiendo dicha terminología, lo cual contribuye a hacer más compleja la materia tributaria. A lo anterior, agregamos la terminología de otras ciencias que el legislador se ve precisado a utilizar y a darles significación jurídica.

Para establecer un sistema impositivo, el legislador se ve precisado a utilizar los conceptos o la terminología de cuatro fuentes (2):

---

(1) Andreozzi, M. *Derecho Tributario Argentino*, p. 5, Tomo I.

(2) Podemos hablar de una quinta terminología que es la extranjera, utilizada cuando nuestro legislador desconoce la traducción correcta y en obvio de mayores dificultades la recoge. V. gr.: En el inciso a) de la fracción XIV del artículo 345 de la Ley de Hacienda del Departamento del

a).—De la Ciencia Jurídica;

b).—De la Ciencia Económica;

c).—De la Ciencia Contable; y

d).—De la Tecnología.

De la Ciencia Jurídica.—El Derecho Tributario va formando poco a poco su propia terminología, pero mientras tanto, ha tenido que acudir a otras ramas del Derecho para tomar términos, conceptos y principios que, como ya se expresó anteriormente, se ve precisado en ocasiones a ampliarlos o a restringirlos en su alcance, con el objeto de evitar, hasta donde sea posible, la evasión de los tributos. Así tenemos lo siguiente:

a).—Los conceptos de domicilio y de nacionalidad los entiende en forma distinta, según que esté frente a un impuesto real o a un impuesto personal;

b).—Reconoce la existencia de personas morales, desconocidas por el derecho común, como las entidades económicas con personalidad jurídica distinta del de las personas que las constituyen;

c).—Considera comerciantes a personas que no tienen esa calidad conforme al Derecho Mercantil;

d).—Imputa o amplía responsabilidades a personas que carecen de ella conforme a la rama del Derecho que regula el acto en que ellas intervinieron;

e).—Establece formas de extinción de la obligación que las demás ramas del Derecho ignoran;

f).—Al acto ilícito le concede efectos jurídicos;

g).—A operaciones distintas pero de igual naturaleza les otorga un común denominador;

h).—A operaciones de naturaleza diversa las grava por igual;

i).—Al propietario aparente lo asimila al verdadero;

Distrito Federal, se nos dice: "Si se cobran cuotas especiales... de reservación o covercharge..."; el oficio circular 1047 girado a los contribuyentes del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, expresa en el tercer párrafo del inciso d), lo siguiente: "Si el movimiento de la negociación exige el uso simultáneo de varios «blocks» de notas,...". Esto es criticable.

j). —Actos o contratos civiles los reputa mercantiles;

k). —Se obliga al extranjero que radica en el extranjero;

l). —Se obliga al nacional, encuéntrese donde se encuentre;

m). —De un mismo concepto, hace distingos (inmuebles y negociación mercantil);

n). —Se sanciona a la persona moral;

ñ). —A los actos del incapaz, se les conceden efectos fiscales;

o). —Parece establecer relaciones entre una persona (sujeto activo) y una cosa (objeto).

p). —Distingue entre actividad comercial y actividad mercantil;

q). —Reputa industriales, actividades comerciales, etc.

Si a lo anterior agregamos la terminología siguiente: sujeto activo, contribuyente, sujeto pasivo directo o indirecto, objeto y base del tributo, exención, condonación, cancelación, impuesto directo o indirecto, real o personal, específico o ad valorem, ingreso fiscal, crédito fiscal, causación de tributo, contribución especial, contribución por mejoras, organismo fiscal autónomo, responsabilidad objetiva, relación jurídica tributaria, obligación tributaria, hecho imponible, remoción del tributo, la contravención, etc., se tiene que concluir que mientras al estudiante de Derecho se le imparten las principales leyes tributarias en vigor, y casi nada de doctrina o de teoría tributaria, la materia tributaria sólo la aceptará como algo que viene a enriquecer, aun cuando someramente, a su cultura legislativa y no jurídica.

A lo anterior hay que agregar la terminología extranjera que da a determinados conceptos términos distintos a los que estamos familiarizados: provincia por estado o entidad federativa; persona natural por persona física; persona jurídica por persona moral, tasa por derechos, etc., o bien se emplea por nuestra legislación terminología con significado distinto dentro de la doctrina y legislación extranjera: causante como sinónimo de contribuyente —las novedades fiscales a partir de 1981 sustituyen el término causante por el de contribuyente que es lo correcto—.

De la Ciencia Económica. —No obstante la relación estrecha

que existe entre la materia tributaria y la Economía, el estudio económico del tributo es nulo.

Lo más que el estudiante se asoma en la Ciencia de la Economía, es en el tema "efectos de los impuestos". En él oye hablar del efecto de los impuestos que no se pagan y efecto de los impuestos que se pagan: las razones o causas económicas que hacen que un impuesto no sea cubierto debidamente por el contribuyente y las consecuencias que producen los impuestos que se pagan, o sea el fenómeno de la repercusión en sus tres fases: impacto del gravamen; traslación del gravamen, hacia adelante o protraslación o hacia atrás o retrotraslación, y por último, la incidencia del gravamen. Como se observa, una terminología nueva.

Recientemente se han emitido diversos acuerdos tendientes a fomentar la exposición de productos elaborados en el país, expresándose que en estos casos procederá la devolución "De los impuestos indirectos que graven el producto y sus insumos. . ." (3). Ningún contribuyente entendió esto último.

De la Ciencia Contable. —Para el debido control de los tributos a pagar se imponen al contribuyente una serie de obligaciones, esencialmente de tipo contable, que al incorporarse en la ley o el reglamento se utiliza el lenguaje o terminología propia de esa Ciencia, y así tenemos que el estudiante, principalmente el de Derecho, se ve también frente a la terminología siguiente: estado contable, saldos de cuentas de balance, movimientos del debe y del haber, movimiento de cuentas, estado de pérdidas y ganancias, balance general, amortizaciones o depreciaciones, tangibles o intangibles, depreciación acelerada, utilidad contable y utilidad fiscal, determinación del costo mediante el método denominado de "costos promedios"; o bien, mediante el método denominado de "primeras entradas, primeras salidas" o bien mediante el método denominado de "últimas entradas, primeras salidas", etc.

De la Tecnología. —El estudiante se encuentra también frente al problema de la terminología eminentemente técnica o industrial cuyo desconocimiento puede originar graves errores al pretenderse explicar la Ley.

---

(3) Diario Oficial de la Federación de 17 de marzo de 1971. Este término "insumos", se ha incorporado en la fracción XX del artículo 27 Constitucional a partir del 4 de febrero de 1983.

Así tenemos, en las leyes de alcoholes, lo siguiente: aguardiente, mieles incristalizables, miel incristalizable referida a 85 grados Brix, mostos, alcohol elaborado con guarapos, concentrados alcohólicos, mezcla alcohólica, etc. La extinta Ley Federal de Impuestos a las Industrias de Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas nos daba, en su artículo 132, para efectos fiscales, entre otros, los siguientes conceptos:

"Mezcal, comiteco, bacanora, sotol y otros similares. El que se obtenga utilizando cabezas o piñas de ágaves diferentes a las empleadas en la elaboración del tequila o tallos de desylirión."

"Cuando sea necesario reforzar la cantidad de hidratos de carbono potencialmente fermentables contenidos en el jugo de las cabezas o piñas, se permitirá la adición de piloncillos, mieles incristalizables o mezclas de estos productos en cantidad tal que los azúcares proporcionados sean hasta el 30% de los azúcares fermentables."

"Quedan equiparadas a los aguardientes regionales sus mezclas, en proporción mínima de 90% con un máximo de 10% de espíritu neutro; así como las diluciones con agua de los mencionados aguardientes destilados, o de las mezclas antes indicadas, hechas para reducir su graduación alcohólica."

La vigente Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, que sustituyó al ordenamiento antes citado, nos dice, por ejemplo, en su artículo 3o. que se entiende por:

"Cerveza, la bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquier semilla, farinácea procedente de gramíneas o leguminosas, raíces o frutas feculentas o azúcares como adjuntos de la malta, con adición de lúpulo o sucedáneos de éste."

"Bebidas alcohólicas, las que a la temperatura de 15° centígrados tengan una graduación alcohólica de más de 3° G.L., sin llegar a ser alcohol."

"Aguardiente, el producto alcohólico obtenido por destilación cuando a la temperatura de 15° centígrados tenga una graduación alcohólica que no exceda de 55° G. L."

De la Jurisprudencia.—Cuando el legislador ignora o no quiere escuchar la doctrina, seguro fracaso tendrá la legislación que pone en vigor. Igualmente, cuando el legislador pretende incorporar novedades tributarias de otros países, olvidando asomarse por la experiencia que ellos pasaron, fuertes y graves problemas se tendrán. Es entonces cuando surge la jurisprudencia como fuente importantísima del Derecho Fiscal, dando vida a la terminología que el legislador ha utilizado.

Sin embargo, no siempre los tribunales contribuyen con su jurisprudencia a aclarar la terminología del Derecho Tributario, o sus conceptos, o el porqué en ocasiones esta rama jurídica adopta, con significado distinto surgido en otra rama del Derecho.

Ya hemos visto la contradicción en que ha incurrido el Tribunal Fiscal al tratar de precisar qué se entiende por crédito fiscal; misma que ha ahondado la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, tratando de definir el mismo concepto, al establecer las jurisprudencias siguientes:

"La Constitución, al facultar al Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, no lo autoriza para la promulgación de leyes que cambien la esencia jurídica de actos o procedimientos fiscales. La autorización de la Constitución es sólo para promulgar leyes encaminadas al mejor régimen normativo de actos mercantiles, pero no para mudar la naturaleza jurídica de éstos, haciendo que una obligación de carácter comercial se convierta en crédito fiscal, ni para darles doble carácter estableciendo que para las particulares sean de derecho privado y para el Estado sean de orden público, pues nuestra Constitución reserva esta clase de facultades trascendentales al Legislador Constituyente, y dentro del régimen de facultades expresas que es el nuestro, es obvio que, al no estar consignadas en la Constitución para el legislador ordinario, éste no puede arrogárselas."

"La obligación contractual que nace de un contrato de fianza no puede ser un impuesto, porque no se ha fijado unilateralmente y con carácter de obligación general por el Estado. Tampoco es un derecho en los términos del artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación, pues no es la contraprestación requerida por el Poder Público en pago de servicios administrativos prestado por él. No es

tampoco producto, porque no es un ingreso que percibe el Estado por actividades propias o por explotación de sus bienes, ni es ingreso ordinario del erario a título de impuesto, rezago o multa. Por tanto, el pago derivado de un contrato de fianza no cae en ninguna de las situaciones previstas por los cinco primeros artículos del Código Fiscal de la Federación; en consecuencia de acuerdo con los artículos 12 y 113 de la Ley de Instituciones de Fianzas, debe concluirse que nunca una obligación contractual de tal carácter, que se rige por el derecho privado, puede ser transformada en un crédito fiscal regido por el derecho público" (4).

Si nuestra Suprema Corte no entiende lo que es un crédito fiscal, ni lo que por aprovechamiento había establecido el legislador en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, en vigor hasta el 31 de diciembre de 1982, qué debemos esperar de aquéllos, como los estudiantes, que apenas están dando sus primeros pasos en el Derecho Tributario.

Es de insistirse en que precisamente por el destino que el Estado da a todos sus ingresos, que es el de la satisfacción de su Presupuesto de Egresos provengan de las fuentes que sean, ellos son "fiscales". Cuando se ha determinado el derecho a percibirlos, se denominarán créditos fiscales.

Además, la Sala Administrativa ha ignorado o pretendido ignorar lo que nos decía el citado artículo 5o. del Código Fiscal, pues la cita que de él hace es incompleta, al referirla únicamente a las multas y los rezagos, ya que dicho precepto nos decía: "son aprovechamientos los recargos, las multas y los demás ingresos de derecho público, no clasificables como impuestos, derechos o productos".

De lo anterior, se desprende que el concepto de aprovechamiento era el cajón sin fondo del Fisco Federal, pues todo ingreso que no quedaba comprendido como impuesto, derecho o producto, era aprovechamiento (5).

---

(4) Apéndice de Jurisprudencia de 1917 a 1965 del Semanario Judicial de la Federación.

(5) El nuevo Código Fiscal restringe el alcance de dicho concepto al decirnos en su artículo 3o. primer párrafo: "Son aprovechamientos los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal". Los

Al sostener la Sala Administrativa que la Constitución, al facultar al Congreso de la Unión para legislar en materia de comercio, lo autoriza para la promulgación de leyes encaminadas al mejor régimen normativo de actos mercantiles, pero no para mudar la naturaleza jurídica de éstos, haciendo que una obligación de carácter comercial se convierta en crédito fiscal, ¿qué ha querido decir?

De acuerdo con nuestra Constitución, el Congreso de la Unión está facultado para legislar en materia de comercio, pero no señala nuestra Carta Magna qué actos se reputan mercantiles, pues esto lo deja en manos del legislador; luego éste puede, mientras lo manifieste expresamente en la ley, para efectos fiscales, reputar un acto civil como mercantil o calificar una actividad comercial como industrial.

La Ley de la Industria Cinematográfica nos dice, por ejemplo, que la exhibición de películas cinematográficas, forma parte de la industria cinematográfica. En otros ordenamientos encontramos que la distribución de gas se reputa actividad industrial y que todo lo relacionado con el hospedaje, se considera como formando parte de la industria hotelera. En otras palabras, el mismo legislador ordinario puede cambiar la naturaleza jurídica de una actividad siempre que lo diga expresamente.

Cuando en la ley tributaria el legislador olvida lo anterior, importantes lagunas se observan en ella. Por ejemplo, el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, al decir qué se reputa como actividad comercial y qué como actividad industrial, ha dejado sin gravar las actividades eminentemente comerciales antes citadas, ya que estando reputadas como industriales por una ley administrativa no tributan como comerciales, pero al no quedar comprendidas dentro del concepto que dicha Ley da de actividad industrial, tampoco como industriales.

La terminología que el legislador usó en la extinta Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles originó numerosos problemas, basta recordar las sentencias del Tribunal Fiscal y de la

---

ingresos que el Estado obtenga por donativos o porque es declarado heredero o por indemnización con motivo de daños que sufran bienes de su propiedad, ¿son ingresos por funciones de derecho público? Indudablemente que no, por lo que ingresos semejantes no quedan comprendidos dentro del concepto aprovechamiento.

Suprema Corte, de que galleta es sinónimo de pan, impresión sinónimo de edición, todos estos casos apoyándose las salas respectivas en el Diccionario de la Real Academia Española sobre la acepción de uso común. Al expedirse el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se aceptó, en el artículo 22 fracción II, que la galleta es pan.

Numerosos litigios provocaron la terminología que empleaba la fracción VIII del artículo 18 de la derogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, al decir que estaban exentos los ingresos provenientes de la primera enajenación de mercancías gravadas por impuestos especiales federales a la producción, explotación o venta de primera mano, siempre que las mercancías hayan sido vendidas en el mismo estado y condiciones en que fueron gravadas por los impuestos especiales federales citados.

Por último, hay que recordar el problema surgido con motivo de la aplicación de la fracción XVIII del artículo 18 de la Ley que se comenta, al declarar exentos los ingresos provenientes de la ejecución de contratos para obras públicas, alegándose que quedaban comprendidos dentro de la exención los ingresos derivados de la venta de materiales para obras públicas, ya que la fracción XVIII empleaba la palabra "para" y no "por".

El estudiante de Derecho y el estudiante de Comercio. —Refiriéndome esencialmente al estudiante de Derecho y al estudiante de Comercio, el problema que a uno y a otro presenta la terminología del Derecho Tributario es distinto.

Para el primero, su contacto con la materia tributaria se produce al llegar al 4o. año de la Carrera de Abogado, en la Cátedra denominada "2o. Curso de Derecho Administrativo", cuyo programa de estudios consiste en llenarle la cabeza de un cúmulo de leyes administrativas y fiscales, con escasa referencia a la doctrina tributaria. A los que estudian en la provincia, hay que agregarles la legislación local (6).

Por lo tanto, estando familiarizado el estudiante de Derecho con la terminología del Derecho Común, de repente entra a un

(6) Hoy los planes de estudio recogen la cátedra de "Derecho Fiscal".

campo jurídico que se encuentra en plena formación por la doctrina.

Para el estudiante de Comercio, a diferencia del de Derecho, la terminología del Derecho Tributario le es familiar debido a que, o bien desde el inicio de su carrera ya trabaja en un departamento de contabilidad, o bien en un despacho de contadores, o si no, desde los primeros años de su carrera empieza a llevar contabilidades pequeñas que le van familiarizando con las leyes tributarias.

Además en la Carrera de Contador Público se imparten al estudiante dos cursos sobre Derecho Fiscal, amén de una cátedra denominada "Contabilidad de Impuestos", lo que le da una mejor preparación en el estudio del Derecho Tributario que al estudiante de Derecho. Si a lo anterior agregamos que el ejercicio de su carrera desde estudiante, le permite una amplia práctica antes de convertirse en profesional, hay que admitir que al titularse, por estar a diario en íntimo contacto con los problemas del contribuyente, es por el momento el abogado del contribuyente.

Sin embargo, su preparación jurídica en el Derecho Tributario es defectuosa, porque no estudia para abogado sino para contador, por lo que sólo se les prepara para ser buenos prácticos del Derecho Fiscal o tributario y nada más.

Peligrosa se convierte su intervención cuando el problema fiscal tiene o encuentra su solución en el campo del Derecho Común, pues en este caso lo aconsejable es que se asesore de un abogado y no que pretenda hacerle de tal en todos los campos del Derecho, pues aunque se le da una preparación jurídica, ésta jamás podrá igualarse a la que adquiere el estudiante de Derecho.

Frente a este problema, Guillermo López Velarde, uno de los estudiosos del Derecho Tributario Mexicano, expresó en una ocasión que la intervención del contador debería de cesar al surgir un conflicto que ameritase la interposición de un recurso, fuese administrativo o judicial, ya que ello es de la incumbencia del abogado.

Por lo tanto, y no obstante que el contador se encuentra familiarizado con la terminología fiscal, por no ser su preparación eminentemente jurídica, no siempre se percata de los problemas que la terminología presenta.

CAPITULO III

PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS DE ADAM SMITH. INTRODUCCION. PRINCIPIO DE JUSTICIA. PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE. PRINCIPIO DE COMODIDAD. PRINCIPIO DE ECONOMIA.

Introducción. —Numerosos son los tratadistas que han elaborado principios teóricos que deben informar a toda ley impositiva, siendo los más conocidos los que formuló Adam Smith en el libro V de su obra *Riqueza de las Naciones,* que aun cuando datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, pues de no tomarse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Estos principios son: de Justicia, de Certidumbre, de Comodidad y de Economía (1).

Los referidos principios han sido complementados con otros por la doctrina.

Principio de Justicia. —Según este principio, los habitantes de una nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

Completando este principio, la doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

(1) A. Smith, obra citada. Ed. Fondo de Cultura Económica, p. 726.

A. — Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Que, como excepción, sólo deben eliminarse aquéllas que carezcan de capacidad contributiva; entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista.

Bielsa sostiene, sobre el particular, que nadie debe estar exento de tributar, sea cual fuere su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad; además de que no nos es posible determinar, con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el gobierno de la cosa política, todos también deben participar en el sostenimiento de los gastos públicos (2).

En contra de estas ideas, Einaudi sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir, es empobrecerlos más, obligándolos a solicitar ayuda del gobierno, que puede significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo. Y a propósito de los problemas para determinar el mínimo de subsistencia, aunque los reconoce, resulta preferible, nos dice, señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna (3). Conviene analizar brevemente algunos de los problemas que la invocación del principio de generalidad han creado ante nuestros tribunales judiciales.

Cuando el legislador mexicano expide una nueva ley impositiva que por defecto de técnica legislativa no comprende a todos los que se dedican a la misma actividad, ese ordenamiento se ataca de inconstitucional, por violación del principio de generalidad. V. gr.: la Ley del Impuesto sobre Reventa de Grasas y Lubricantes que estuvo en vigor en 1961, establecía en su artículo 1o. que eran objeto de gravamen las reventas de grasas y lubricantes elaborados por

(2) Bielsa, R. *Compendio de Derecho Público*, Tomo III.
(3) Einaudi, L. *Principios de Hacienda Pública.*

Petróleos Mexicanos y que se enajenaron en envases con marcas o denominaciones extranjeras, por lo que no quedaron gravadas las reventas de esos productos realizados en envases con marcas o denominaciones nacionales o mexicanas. Los afectados acudieron al juicio de amparo, invocando la violación del principio de generalidad.

Ahora bien, si una ley no es general, entonces es particular o privativa, significa que carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad. Sobre esto, la doctrina mexicana está acorde en considerar que una ley es privativa cuando "es eminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia está limitada a una persona o a varias determinadas; careciendo, por tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que peculiarizan a toda ley" (4).

De lo expuesto se desprende que la citada Ley del Impuesto sobre Reventa de Grasas y Lubricantes no era una ley privativa, ya que no estaba limitada a una persona o a varias determinadas, sino a todas aquellas personas, físicas o morales, que coincidían en revender los productos de Pemex en envases que llevasen marcas o denominaciones extranjeras. ¿Luego ello significaba que la ley era constitucional, no obstante que no comprendía a todos aquellos individuos que se dedicaban a revender grasas y lubricantes de Petróleos Mexicanos? Se opina sobre esto que si la Constitución Mexicana expresa en su artículo 31, fracción IV, que todos los mexicanos deben contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, la cuestión de la generalidad debe tratarse a través del análisis de la proporcionalidad y equidad de la ley tributaria, conceptos que se examinarán en el tema relativo al impuesto.

B. — Que el impuesto sea uniforme, significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

John Stuart Mill, en su teoría del sacrificio, nos dice sobre esta cuestión que "si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los

(4) Burgoa. I. *Las Garantías Individuales*, p. 149, Ed. 1944.

que se encuentran dentro de una misma situación: por consiguiente, si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que le corresponde pagar a cada particular será distinta".

Como un ejemplo claro en nuestra legislación de una situación que violaba este principio y la teoría expuesta tenemos la exención que en favor del empleado público otorgaba la Ley del Impuesto sobre la Renta respecto del aguinaldo que en dos épocas del año éste recibe, la cual no tenía límite, pues comprendía cantidades que iban desde el importe del salario mínimo hasta sumas muy respetables, según la categoría del servidor público. Esa exención contrastaba con la que la misma ley da al empleado particular, que ampara únicamente a la gratificación equivalente al salario mínimo general de la zona económica del trabajador, elevado a 30 días. A partir de 1983, esta discriminación desaparece haciéndose extensiva al empleado público la limitación que tiene el empleado del sector privado.

Principio de Certidumbre. —Este principio nos señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Para cumplir con este principio, el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, momento en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 39 fracción II, desoye este principio al establecer que queda facultado el Ejecutivo Federal para dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, el objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas, a fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, porque la delegación que el Poder Legislativo ha hecho a favor del Poder Ejecutivo en lo referente a la administración, control y forma de pago

y procedimientos, puede contribuir a introducir la incertidumbre de la que la Hacienda Pública puede aprovecharse para crear nuevas obligaciones en contra del contribuyente. Esta delegación pugna además, con la Constitución, por cuanto que el Poder Legislativo no puede delegar sus facultades, sino sólo en los casos expresamente previstos en nuestra Carta Magna, entre los que no se halla la que se comenta (5).

Una segunda excepción la encontraremos en la Ley de Ingresos de la Federación, en la facultad otorgada a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para "Fijar periódicamente, para efectos fiscales, el valor o precio al público, de las mercancías atendiendo a las cotizaciones de las mismas en mercados nacionales o extranjeros, o establecer los precios mínimos en los casos en que las leyes fiscales establezcan este requisito como *base* para determinar los impuestos". Que la Hacienda Pública pueda modificar, en cualquier momento, la base de un impuesto, es introducir la incertidumbre respecto al gravamen a pagar de un día a otro y por ende, debe reputarse inconstitucional esta delegación de facultades no prevista en la Constitución.

Una última excepción a este principio la encontramos en la Ley Reglamentaria del artículo 131 Constitucional, la que expresa que en materia tributaria queda autorizado el Ejecutivo Federal para aumentar o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación aplicables a los productos, efectos o artículos que ameriten tal aumento, disminución o supresión; delegación legislativa que autoriza el citado precepto Constitucional y que el Poder Ejecutivo emplea cuando lo estima urgente, "a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier propósito, en beneficio del país", con la sola condición de que al enviar al Congreso de la Unión el Presupuesto Fiscal del año siguiente, someta a su aprobación el uso que de dicha facultad hizo.

Principio de Comodidad.—Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su

(5) La última ocasión en que el Poder Ejecutivo utilizó esta delegación de facultades fue cuando se emitió el extinto Reglamento de la Tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias.

entero. Por lo tanto, para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que en atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

Que el legislador tome en consideración este principio, traerá como resultado una mayor recaudación y, por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

Nuestra legislación federal respeta ese principio, y así encontramos que el impuesto sobre la renta, tratándose de personas físicas denominadas mayores, deben pagar el impuesto dentro de los cuatro meses siguientes a la fecha en que se celebró el balance, que es la operación contable que viene a determinar el resultado de las operaciones celebradas durante el período a que se refiere; el impuesto al valor agregado se paga a más tardar el día 20 o al siguiente día hábil, si aquél no lo fuera, del mes siguiente al que corresponden las actividades realizadas en el mes de calendario anterior; el pago del impuesto sobre la propiedad raíz, que se cubre al Departamento del Distrito Federal, se realiza por bimestres, etc.

Principio de Economía. —Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifique su existencia, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. Para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible. Luigi Einaudi considera que cuando el costo de la recaudación excede del 2% del rendimiento total del impuesto, éste es incosteable.

Adam Smith señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto; ellas son:

a). —Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo;

b). —Impuestos opresivos a la industria, que desaniman a las gentes;

c). —Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen

arruinarlos, eliminando los beneficios que la comunidad podría retirar del empleo de sus capitales (6); y

d). — Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al causante, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

(6) En los Estados Unidos de Norteamérica, la sanción pecuniaria máxima es de medio tanto de lo omitido. Nuestra legislación establece que se puede sancionar hasta con tanto y medio de lo evadido, y en algunos países sudamericanos, hasta con diez tantos.

CAPITULO IV

FUENTES DEL DERECHO FISCAL. INTRODUCCION. CLASIFICACION DE ANDREOZZI. CLASIFICACION DE GIANNINI. NUESTRA LEGISLACION. LA CONSTITUCION. INICIATIVA DE LEY. DISCUSION Y APROBACION DE LA LEY. PUBLICACION DE LA LEY. VIGENCIA CONSTITUCIONAL DE LA LEY TRIBUTARIA. VIGENCIA ORDINARIA DE LA LEY TRIBUTARIA. EL REGLAMENTO. EL DECRETO LEY Y EL DECRETO DELEGADO. LA DOCTRINA. LA JURISPRUDENCIA CONVENIOS INTERNACIONALES.

Introducción. —Aun cuando casi todos los tratadistas coinciden en considerar que las fuentes formales del Derecho se constituyen con la ley, la costumbre y los usos, la jurisprudencia y la doctrina, tratándose del Derecho Fiscal esa clasificación no es enteramente correcta y mucho menos completa. La importancia que cada una de esas fuentes pudiera tener en tratándose del Derecho Civil, del Mercantil, del Penal, del Administrativo, etc., varía con respecto al Derecho Fiscal. Para apreciar mejor lo expuesto, conviene ver brevemente algunas clasificaciones doctrinarias y, por último, la que puede elaborarse tomando en cuenta nuestra legislación.

Clasificación de Andreozzi. —Andreozzi clasifica las fuentes del Derecho Tributario en Pre-Constitucionales, Constitucionales, Doctrina y Jurisprudencia (1).

(1) Andreozzi, M. *Derecho Tributario Argentino.*

Las primeras las constituyen aquellos principios que se aplican cuando la sociedad no está constituida en mérito de una carta política, y la costumbre, cuando ésta norma la conducta a seguir.

Las fuentes Constitucionales se presentan desde el momento que la colectividad se ha dado su Carta Constitucional, el ordenamiento jurídico del cual se derivan todas las leyes consideradas como secundarias con respecto a ella, entre las que se encuentran las impositivas.

Por lo que respecta a la doctrina, este autor expresa que han sido la costumbre y los usos, principalmente, los que han originado la norma en casi todas las ramas del Derecho; y que, en cambio, en el Derecho Tributario, ha sido la doctrina la que a través del tiempo ha venido aislando la figura del tributo hasta obtener su correcta caracterización jurídica.

Afirma que mientras en otros campos del Derecho la aislación de la figura ya se ha producido, quedando a la jurisprudencia solamente la tarea de caracterizar sus matices, en la órbita del Derecho Tributario esta inmensa tarea ha estado y está a cargo de la doctrina.

Clasificación de Giannini.—Giannini considera como las fuentes del Derecho Tributario a la ley, el reglamento, la costumbre y los convenios internacionales (2).

Para este autor, la ley es la fuente formal por excelencia del Derecho Tributario, defendiéndola como "la manifestación de voluntad del Estado, emitida por los órganos a los que más especialmente confía la Constitución la tarea de desarrollar la actividad legislativa". Del reglamento dice que "se distingue formalmente de la ley en que, aun conteniendo como ésta normas jurídicas, no emana de los órganos legislativos, sino de los órganos administrativos del Estado o como tradicionalmente se dice, del poder impositivo".

Clasifica al reglamento en tres categorías: para la ejecución de las leyes, para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden y para la organización y el funcionamiento de las administraciones del Estado, la ordenación del personal adscrito al

(2) Giannini, A. A. *Instituciones de Derecho Tributario*, p. 14.

mismo y la ordenación de los entes de las instituciones públicas dependientes de la administración activa.

Expresa que aun cuando el reglamento no puede ir más allá de la ley, hay casos en que se reconoce al Poder Ejecutivo la facultad de emitir decretos que vienen a modificar una ley, los que no pueden ser anulados sino por otro decreto de idéntica naturaleza o por una ley. Estos decretos "con eficacia legislativa formal" son el decreto-delegado y el decreto-ley.

Se estará en presencia de un decreto-delegado, cuando la misma Constitución autoriza al Poder Ejecutivo a emitir normas con fuerza de ley por un tiempo limitado y para objetos definidos; y de un decreto-ley, cuando el citado Poder Ejecutivo asume, en presencia de situaciones consideradas como graves para la tranquilidad pública, la responsabilidad de dictar disposiciones transitorias que contrarían normas legislativas.

Por lo que toca a la costumbre, considera que su eficacia, como fuente del Derecho Tributario, es muy discutida; que si existen dudas sobre la admisibilidad de la costumbre interpretativa (3) y de la costumbre introductiva (4), éstas aumentan cuando se habla de la costumbre derogativa (5).

Respecto a los convenios internacionales, señala que constituyen una fuente que ha adquirido capital importancia en la actualidad, ya que son los medios en virtud de los cuales dos o más naciones determinan su competencia sobre propiedades, operaciones o actividades, cuyos rendimientos pueden estar sujetos a sus respectivas leyes, y por ende, a una doble tributación.

Nuestra Legislación. La Constitución. — Nuestra Constitución expresa en su artículo 31, fracción IV, que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. En el artículo 73, fracción VII, la misma Constitución establece que durante el período ordi-

(3) Determina la manera en que debe interpretarse una norma escrita.

(4) Introducción de una norma para regir una situación no prevista por la Ley.

(5) No observancia de una ley vigente o sustitución de ella por otra.

nario de sesiones, el Congreso de la Unión deberá discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Por lo tanto, se concluye que constitucionalmente no puede haber tributo sin ley formalmente legislativa que lo exija, salvo los casos de decreto-ley y decreto-delegado.

Iniciativa de Ley. —De acuerdo con nuestra Constitución —artículo 71—, el derecho de iniciar leyes o decretos en materia federal, compete:

I.—Al Presidente de la República.

II.—A los Diputados y Senadores al Congreso de la Unión; y

III.—A las Legislaturas de los Estados.

Conforme al artículo 72 inciso h) Constitucional, todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, pudiéndose presentar inicialmente ante cualesquiera de ellas; con excepción de los *proyectos que versen sobre empréstitos, reclutamiento militar o materia tributaria, que deberán presentarse inicialmente ante la Cámara de Diputados.*

Sin embargo, mucho se ha discutido el hecho de que la Cámara de Diputados sea, en materia fiscal, Cámara de Origen.

Para algunos, el origen de esta excepción deriva de cuando le fue arrancada a Juan Sin Tierra la Carta Magna Inglesa, pues en ella se estipuló que el soberano no podía crear tributo alguno si antes no era aprobado por los representantes del pueblo.

Para otros, como Rabasa, el hecho de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen no tiene explicación alguna de tipo histórico, pues ello deriva de un error en que se incurrió al establecerse en nuestro país el bicamarismo, en el año de 1872.

La consecuencia de que la Cámara de Diputados sea Cámara de Origen en materia tributaria, es de que los miembros del Senado están impedidos para presentar iniciativas de leyes o decretos de carácter fiscal, en virtud de que ellos sólo pueden presentar sus iniciativas ante su propia Cámara.

Discusión y aprobación de la Ley. —De acuerdo con el artículo 72 de la Constitución, todo proyecto sobre contribuciones deberá

presentarse, en primer término, ante la Cámara de Diputados —Cámara de Origen—; si ésta la aprueba, pasará para su discusión a la Cámara de Senadores —Cámara Revisora, para conocer en segundo término—; aprobado por dicha Cámara se remitirá al Ejecutivo para que, si no tuviere observaciones que hacer, lo publique de inmediato, para que entre en vigor.

Si el proyecto de ley o decreto es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en uso del derecho denominado veto, será devuelto con sus observaciones a la Cámara de Origen. Si el decreto fuese nuevamente aprobado por una mayoría representada por las dos terceras partes de los votos totales, pasará a la Cámara revisora, y si ésta lo aprueba también por idéntico margen de votos, se enviará al Ejecutivo para que lo promulgue. En este caso, aun cuando el Ejecutivo no estuviese de acuerdo con el proyecto, ya no puede oponerse a su promulgación. Las diversas situaciones que al respecto pueden darse, se prevén en los incisos d) y e) del citado artículo 72.

Publicación de la Ley.—Una vez que el Presidente de la República ha aprobado el proyecto, ordena su publicación en el órgano oficial denominado "Diario Oficial de la Federación", para el efecto de que sea conocido y entre en vigor.

Con respecto a la publicación hay que estar a lo dispuesto en el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, que nos dice: "Los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República deberán, para su validez y observancia constitucionales, ir firmados por el Secretario respectivo, y cuando se refieran a asuntos de la competencia de dos o más Secretarías, deberán ser refrendados por todos los titulares de las mismas".

Este precepto puntualiza la obligación que consigna el artículo 92 Constitucional, de que: "Todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que el asunto corresponda y, sin este requisito, no serán obedecidos". Sin embargo, en los términos de los Códigos Fiscales de 1938 y 1966, se supeditaba la validez de las leyes fiscales al refrendo de las mismas por parte del Secretario de Hacienda y Crédito Público, lo cual iba más allá de la disposición constitucional antes citada.

En efecto, el artículo 92 de nuestra Carta Magna sólo impone obligación de que los Secretarios de Estado o los Jefes de Departamento Administrativo refrenden los actos del Presidente en aquellos asuntos de su ramo y que derivan del ejercicio de las facultades otorgadas por el artículo 89 Constitucional; no así de aquellos actos que son el resultado de lo dispuesto por el artículo 72 de la misma Constitución. El artículo 92 no señala que las leyes, que son disposiciones emitidas por el Poder Legislativo, para ser obedecidas deban ser refrendadas por el Secretario del Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que corresponda el ordenamiento. Si así fuere, el Poder Ejecutivo podría nulificar fácilmente una ley que pretendiese imponerle el Poder Legislativo; bastaría oponer primero su veto y olvidar después su refrendo por el Secretario del Despacho correspondiente. El Poder Legislativo legislaría solamente sobre lo que quisiera el Poder Ejecutivo.

Sin embargo, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa, ha resuelto, erróneamente, que es inconstitucional toda ley impositiva que no ha sido refrendada por el Secretario de Hacienda (6).

Quizás por considerarlo innecesario, además de inconstitucional, máxime que el artículo 13 de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal recoge literalmente lo que expresa el 92 Constitucional, el nuevo Código Tributario no recoge el contenido del artículo 8o.

Hay un problema que se presenta en la Constitución, con motivo de la publicación de la Ley. Nos dice el artículo 120 de la misma, que "Los Gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales". Pongamos el caso de que el Congreso de la Unión apruebe y el Presidente de la República sancione y ordene la publicación en el Diario Oficial de una nueva ley tributaria que un Gobernador considera inconstitucional, por lo

(6) "Refrendo de leyes. — El artículo 92 de la Constitución, ordena que todos los reglamentos, decretos y órdenes deberán estar firmados por el Secretario del Despacho. Encargado del ramo a que el asunto corresponda y que sin este requisito no serán obedecidos, y dicho artículo no hace discriminación o diferenciación especial alguna, por lo que sin el requisito del refrendo no es obedecible una ley o decreto". Juicio compilado en la p. 902 del Tomo XCV del Semanario Judicial de la Federación. Actor: Estela Mejía Avendaño y Coags.

que ordena que no se publique en la gaceta oficial. ¿Cuál es la consecuencia de que la nueva ley tributaria no se publique en la gaceta oficial? ¿De esta disposición deriva para los gobernadores el derecho de veto sobre los ordenamientos que apruebe el Congreso de la Unión, con los que no están de acuerdo? ¿Cuál será la finalidad de esta disposición? Un Gobernador, se repite, no cumple con esta obligación constitucional; ¿y de ello debe concluirse que la ley no entra en vigor en su Entidad? y si entra, ¿qué propósito persigue esta disposición? Se considera que esta norma no pretende otorgar el derecho de veto a los gobernadores, sino simplemente, que los ordenamientos que expida el Congreso de la Unión *tengan una mayor publicidad y sean más conocidos por los habitantes del país.*

Vigencia Constitucional de la Ley Tributaria. — La Constitución establece en el artículo 74 fracción IV, que la Cámara de Diputados tiene la facultad exclusiva de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y el Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos. De esta norma debemos concluir que la vigencia Constitucional de la ley fiscal es de un año (7).

Como para los miembros del Congreso de la Unión sería cansado y fastidioso el que año con año tuvieran que leer las mismas leyes que aprobaron para el ejercicio que está por concluir, se ha seguido la costumbre de que en un sólo ordenamiento, conocido como Ley de Ingresos de la Federación, se hagan aparecer los

(7) "Vigencia de la Ley de Presupuestos de Ingresos y Egresos. — Las Leyes de Ingresos, lo mismo que las de Egresos, tienen un período fijo de vigencia, un año fiscal; de modo que comienzan a regir en determinado día y dejan de surtir sus efectos por lo que ve a la tributación y pagos que establecen, también determinado día, como se deduce de la naturaleza de los presupuestos, que deben formularse anualmente". Página 2276 del Tomo LXX del Semanario Judicial de la Federación. Actor: Mariano Córdoba y Coags. "Periodicidad Anual de las Leyes Fiscales. — Las Leyes de carácter fiscal tienen una periodicidad anual limitada, de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 65, fracción II y 73, fracción VII de la Constitución Federal. La Ley de Ingresos tiene, para su vigencia, un período determinado, o sea de un año, al cabo del cual deja de tener eficacia en relación con aquellos impuestos que no quedan incluidos dentro del presupuesto del año respectivo; y el sistema que emplea el legislador, al incluir en el Presupuesto de Ingresos determinado tributo tiene a su vez, la eficacia de dar continuidad y vigencia, a tal respecto, a las leyes específicas tributarias, del orden mismo del impuesto incluido en el presupuesto anual; esto natural y lógicamente, por economía funcional y para evitar la expedición, promulgación, refrendo y publicación de las leyes que, de otro modo, tendrían que hacerse cada

renglones correspondientes a las leyes fiscales que se desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, ahorrándose en esa forma el trabajo que significaría aprobar ley por ley.

Por lo tanto, si en esa Ley de Ingresos se omite un renglón impositivo, digamos el de automóviles nuevos, automáticamente quedaría derogada la ley fiscal reglamentaria de este renglón.

Cuando el Congreso aprueba la nueva ley fiscal para que se aplique en el siguiente año, no es necesario que en la Ley de Ingresos para ese mismo ejercicio se haga aparecer el renglón correspondiente, pero sí en la del siguiente, a menos que se vuelva a aprobar la ley.

Sin embargo, hay quienes sostienen que el nuevo impuesto que ha aprobado el Congreso de la Unión durante su período ordinario de sesiones, para ser exigible, debe estar consignado necesariamente en la Ley de Ingresos.

El problema se presentó con motivo de la aprobación del Impuesto del 1% para la Educación Superior, pues se dijo que en el proyecto de la Ley de Ingresos para 1963, que el Poder Ejecutivo envió a la Cámara de Diputados, no se consignaba el renglón correspondiente al gravamen citado. Hay que consignar que el mismo Poder Ejecutivo, percatándose de este error y estando el proyecto en la Cámara de Senadores, hizo la modificación correspondiente, como si originalmente no hubiese omisión.

---

año. Esta tesis sobre periodicidad fija y determinada de las leyes tributarias y su continuidad por el sólo hecho de comprenderse el tributo en la Ley de Ingresos, está aceptada por la doctrina". (Queja 200/52 promovida por la Oficina Federal de Hacienda en Piedras Negras, Coahuila, en el Amparo iniciado por la Fábrica de Hielo "El Cristal", S. A. Marzo 9 de 1953). Juicio compilado en la p. 1178 del Tomo CXVII del Sem. Jud. de la Federación. Actor: Oficina Federal de Hacienda de Piedras Negras, Coah.). Sin embargo, el C. Juez Segundo de Distrito del D. F., en Materia Administrativa en sentencia dictada con fecha 8 de marzo de 1960 se aparta de las anteriores ejecutorias de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener en el juicio de amparo 216/60, promovido por Ezequiel Correa, lo siguiente: Ley de Ingresos. Su expedición no da nueva vigencia a los impuestos. "La Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio de mil novecientos sesenta, viene a ser una consecuencia de la aplicación de los impuestos, ya que propiamente constituye el catálogo de los mismos y habiéndose demostrado que el impuesto respectivo fue consentido por el quejoso, procede decretar el sobreseimiento del presente juicio con fundamento en las disposiciones legales invocadas al principio de este considerando".

La iniciativa privada, al conocer el error, alegó, entre otras causas de inconstitucionalidad, que el proyecto de Ley de Ingresos para 1963 que se envió a la Cámara de Diputados, no consignaba el renglón correspondiente al Impuesto del 1% para la Educación Superior.

Se opina que no es requisito indispensable que cuando se apruebe un nuevo impuesto, forzosamente deba aparecer consignado en la Ley de Ingresos para el ejercicio en que va a entrar en vigor, porque el ordenamiento que establece el nuevo impuesto, al ser aprobado por el Congreso de la Unión, es una ley de la misma categoría que aquélla y además, porque la Constitución no exige el que necesariamente la Ley de Ingresos consigne el renglón impositivo del nuevo gravamen, para que sea legalmente exigible. La Ley de Ingresos simplemente tuvo su origen en la idea de ahorrar tiempo a los miembros del Congreso de la Unión.

En el Código Fiscal para el Estado de San Luis Potosí, hay una disposición que expresa que no pueden exigirse más que aquellos impuestos que están consignados en la Ley de Ingresos o aprobados por Ley posterior; es decir, que si la legislatura local aprueba primero un nuevo impuesto y con posterioridad la Ley de Ingresos y ésta no consigna el renglón del nuevo gravamen, éste no será exigible.

No se conoce la Constitución del Estado de San Luis Potosí, pero es de creerse que hay una falta de técnica legislativa en la disposición del Código Fiscal del mismo Estado, pues, se repite, por lo que toca a la Federación, no se considera necesario que anualmente la Ley de Ingresos contenga los renglones de los nuevos impuestos, dado que éstos, para ser exigibles, siguieron el mismo procedimiento que señalan los artículos 71 y 72 de la Constitución, para hacer una ley formalmente legislativa.

Se han presentado casos en que el legislador omite incluir, por error, el renglón de una ley tributaria, al que al no aparecer origina la abstención de los contribuyentes de seguir pagando el impuesto correspondiente. ¿Pero qué sucederá cuando el Congreso de la Unión, por las razones que se quieran, no apruebe a tiempo la Ley de Ingresos?

Seguramente que en tal caso la Suprema Corte de Justicia

tendrá que acudir en auxilio del Poder Ejecutivo, indicando que se considera prorrogada la Ley de Ingresos del ejercicio fiscal del año anterior. De no ser así, se derrumbaría el Estado.

Como ya una vez se presentó el caso y para evitar que la Suprema Corte tenga que recurrir a juegos de palabras para apoyar al gobierno, es aconsejable que se modifique la Constitución y se establezca un precepto similar a aquél relativo al caso en que se omite señalar un sueldo o remuneración a un empleado público, de tal manera que en caso de que por cualquier circunstancia se omita aprobar la Ley de Ingresos, se entienda que continúa en vigor la del ejercicio anterior. Esto ya ocurrió en el año de 1928 o 1929, en el que el Senado no estuvo de acuerdo con una parte de la Ley de Ingresos y la regresó a la Cámara de Diputados, pero en el momento en que concluía el período ordinario de sesiones. La solución que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dio al problema fue la siguiente: se encontró con que no había Ley de Ingresos y había que exigir el pago de los impuestos, por lo que ordenó la publicación de lo que había sido aprobado por las dos Cámaras, eliminando las partes que habían sido objetadas por la Cámara de Senadores. Afortunadamente no se presentaron ningunas objeciones por parte de los constribuyentes en ese ejercicio.

Vigencia Ordinaria de la Ley Tributaria. —Con respecto a la vigencia ordinaria de las disposiciones fiscales, el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación establece:

"Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior".

Como es de observarse, el sistema que para la vigencia de las leyes o reglamentos fiscales adopta el legislador no es el mismo que el incorporado para el Derecho Civil. En efecto, el Código Civil para el Distrito Federal, aplicable en toda la República en materia federal, establece, en su artículo 3o., que toda disposición de observancia general obliga y surte sus efectos, tres días después de su publicación en el periódico oficial, y que, para los lugares distintos de aquél en que se publique, se deberá aumentar a dicho plazo un

día más por cada cuarenta kilómetros o fracción que exceda de la mitad.

El sistema adoptado por el Derecho Civil es el llamado de "vigencia sucesiva" y el aceptado por el Derecho Fiscal es el de "vigencia instantánea".

Las razones que el legislador mexicano tuvo en cuenta para adoptar el sistema de vigencia instantánea fueron de orden económico. Las consecuencias que se derivarían de que una reforma a la legislación aduanera tuviese vigencia sucesiva, serían tremendas, lo mismo al crearse un nuevo impuesto que al aumentarse uno existente. La economía del país se vería trastornada y daría lugar a especulaciones en detrimento de los habitantes.

Sin embargo, dado que las leyes fiscales y los ordenamientos secundarios no son conocidos por todos al mismo tiempo, ya que existen lugares en que el "Diario Oficial" llega varios días después de su publicación, sería recomendable que su vigencia se sujete a las siguientes modalidades:

a).—La nueva o mayor contribución habrá de cubrirse a partir de la fecha en que llegue el "Diario Oficial" a la localidad, aplicándose desde que legalmente entró en vigor, sin imposición de recargos y sanciones;

b).—Las nuevas o mayores obligaciones, que no se han cumplido por desconocimiento de la Ley, no deberán sancionarse; y

c).—Las nuevas o mayores exenciones otorgadas deberán aplicarse a partir de la vigencia de la ley, sin que opere como pago consentido lo cubierto con anterioridad a la llegada del "Diario Oficial".

Es interesante examinar el requisito que establece el artículo 7o. del Código Fiscal, de que "Las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior". Pero y si el legislador expresamente manifiesta que lo que él expide en materia fiscal entra en vigor el día de su

publicación en el Diario Oficial, como ya ha sucedido (8), ¿es ello inconstitucional? Se opina, que no, en virtud del principio general de derecho que nos dice que el autor de la regla puede introducir las excepciones a ella. Por lo tanto, mientras sea el propio legislador el que establezca la excepción, ésta prevalece sobre la regla general.

También relacionado con la vigencia de las leyes, reglamentos, circulares, etc., se encuentra el problema de las llamadas "Fes de Erratas" que se publican en el "Diario Oficial". Es muy común ver que en el mes de enero y febrero de cada año aparecen fes de erratas que corresponden a errores de la publicación de leyes o reglamentos aparecidos en diciembre. Muchas tienen poca importancia, pero no cuando vienen a afectar alguno de los elementos básicos del ordenamiento a que se refieren.

Al publicarse una nueva ley impositiva se aprecia, por ejemplo, que su objeto es la compra-venta de ganado porcino; con la publicación de la fe de erratas, un mes después, se aprecia que su objeto es la compra-venta y permuta de ganado porcino. Legalmente, ¿es aplicable lo dispuesto por la fe de erratas desde que entró en vigor la ley, o desde la fecha en que es publicada la fe de erratas? (9).

Se considera que la parte que la fe de erratas incorpora en la ley o reglamento como novedad, con respecto a la publicación primitiva, deberá entrar en vigor si la fe de erratas guarda silencio, al día siguiente de su publicación en el "Diario Oficial".

---

(8) El Art. 1o. Transitorio de la Ley que establece, reforma y adiciona diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial del 19 de noviembre de 1974, expresa: "La presente Ley entrará en vigor en toda la República el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación, . . .". El Decreto Delegado que expidió el Poder Ejecutivo, que establece el control generalizado de cambio, publicado en el Diario Oficial el 1o. de septiembre de 1982, establece, en su Art. Primero Transitorio: "El presente Decreto entrará en vigor el día de su publicación en el Diario Oficial de la Federación".

(9) En el Diario Oficial de la Federación del 21 de mayo de 1982 aparece publicada la Fe de Erratas a la Ley Federal de Derechos para el Ejercicio Fiscal de 1982, que entró en vigor el 1o. de enero de ese año, que por un lado da a conocer cuáles son las tasas a pagarse por determinados servicios y por otro incrementa notablemente las que aparecen junto con la Ley en el Diario Oficial del 31 de enero de 1981. ¿Puede legalmente la administración exigir por los servicios prestados entre el 1o. de enero y el 20 de mayo el pago de las cuotas o tasas que consigna la fe de erratas? Se opina que no.

Además hay que tener cuidado con las falsas "fes de erratas" (10).

También han aparecido lo que pudiéramos denominar fe de erratas "administrativa" o la modificación a la ley por la autoridad administrativa pretextando mala publicación en el "Diario Oficial", pero sin aparecer publicada en este órgano informativo la supuesta fe de erratas; v. gr.: en el "Diario Oficial" del 29 de diciembre de 1967, aparece publicada la Ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, lo que contiene, entre otras, modificaciones a la hoy derogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles. Entre los preceptos reformados se encuentra el artículo 18 fracción IX, que dice:

"Art. 18.—No causan el impuesto:

"IX.—Los sujetos que se dediquen a la edición, impresión, venta o alquiler de libros, periódicos, revistas o de láminas geográficas, anatómicas o artísticas, de música impresa que no sea en discos o cintas, únicamente por los ingresos pro-

(10) Otros problemas que presentan las "fes de erratas" consisten en que hay que distinguir la auténtica de aquella que no lo es, o sea, advertir cuando la Administración Pública modifica una ley mediante una "fe de erratas", que no lo es. Por ejemplo, hace varios años, preparándose una obra, se decidió poner al día, en inglés, la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1953, partiendo desde la primera reforma que se le hizo en diciembre de 1955 hasta la última de diciembre de 1958, sorprendiendo al terminar el trabajo, de que debiendo la fracción XIV del artículo 29 tener tres párrafos, las ediciones comerciales consignaban a esa fracción sólo dos párrafos, con la siguiente aclaración: "Esta fracción fue adicionada con un tercer párrafo final, por decreto de 30 de diciembre de 1955, y después fue suprimido el segundo párrafo, por fe de erratas, publicada en el Diario Oficial de 24 de enero de 1959". En este caso, si efectivamente era una fe de erratas, no era ella la que reformaba la Ley, sino el Decreto que había aprobado el Congreso reformándola, el cual simplemente había sido mal publicado. Revisado el Diario de los Debates de la Cámara de Diputados se observó que no había tal fe de erratas, sino que el Fisco Federal, percatándose de un grave error que se había cometido al formularse el Decreto de reformas y estando éste ya aprobado, aprovechó la publicación de las auténticas fes de erratas que corregían verdaderos errores cometidos en la publicación, para eliminar lo que no iba de acuerdo con las reformas.—Otro ejemplo de falsa fe de erratas lo encontramos en la "Fe de erratas de diversas disposiciones de carácter fiscal publicadas el 31 de diciembre de 1975", de la Ley que establece, reforma y adiciona a diversas disposiciones fiscales, que nos dice: "En la página 27, en el propio ARTICULO QUINTO referente al Impuesto sobre la Renta, artículo 72 bis, renglón 3o., se dice: las fracciones I, II, IV y V del artículo 60 de ésta. Debe decir: las fracciones I, II, IV o V del artículo 60 de ésta". Sin embargo, el proyecto que aprobaron las Cámaras de Diputados y del Senado coincide con lo publicado, pero la existencia de la letra "y" desnaturaliza la intención del legislador y por ello su cambio por la letra "o".

venientes de la producción, distribución y venta de las publicaciones que editen."

En resolución contenida en el oficio No. 537-3337 de fecha 23 de enero de 1968, la Administración General de Impuestos al Ingreso declara que "por un error, el párrafo transcrito apareció en el Diario Oficial de 29 de diciembre pasado con las palabras —que editen—, agregadas al final, lo que da lugar a pensar que la exención se limita a los editores. Dicho error quedará corregido con la publicación de la fe de erratas correspondiente, que aclarará la interpretación que ha de darse al precepto. En consecuencia, no sólo los editores, sino también los sujetos que se dediquen a la impresión, distribución, venta o alquiler de libros, periódicos, revistas y demás material mencionado en el precepto, quedarán exentos del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, por los ingresos que perciban por los conceptos mencionados".

Por último, sólo resta hacer referencia a dos prácticas viciosas en que han incurrido tanto la Federación como los Estados y que, según parece, la primera tiende a eliminar. Ellas son: poner en circulación el "Diario Oficial" o la "Gaceta Oficial" de los Estados, varios días después de la fecha a que corresponde, pretendiendo exigir su cumplimiento desde el día en que realmente debieron circular (11), y realizar publicaciones a las que se denominan "Alcances", poniéndoles fechas atrasadas.

Tanto en uno como en otro caso, las disposiciones de observancia general que esas publicaciones contienen, debe estimarse que entran en vigor o comienzan a computarse los términos respectivos, desde la fecha en que realmente circula el periódico.

El Reglamento. —El reglamento, ordenamiento que expide el Poder Ejecutivo en los términos del artículo 89 fracción I, Constitucional, se ha constituido en nuestro país en una fuente muy importante del Derecho Fiscal Mexicano. En efecto, ha sido una inveterada costumbre de nuestro legislador el anunciar, en las leyes impositivas que imponen determinadas obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento el que las precise en cuanto a su nú-

(11) El Diario Oficial de la Federación correspondiente al 31 de diciembre de 1981, circuló hasta el día 4 de enero de 1982.

mero, alcance, extensión, etc. El reglamento ha dejado de ser, en nuestra legislación, el simple ordenamiento conforme al cual se aclaran o se precisan las disposiciones contenidas en la ley, para convertirse en uno de igual jerarquía que ésta última. Y es que a la Hacienda Mexicana le han significado grandes ventajas económicas el expedir disposiciones secundarias que vayan más allá de la ley, ya que en su gran mayoría los contribuyentes prefieren someterse a disposiciones ilegales que entablar un juicio contra la administración; v. gr.: el artículo 28 fracción I del Código Fiscal de la Federación establece que las personas que estén obligadas a llevar contabilidad, deberán llevar los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, por lo que con base en esta "autorización" o mejor estaría decir en esta Delegación del Poder Legislativo, el Ejecutivo al expedir el reglamento puede darse gusto exigiendo libros de contabilidad .

Relacionando los artículos 89, fracción I, y 92 constitucionales, tenemos que la facultad reglamentaria recae en el Presidente de la República y en los Secretarios de Estado y Jefes de Departamento Administrativo, la de refrendar todos los reglamentos, decretos y órdenes del Presidente, en los asuntos que sean de la competencia de su ramo.

No obstante lo anterior, podemos hacer referencia a dos casos en los que el Secretario de Hacienda y Crédito Público, arrogándose la facultad reglamentaria, ha expedido sendos reglamentos: ellos son:

a). —El Reglamento de la Ley de Impuestos sobre Aguamiel y Productos de su Fermentación, expedido el 6 de junio de 1932, derogado el 31 de diciembre de 1979.

b). —El reglamento para el Cobro de Honorarios por Notificación de Créditos y de Gastos de Ejecución, del 12 de noviembre de 1954, mismo que fue derogado por el Reglamento en vigor de 19 de marzo de 1957, visto las numerosas inconformidades que se le hacían al no estar expedido por el Presidente de la República (12).

(12) El Reglamento de Organización Interna de Delegaciones Regionales y Estatales del Instituto Mexicano del Seguro Social, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 14 de julio de 1981, está expedido por el Consejo Técnico de dicho Instituto.

El Decreto-Ley y el Decreto-Delegado. —Nuestra Constitución recoge la posibilidad de que el Poder Ejecutivo emita disposiciones que tengan igual jerarquía que las expedidas por el Poder Legislativo, que inclusive, puedan reformar o derogar a estas últimas, y que la doctrina denomina Decreto-Ley y Decreto-Delegado, comprendidos en los artículos 29 y 131 constitucionales, respectivamente.

El primero de los preceptos citados, último de los relativos a las garantías individuales, expresa que en los casos en que se perturbe la tranquilidad pública, el Presidente de la República, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, los Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con la aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país la garantías que fueren obstáculo para hacer frente a la situación (Decreto-Ley). Por su parte, el artículo 131 establece la posibilidad de que el Poder Ejecutivo sea facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el mismo Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el trámite de productos, artículos y efectos, cuando los estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. Al final de cada ejercicio fiscal el Poder Ejecutivo deberá someter ante el Legislativo, para su aprobación, el uso que de estas facultades hubiese hecho (Decreto-Delegado).

Se ha planteado el problema de si cuando el Presidente de la República expide un decreto modificando la tarifa de importación o la de exportación, debe consignar las razones económicas a la exposición de motivos de su nueva disposición. Al respecto, Carré de Malberg (13), expresa que estaremos en presencia de una norma con eficacia legislativa formal, si está expedida por el órgano autorizado para ello por la Constitución. Por lo tanto, como en los casos previstos por el referido artículo 131, la Constitución autoriza al

(13) *Teoría General del Estado.*

Poder Ejecutivo a emitir ordenamientos de la misma categoría que los expedidos por el Poder Legislativo, se opina que los Decretos Delegados no deben contener los razonamientos económicos que los respaldan, la exposición de motivos correspondiente.

La Doctrina. —No obstante que la doctrina ha desempeñado y viene desarrollando una labor verdaderamente constructiva del Derecho Fiscal, haciéndolo avanzar rápidamente, especialmente en Europa, Estados Unidos y Sudamérica, su aportación en México puede considerarse como insignificante, a pesar de que poseemos brillantes elementos, pues nuestra literatura sobre el Derecho Fiscal es de un raquitismo verdaderamente agudo. Por lo tanto, la doctrina como fuente del Derecho Tributario Mexicano es de poca importancia.

La Jurisprudencia. —La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en nuestra legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen a nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos.

En efecto, la jurisprudencia ha influido notablemente en las reformas a las leyes impositivas; casi siempre las innovaciones que se introducen a las leyes tributarias obedecen a resoluciones adversas a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que han emitido las Salas del Tribunal Fiscal de la Federación o los tribunales judiciales fedcrales, sobre problemas o situaciones en las que no ha sido el ánimo del legislador que el contribuyente deje de pagar, sino que esa posibilidad deriva de una laguna o un error de técnica legislativa en la ley tributaria.

Por ello, el estudio de las sentencias o resoluciones que en materia fiscal expiden nuestros tribunales, muchas veces nos explica el porqué de las reformas a las leyes tributarias. Por eso se considera que en México la jurisprudencia tiene una enorme importancia, porque ha sido la que ha venido evolucionando y caracterizando la ley tributaria.

Conforme a la Ley de Amparo, la jurisprudencia sólo puede ser establecida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o por sus diversas Salas, siempre que aquél o éstas dicten cinco sentencias consecutivas en el mismo sentido, sobre

asuntos semejantes, sin ninguna en contra y cada una, respectivamente, con un mínimo de catorce y de cuatro votos a favor.

La Segunda Sala, que es la Administrativa, de dicho alto Tribunal, es la que tiene a su cargo conocer de las revisiones en materia fiscal.

La jurisprudencia que establece el Pleno es obligatoria para sus cuatro salas y los demás tribunales federales; la que fija la Sala Administrativa sólo lo es para estos últimos.

Inicialmente el Tribunal Fiscal de la Federación consideró que la Jurisprudencia de la Corte no la obligaba en virtud de que es un tribunal administrativo y no un tribunal judicial. Sin embargo, como los tribunales judiciales —Juzgados de Distrito y Colegiados— indefectiblemente modificaban las sentencias de aquél tribunal que se apartaban de la jurisprudencia de la Sala Administrativa, el entonces Pleno, hoy la Sala Superior, aceptaron la obligatoriedad de la jurisprudencia de la Sala Administrativa, no así la que establecen los Tribunales Colegiados de Circuito (14).

De acuerdo con el Código Fiscal de la Federación, el Tribunal Fiscal puede establecer jurisprudencia obligatoria para sus Salas Regionales cuando la Sala Superior del mismo, al resolver los recursos de revisión, sustente la misma tesis en tres sentencias no interrumpidas por otra en contrario, o dicte una resolución sobre una queja que viole la jurisprudencia y decide cambiarla o en contradicción de sentencias dictadas por las Salas Regionales.

Los Convenios Internacionales.—En México, como fuente del Derecho Tributario, los convenios internacionales en materia fiscal han carecido de importancia, porque nuestro Gobierno no ha celebrado ninguno. Sin embargo, en cualquier momento pueden constituir fuente del Derecho Fiscal Mexicano, atento a lo dispuesto por el artículo 133 de la Constitución.

Hasta la fecha nuestro país no ha celebrado un solo convenio internacional, esencialmente por no resultarle benéfico desde el punto de vista económico, no obstante las peticiones que en tal sen-

(14) Revisión 76/78, sentencia de fecha 23 de agosto de 1979. *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, agosto 1979, p. 224.

tido han hecho los gobiernos de los Estados Unidos de Norteamérica, del Japón y de Francia. Si el legislador mexicano hace avanzar la legislación hacia el impuesto sobre la renta personal, surgirá la necesidad de celebrar convenios internacionales en materia fiscal con los países que mayores inversiones han hecho en México.

CAPITULO V

CLASIFICACION DE LOS INGRESOS. INTRODUCCION. CLASIFICACION DE LOS CAMERALISTAS. CLASIFICACION DE GRIZIOTTI. CLASIFICACION DE EINAUDI. CLASIFICACION DE HUGH DALTON. CLASIFICACION DE BIELSA. CLASIFICACION ADOPTADA POR NUESTRA LEGISLACION FEDERAL. CLASIFICACION QUE SE PROPONE.

Introducción. — Antes de entrar al estudio de la principal fuente de recursos del Estado contemporáneo, que es el impuesto, se expondrán algunas clasificaciones que se han formulado sobre los recursos o fuentes de ingresos, así como la aceptada por nuestra legislación federal.

La importancia de este tema reside en conocer las distintas fuentes de ingresos a las cuales recurría el soberano, en la antigüedad, y a las que recurre el Estado contemporáneo para la obtención de fondos. Hay que señalar que la mayoría de las clasificaciones modernas coinciden, en esencia, a pesar de la falta de uniformidad de las mismas.

Clasificación de los cameralistas. — Para los cameralistas, los recursos procedían de tres fuentes: el dominio público, los derechos de regalías y los impuestos (1).

a). — Los bienes del dominio público, representaban la principal fuente de ingresos para el soberano, hasta el momento de su enajenación.

(1) Citado por Guillermo Ahumada en su obra *Tratado de Finanzas Públicas.*

b). — Los ingresos provenientes de los derechos que otorgaba el rey a los particulares para que explotaran sus bienes, ocupaban el segundo lugar en importancia.

c). — Los impuestos eran mirados como la última fuente de ingresos a la cual apelar.

Con base a estas ideas Adam Smith, expresó más tarde que no podría ser objeto de gravamen la riqueza del pueblo, mientras no se formara una riqueza nacional.

Clasificación de Griziotti. — Para Griziotti, los recursos del Estado se clasifican según su origen, ya sea que provengan de pasadas, presentes o futuras generaciones (2).

De las pasadas generaciones se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon, tales como: las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

De las presentes generaciones las fuentes de ingresos son: contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales.

Con cargo a las futuras generaciones, se puede recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda.

Clasificación de Einaudi. — Para Einaudi (3), los ingresos del Estado se agrupan en dos categorías: ingresos derivados del impuesto e ingresos no derivados del impuesto. Los ingresos comprendidos dentro de esta segunda categoría son: los precios privados (4), los precios cuasi-privados (5), los precios públicos (6), los precios políticos (7), las contribuciones y los empréstitos.

---

(2) *Principios de Ciencia de las Finanzas.*

(3) Einaudi, Luigi. *Principios de Finanzas Públicas,* p. 13.

(4) Cuando el Estado presta servicios o explota bienes de su propiedad que también pueden adquirirse de particulares, el precio que por ellos se exige es privado en virtud de que éste no lo fija el Estado sino la demanda que en el mercado existe, o sea que si el Estado pretendiese un precio por encima del que existe en el mercado, ningún particular le solicitaría la prestación de sus servicios; de ahí su nombre de precio privado.

(5) El precio será cuasi-privado cuando se trata de servicios o bienes que pueden obtenerse del Esta-

Clasificación de Hugh Dalton. — Dalton clasifica las fuentes de los ingresos públicos en dos grandes grupos: impuestos por una parte y, las restantes fuentes de ingresos por otra, que vienen a ser los precios cargados por la autoridad a los particulares en la prestación de servicios específicos o adquisición o uso de bienes de propiedad pública (8).

Distingue las fuentes del primer grupo de las del segundo, en el hecho de que los impuestos son pagados "compulsivamente" y los precios "voluntariamente". Desarrollando esta amplia distinción entre impuestos y precios, señala para el primer grupo, las siguientes fuentes: I). — Los impuestos propiamente dichos; II). — Tributos e indemnizaciones, resultantes de una guerra o de otras causas, III. — Empréstitos forzosos; y IV). — Penas pecuniarias impuestas por los tribunales de justicia, por la comisión de delitos o infracciones. Dentro del segundo grupo, considera: V). — Entradas provenientes del arrendamiento de tierras públicas o de acciones correspondientes a la compañía explotadora del Canal de Suez; VI. —). — Entradas provenientes de empresas manejadas por el Estado, sin hacer uso del poder de monopolio para elevar las tarifas por sobre el "nivel" competitivo; VII). — Derechos pagados en retribución de servicios prestados por un funcionario público; y VIII). — Empréstitos voluntarios.

Dalton distingue, además, otras cuatro fuentes de ingresos, que no encajan por completo dentro de los dos grupos mencionados, y que son: IX). — Ingresos provenientes de la explotación de empresas por el Estado, en los casos en que éste aprovecha su carácter de monopolizador para elevar las tarifas por sobre el "nivel" competitivo; X). — Ingresos por "contribuciones de mejoras";

---

do o de los particulares, pero en los que aquél tiene interés en que no se haga un uso desmedido de ellos; de ahí que, atendiendo a este interés establece un precio por encima del que existe en el mercado.

(6) Estaremos en presencia de un precio público, en tratándose de la prestación de servicios o explotación de bienes en los que el Estado ejerce un monopolio y por lo tanto, el precio de los mismos lo fija libremente, ya que no tiene competencia por parte de los particulares.

(7) Estaremos en presencia de un precio político, cuando la cantidad que el Estado establezca por un servicio administrativo o bien de su propiedad, esté muy por debajo del costo real del mismo, o sea que se haya determinado así en atención a consideraciones políticas.

(8) Dalton, Hugh. *Principios de las Finanzas Públicas.*

XI). — Nuevas emisiones de papel moneda; y XII). — Donaciones voluntarias.

Clasificación de Bielsa. — El tratadista argentino Bielsa clasifica no las fuentes de los recursos, sino a éstos, en tres grupos: a). — Nacionales, provinciales y municipales; b). — Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquéllos ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios; y c). — Originarios y derivados siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público, y los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales (9).

Clasificación adoptada por nuestra legislación federal. — El Código Fiscal de la Federación alude en su artículo 2o. a las contribuciones que clasifica en impuestos (10), aportaciones de seguridad social (11) y derechos (12) y en el artículo 3o. a ingresos no tributarios, como son aprovechamientos y productos. Para la vigente Ley de Ingresos de la Federación, las fuentes de recursos se clasifican en impuestos, aportaciones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores, derechos, productos, aprovechamientos, recuperaciones de capital, ingresos derivados de financiamiento y otros ingresos.

La novedad del vigente Código Fiscal de la Federación, en materia de contribuciones, consiste en el reconocimiento de la contribución especial a través de las dos aportaciones de seguridad social que recogen la Ley Federal del Trabajo y la Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social.

---

(9) Bielsa, R. *Compendio de Derecho Público.* Tomo III, p. 253.

(10) "Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo".

(11) "Son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

(12) "Son las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación".

Cuando surgió la obligación del pago de las cuotas del Seguro Social, nuestros tribunales asimilaron estas prestaciones a la figura de los derechos y posteriormente se conceptuaron como el pago de un impuesto. Sin embargo, ante la imposibilidad de caracterizar dichas prestaciones exactamente como un impuesto ó un derecho, el legislador mexicano optó por citarla en la Ley de Ingresos de la Federación al término de la enumeración de los impuestos y antes de la enumeración de los derechos.

Al surgir las aportaciones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores se siguió el mismo camino, dejándose al intérprete la naturaleza jurídica de esta prestación. Con el reconocimiento de que las aportaciones de seguridad social son contribuciones independientes de los impuestos y derechos, se da fin a este problema.

Con motivo de la vigencia de la Ley del Impuesto al Valor Agregado se derogaron la mayoría de los impuestos al comercio y a la industria, por lo que el orden en que los renglones de impuestos que se citan en la Ley de Ingresos carece de importancia, aun cuando eso sí los encabezan los dos impuestos más importantes: el impuesto sobre la renta y el del valor agregado.

La Ley de Ingresos se llegó a aprovechar para introducir en ella modificaciones a distintos ordenamientos tributarios, como para crear nuevos impuestos como el del 1% para la educación superior, así como para prorrogar la vigencia de diversos preceptos correspondientes a pasadas Leyes de Ingresos de la Federación, lo que traía como consecuencia confusiones y se ignorase la vigencia de numerosas reglas o principios que en materia fiscal se encontraban en esas leyes.

Hoy el legislador aprueba por separado, año con año, un ordenamiento que ha denominado Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones en materia fiscal, por lo que la Ley de Ingresos ya no se emplea para introducir novedades en ordenamientos de carácter tributario, terminándose con el vicio de ir prorrogando disposiciones de las anteriores leyes de ingresos que se deseaba continuaran en vigor en el siguiente ejercicio fiscal.

En el mismo ordenamiento encontramos una disposición tributaria auténticamente privativa, ya que señala a Petróleos Mexi-

canos como único contribuyente de los impuestos a la producción o enajenación del petróleo y sus derivados, quien deberá cubrir durante el ejercicio de 1983, a cuenta de derecho de hidrocarburos por concepto de dichos gravámenes como mínimo diariamente, incluyendo los días inhábiles, 300 millones de pesos, y además mensualmente 30,700 millones de pesos; a cuenta del impuesto especial sobre producción y servicios por la enajenación de gasolina y diesel, como mínimo diariamente e incluyendo días inhábiles, 700 millones de pesos.

Por otra parte la ley de que se trata contiene una delegación de facultades del Legislativo en favor del Ejecutivo en la cuestión de empréstitos, que encuentra su respaldo en el artículo 73 fracción VIII Constitucional que establece que compete al Congreso de la Unión dar bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la Nación. Sin embargo, al facultarse al Ejecutivo Federal a ejercer o autorizar montos adicionales de financiamiento cuando, a juicio del propio Ejecutivo, se presenten circunstancias económicas extraordinarias que así lo exijan, con la sola obligación de dar cuenta oportunamente al Congreso de la Unión de las operaciones realizadas, se está en presencia de un típico caso de decreto delegado que no encuentra respaldo Constitucional.

Indebidamente en la Ley de Ingresos se hace referencia a ingresos no considerados como tributarios, ya que constitucionalmente el Congreso de la Unión sólo debe discutir y aprobar anualmente las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que no tienen porqué consignarse en la Ley de Ingresos las fuentes relativas a los productos, aprovechamientos, etc., y por lo tanto, correctamente dejan de consignarse en sus preceptos delegación de parte del Poder Legislativo en favor de Poder Ejecutivo, para crear, suprimir o modificar las cuotas, tasas o tarifas de los productos o aprovechamientos, pues se repite, es indebido el que el legislador haga alusión a recursos provenientes de fuentes no clasificables como tributarias.

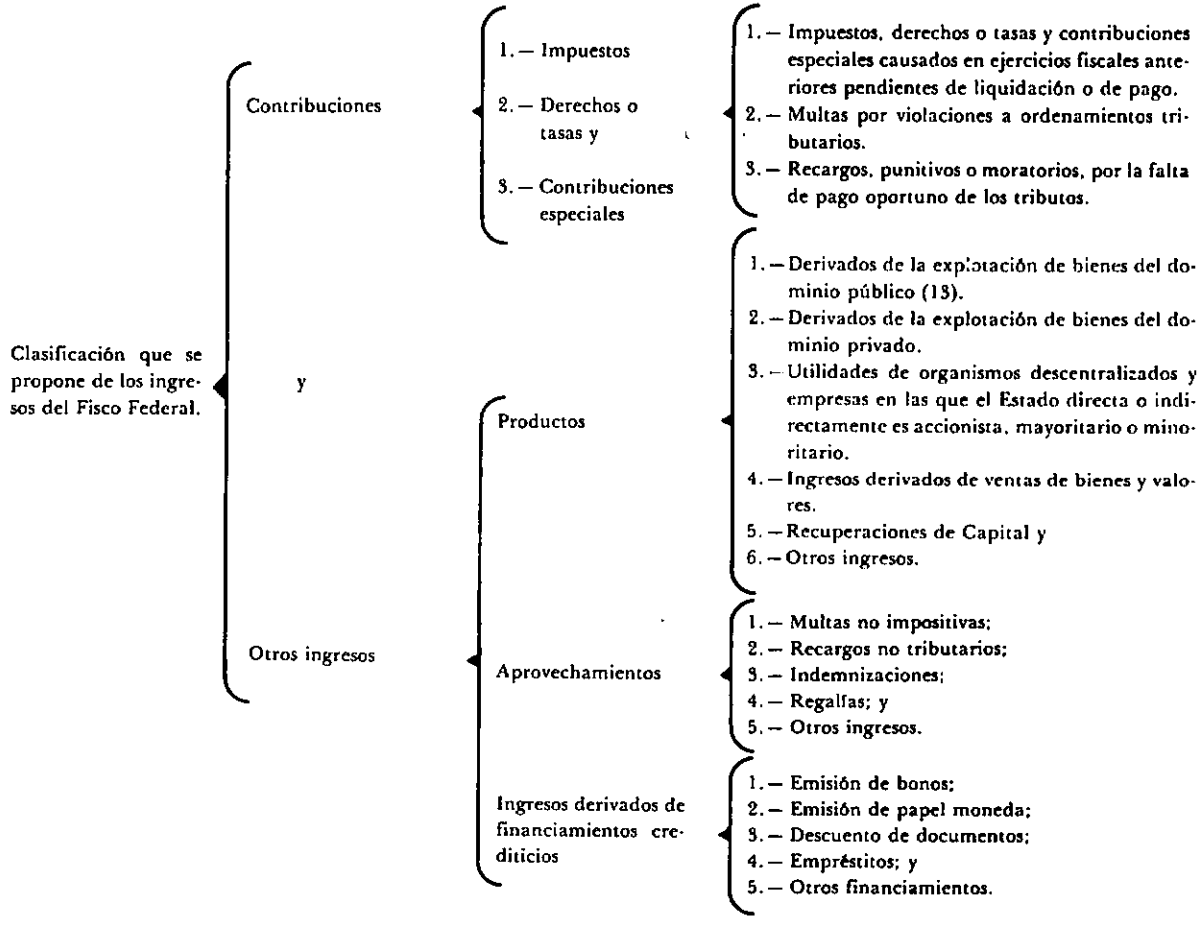
En la Ley de Ingresos se corrige un vicio que recogían las pasadas leyes de ingresos, consistente en consignar bajo rubro de aprovechamientos los ingresos denominados rezagos y que eran los provenientes del pago de impuestos, pero fuera del ejercicio en que de-

bieron de haberse percibido. Hoy, esta fuente de ingresos se consigna al final de la enumeración de los impuestos bajo el rubro: "Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes, causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o de pago".

Clasificación que se propone. —En los términos del artículo 73 fracción VII Constitucional, el Congreso de la Unión tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Por consiguiente, podemos clasificar en dos grandes grupos los ingresos que percibe el Fisco Federal: uno, en el que quedan comprendidas las fuentes impositivas y, otro, en el que queden comprendidas las restantes fuentes de ingresos. Estos dos grupos se denominan, respectivamente: contribuciones y otros ingresos.

Dentro del grupo de contribuciones quedan comprendidos los siguientes conceptos: impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales; y comunes a estos tres tributos: contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores, pendientes de liquidación o de pago, esto es, lo que se conoce como rezagos; multas por violaciones a ordenamientos tributarios, y los recargos punitivos o moratorios, por la falta de pago oportuno de los tributos.

Dentro del grupo de "otros ingresos", quedan comprendidos: los productos, como son los ingresos derivados de la explotación de bienes del dominio privado; utilidades de organismos descentralizados y empresas en las que el Estado es accionista mayoritario o minoritario, los derivados de ventas de bienes y valores, los de recuperaciones de capital, etc., y los aprovechamientos, que comprenden, entre otros ingresos: multas no impositivas, recargos no tributarios, indemnizaciones, regalías, etc., y por último, los ingresos derivados de financiamientos crediticios tales como: emisión de bonos, emisión de papel moneda, descuento de documentos, empréstitos, etc.



(13) Conforme a la definición que de derechos adopta el artículo 2o. en su fracción III del Código Fiscal, ahora se reputan contribuciones estos ingresos.

CAPITULO VI

DEL IMPUESTO. INTRODUCCION, SU DEFINICION Y CARACTERISTICAS CONFORME A NUESTRA LEGISLACION.

Introducción. —En este Capítulo se da principio al estudio de las tres figuras jurídicas tributarias que recogen la doctrina y las legislaciones de los países europeos, sudamericanos y norteamericanos. Esas figuras son: el impuesto, la tasa, como se le denomina en Europa y Sudamérica, y que nosotros conocemos como derechos, y la contribución especial, una figura de reciente creación, y que hasta 1983 fue incorporada en la legislación fiscal federal, pero no para algunas legislaciones locales, como la del Estado de Sonora.

De las tres figuras tributarias, el impuesto sigue siendo, hoy en día, la principal fuente de ingresos para los países no comunistas y, por lo tanto, el tributo más estudiado por la doctrina.

Antes de entrar de lleno al estudio del impuesto, es conveniente tratar de clasificar los servicios públicos que el Estado presta, en atención a la forma en que se sufragan. Así, la doctrina nos habla de los servicios públicos generales y los servicios públicos particulares.

Los servicios públicos generales admiten una subdivisión, en generales indivisibles y generales divisibles. Se está en presencia de un servicio público general indivisible cuando favorece a toda la colectividad, sin que pueda precisarse qué personas se benefician más que otras con su prestación.

En cambio, los servicios públicos generales divisibles son aquéllos que benefician a toda la colectividad, pero en los que es posible conocer quiénes obtienen una mayor ventaja que el resto con la prestación de esos servicios.

Los servicios públicos particulares son aquellos que se prestan a petición de los usuarios interesados. La doctrina señala que los servicios públicos generales indivisibles deben satisfacerse con el rendimiento de los impuestos; los servicios públicos generales divisibles con el rendimiento de la contribución especial y los servicios públicos particulares o divisibles con los derechos o tasas.

Para Einaudi, son dos las características que debe reunir el servicio público que ha de satisfacerse con el impuesto: la indivisibilidad y la consolidación. Será indivisible, cuando el Estado al prestar el servicio no sabe cuánto de él va en beneficio de un ciudadano y cuánto en beneficio de otro. Por consolidación debe entenderse que el servicio indivisible ha de dar la sensación de que está plenamente satisfecho, pues las consecuencias que se originarían, en caso contrario, podrían llegar a ser graves.

Sin embargo, se considera que no es posible aceptar que el impuesto se establece esencialmente para satisfacer el costo de los servicios públicos indivisibles, en virtud de que en muchos países el grueso del gasto público se emplea en servicios públicos generales divisibles o cuando menos el costo de éstos es mayor que el de los servicios públicos generales indivisibles, los que no se satisfacen mediante la aplicación de la contribución especial, sino, esencialmente con el impuesto.

Por lo tanto, puede sostenerse que el impuesto se establece para satisfacer el gasto público en la medida en que las restantes fuentes de ingresos no rinden lo suficiente para cubrirlo, o cuando no es recomendable que satisfagan mediante la contribución especial o los derechos, sea porque el precio constituye un obstáculo de importancia a la finalidad buscada por el Estado con la prestación del servicio, o porque por razones políticas o económicas, no es recomendable precio alguno.

Por ello, algunos autores como Fritz Fleiner (1), sostienen que

(1) *Derecho Administrativo*..

poca importancia tiene para su caracterización jurídica, el nombre que el legislador haya dado a cada una de esas contribuciones: todo depende de cómo se implante en cada caso. En efecto, todo depende de si el poder público desea absorber con los impuestos la prestación de determinados servicios, o que los particulares lo auxilien con parte de su costo, o que éste sea cubierto íntegramente por los beneficiados. Wagner expresa, al respecto, que decidir si un servicio público debe ser cubierto con un impuesto o con una tasa, depende de la política financiera que el Estado quiera seguir.

No obstante que la doctrina ha tratado de caracterizar perfectamente los ingresos que el Estado exige coactivamente de los particulares, en la práctica encontramos ejemplos en los que no es posible distinguir con claridad si se está en presencia de un impuesto, de una tasa o de una contribución especial, los que se han querido precisar mediante la Teoría de los Precios.

Su definición y características conforme a nuestra legislación. —Con la lectura de las diversas definiciones que de esta figura tributaria se han elaborado en la doctrina, dos son las principales dudas que se presentan: 1). —¿El impuesto es un tributo que el particular está obligado a cubrir al Estado, sin que se manifieste su voluntad para ello?; y 2). —¿Independientemente del Estado —entendiéndose por tal la federación, estados y municipios— otras corporaciones del derecho público, como los organismos autónomos, pueden exigir el pago de impuestos? Bielsa (2), al definir el impuesto, nos dice que es "la cantidad de dinero o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos". Para Fleiner los impuestos "son prestaciones que el Estado u otras corporaciones de Derecho Público exigen en forma unilateral y de una manera general a los ciudadanos para cubrir necesidades económicas" (3).

De las definiciones transcritas parece contestarse afirmativamente la primera duda, ya que coinciden en afirmar que los impuestos son prestaciones que obligatoriamente deben dar los particulares al Estado, pero se hace caso omiso de que es preciso que

(2) *Compendio de Derecho Fiscal.*
(3) Obra citada.

éstos guarden una determinada situación o realicen ciertos actos para adquirir dicha obligación. Esto nos lleva a pensar que esas definiciones son incompletas, ya que omiten señalar la necesidad de que el obligado incurra previamente en un hecho o coincida con una situación, para determinar su obligación en el pago del impuesto y en que, necesariamente, para coincidir en ella, debe existir la voluntad del contribuyente.

Por lo que toca a la segunda duda, la definición de Fleiner parece contestarla afirmativamente, lo cual podría sostenerse en aquellas legislaciones que en un sólo documento presupuestario señalan el monto de los egresos e ingresos del Estado, tanto a través de su administración activa, como de su administración delegada; pero no en aquéllas, como la nuestra, en que el presupuesto sólo nos da a conocer los egresos e ingresos de la administración activa y de manera generalizada el de parte de la administración delegada o paraestatal.

La definición que del impuesto adopta nuestra legislación federal y que encontramos consignada en el artículo 2o. fracción I del Código Fiscal de la Federación, admite la necesidad de que el contribuyente realice los actos gravados, al señalar que "impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II y III de este artículo" (4).

Para ver la posición que guarda nuestra Constitución con respecto a la segunda duda y qué debemos entender por obligatoriedad del impuesto, hay que considerar las características que dicho tributo debe reunir. Ellas son:

1a.—*Debe establecerse a través de una ley.*—El artículo 31 fracción IV de la Constitución, establece la obligación general que tenemos los mexicanos de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y en el 73 fracción VII del mismo ordenamiento, se dispone que el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, por lo que la exigibilidad de un impuesto de-

(4) Por exclusión se precisa cuando se está frente a un impuesto.

be derivar de una ley expedida por el Poder Legislativo, salvo los casos de Decreto-Ley y Decreto-Delegado.

No se cree que el fundamento para exigir este requisito se encuentre precisamente en el artículo 31 fracción IV Constitucional, en virtud de que si bien es cierto que este precepto impone la obligación de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, el precepto constitucional citado en el párrafo anterior no deja lugar a duda sobre la necesidad de que el impuesto se exija a través de una ley formalmente legislativa. El reglamento es una ley, pero es expedido por el Poder Ejecutivo o Reglamentario.

2a.—*El pago del impuesto debe ser obligatorio.*—El artículo 31 fracción IV de la Constitución nos señala la obligación que todos los mexicanos tenemos que contribuir a los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Esta obligación deriva de la necesidad de dotar al Estado Mexicano, de los medios suficientes para que satisfaga las necesidades públicas o sociales a su cargo. Ella es la obligación general en materia contributiva; la obligación de cubrir un impuesto derivado de actos particulares ejecutados por los contribuyentes y que coinciden con la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal.

Sin embargo, Joaquín B. Ortega, al examinar esta característica, se aparta por completo de la voluntad del individuo expresando que: "El individuo razonable tendrá que elegir entre el sacrificio contributivo, con los beneficios personales y sociales implícitos, y la evasión legal, con los sacrificios personales, normalmente de orden económico y espiritual, inherentes a esa postura" (5).

El propio letrado amplía su pensamiento, expresando que "si el sistema contributivo está correctamente integrado de acuerdo con los principios técnicos financieros en particular, respecto a la equidad de las cargas públicas, todo individuo razonable tendrá que optar por el pago de las contribuciones; de lo que se desprende que siendo el derecho de opción puramente virtual, puede sostenerse con propiedad que éstas tienen el carácter de obligatorias" (6).

---

(5) Ortega, Joaquín B. *Apuntes de Derecho Fiscal.*

(6) Obra citada.

Sin embargo, estos argumentos sobre la obligatoriedad del impuesto no son jurídicos, sino de carácter económico. Negar al contribuyente el derecho entre elegir si coincide o no con la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, es sostener que en el Derecho Fiscal no tiene aplicación la teoría del acto jurídico.

Se considera que la obligación de pagar un impuesto no deriva del hecho que el Estado al gravar los actos o actividades relacionados con los individuos niegue a éstos el derecho de elegir entre pagar o no, por cuanto que los particulares fueron representados en la discusión y aprobación del sistema impositivo que les afecta; ese deber deviene, más bien, del hecho de que una vez que se ha coincidido en la situación señalada como la que da nacimiento al crédito fiscal "... que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...", su pago es obligatorio y no potestativo.

3a.—*Debe ser proporcional y equitativa.*—¿Qué debemos entender por "proporcional y equitativa"? ¿Son dos conceptos o es uno sólo? o ¿debemos de estudiar por un lado el significado de proporcionalidad y por otro el de equidad, o bien, los dos términos, los dos vocablos, constituyen un sólo concepto?

Flores Zavala, en su obra *Finanzas Públicas Mexicanas* (7) considera que debemos entender como un sólo concepto las palabras "proporcional y equitativa", dado que en su opinión el Constituyente de 1856 no era, al igual que el de 1917, ningún técnico en materia tributaria, por lo que debió de haberse inspirado en las ideas de Adam Smith muy en boga en esa época. En efecto, hay que recordar que ese autor inglés, en el primero de sus cuatro célebres principios de los impuestos, nos dice que: "los ciudadanos de cualquier Estado deben contribuir al sostenimiento del Gobierno, en cuanto sea posible, en proporción a sus respectivas aptitudes, es decir, en proporción a los ingresos que disfruten bajo la protección estatal". "En la observancia o en la omisión de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición" (8).

El estudio de la proporcionalidad y equidad de los tributos se

(7) Obra citada, p. 216. Ed. 1946.

(8) A. Smith. *La Riqueza de las Naciones*, p. 726. Fondo de Cultura Económica. Ed. 1958.

presentó por primera vez a fines del siglo pasado y correspondió a Vallarta emitir una sentencia, en la que analiza lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. El problema que se juzgó en esa sentencia fue el siguiente: al crearse el impuesto sobre hilados y tejidos, los fabricantes de estos productos, que esencialmente residían en los Estados de Coahuila, Tlaxcala y Nuevo León, acudieron al juicio de amparo alegando, entre otras cosas, que ese impuesto no era proporcional y equitativo, en virtud de que no se aplicaba a capitales fincados en otras industrias y a otros fabricantes, sino solamente a aquellos que se dedicaban a la producción de hilados y tejidos; que por consiguiente, era una ley privativa. Los jueces de Distrito de Tlaxcala y Coahuila concedieron el amparo, no así el de Nuevo León.

A lo anterior, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de Vallarta, razonó en forma correcta al sostener que no debemos entender que hay falta de proporcionalidad y equidad cuando el impuesto que se establece no es cubierto por todos los habitantes de la República, sino que basta con que se aplique a todas aquellas personas que realicen actividades que queden comprendidas dentro del objeto de la Ley. Pretender que el impuesto sobre hilados y tejidos lo pague también, para que reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, un asalariado o un comerciante o un industrial que no se dedica a la producción de hilados y tejidos, es tener un criterio erróneo sobre lo que debe entenderse por proporcionalidad y equidad. Además, el hecho de que los fabricantes de hilados y tejidos se encuentren concentrados principalmente en tres zonas de la República, no significa que la Ley es privativa, ya que ella no nos está diciendo que solamente se aplicará a los fabricantes de hilados y tejidos radicados en las ciudades de Tlaxcala, Saltillo y Monterrey (9).

Sobre este tema, se considera que la tesis que sostiene Flores Zavala es la correcta, de que el Constituyente mexicano de 1856 usó como un solo concepto y no como dos las palabras "propor cional y equitativa".

Sin embargo, nuestra Suprema Corte ha contribuido a crear

(9) Antonio de J. Lozano. Votos del Sr. Lic. D. Ignacio L. Vallarta, Tomo II, p. 10, Ed. 189

mayor confusión sobre este problema, al decirnos en una sentencia que todo impuesto debe reunir los *requisitos* de proporcionalidad y equidad, ya que al hablar en plural da la impresión que son dos los requisitos que debe satisfacer todo tributo para ser constitucional: el de proporcionalidad por un lado y el de equidad por el otro (10).

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

En nuestra legislación fiscal federal encontramos ejemplos de ordenamientos o de preceptos que admiten la clasificación siguiente:

a). — Proporcionales, pero no equitativas;

b). — No proporcionales, pero sí equitativas; y

c). — No proporcionales, ni equitativas.

Proporcionales, pero no equitativas. — La derogada Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites, Grasas y Lubricantes gravaba por ejemplo, con una tasa de 0.50 (cincuenta centavos) cada litro de aceite lubricante o kilogramo de grasa, motivo de la reventa. Con esta tasa pagaba por igual el sujeto que enajenaba el producto en $15.00 que aquél que lo enajenaba en $20.00, aun cuando para el primero el impacto económico del gravamen era de un 33% y para el segundo 25%. Hay proporcionalidad pero no equidad en el tributo.

No proporcionales, pero sí equitativas. — La Ley del Impuesto sobre la Renta grava a los comerciantes e industriales personas físicas reputados como contribuyentes menores, aquellos cuyo ingreso bruto anual no excede de $7'250,000.00, tomando como base el ingreso bruto anual percibido, al que se aplica el coeficiente

(10) Jurisprudencia. Apéndice al Tomo LXXVI, p. 794, citada por E. Flores Zavala, en su obra *Finanzas Públicas Mexicanas*, p. 218, Ed. 1946.

de utilidad que la misma ley señala para las sociedades mercantiles o para los comerciantes o industriales del mismo ramo o giro reputados contribuyentes mayores, cuyo ingreso bruto anual es de $7'250,000.00 en adelante, que no se han producido con rectitud en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, lo que trae consigo la revisión presuntiva de sus declaraciones anuales. En otras palabras, el contribuyente menor, visto su ingreso bruto anual y giro de su negocio, se le aplica un coeficiente de utilidad presuntiva y al resultado se le aplica la tarifa del impuesto.

Conforme al sistema antes descrito, dos contribuyentes menores del mismo ramo o giro, con idéntico ingreso, tributan por igual, sin tomarse en cuenta la verdadera situación económica de cada uno de ellos; se les obliga a tributar sobre una supuesta utilidad, igual para los dos, no obstante que quizás ninguno la obtuvo, o bien, uno la obtuvo mayor que el otro, o bien, sólo uno obtuvo utilidad y el otro pérdida.

A cambio de dicho método para determinar el impuesto a pagar, se libera al contribuyente menor de la obligación de llevar todo un juego de libros de contabilidad o sistema de contabilidad alguno, ya que de exigírsele el cumplimiento de idénticas obligaciones contables señaladas para el contribuyente mayor, sería obligarlo a trabajar sólo para pagar impuestos al fisco y honorarios a su contador. Por consiguiente, el tributo que resulta a cargo del contribuyente menor no es proporcional, aun cuando sí equitativo.

No proporcionales, ni equitativas. — La Ley del Impuesto sobre la Renta en vigor establece en su Título III "De las Personas Morales con Fines no Lucrativos", artículo 68-A, que ". . . los socios de sociedades mercantiles, que realicen actividades de transporte terrestre de carga o de pasajeros, en camiones o autobuses, podrán cumplir con las obligaciones establecidas en esta Ley en forma individual siempre que administren directamente los vehículos que les correspondan o hubieren aportado a la persona moral de que se trate". El artículo 68 de la propia Ley nos dice: "Para los efectos de esta Ley, se consideran personas morales con fines no lucrativos las sociedades o asociaciones civiles, *las sociedades cooperativas, las sociedades de inversión* y en general las personas morales distintas de las comprendidas en el Título II de esta Ley. Las personas morales

con fines no lucrativos no son contribuyentes del impuesto sobre la renta. . .".

Si las sociedades cooperativas están reputadas por la Ley General de Sociedades Mercantiles como de naturaleza mercantil; las sociedades de inversión están constituidas como sociedades anónimas, así como las sociedades mercantiles que realizan actividades de transporte terrestre de carga o de pasajeros, en camiones o autobuses, tenemos que estas disposiciones no son proporcionales y equitativas frente a las demás sociedades mercantiles que tributan conforme al Título II de la Ley de la materia intitulado "De las Sociedades Mercantiles".

Por último, tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación siempre se ha declarado incompetente para juzgar, desde el punto de vista económico, la falta de proporcionalidad y equidad de una ley tributaria, por considerar que no está capacitada para juzgar los estudios que de tal carácter tomó en consideración el legislador para establecer, entre otros elementos de la ley, la cuota, tasa o tarifa de la misma.

4a. —*Se establezca a favor de la Administración Activa.* —Si el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar, durante su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, y éste sólo comprende los gastos que la Federación hará a través de su administración activa (11), debe señalarse que toda prestación que se pague por concepto de impuesto debe destinarse a cubrir el presupuesto de dicha administración y, por lo tanto, será inconstitucional aquel gravamen cuyo rendimiento se afecta a favor de un organismo descentralizado o de un ente que forma parte de la administración delegada de la Federación.

Si tenemos la obligación de pagar las contribuciones que establezca el Congreso para satisfacer el presupuesto que ha aprobado la Cámara de Diputados y si esta Cámara sólo ha aprobado el de la administración activa, el de las Secretarías y Departamentos de Estado, no hay obligación de pagar un tributo cuyo rendimiento se afecta en favor de un organismo descentralizado, por cuanto que el

(11) No hay prohibición constitucional para que la Cámara de Diputados conozca del Presupuesto General de la Federación. tanto el de la administración activa como el de la delegada.

presupuesto de los organismos descentralizados es desconocido por el Congreso de la Unión. Por ello se declararon inconstitucionales la mayoría de las leyes tributarias que afectaban el rendimiento del impuesto en favor de un organismo descentralizado, por lo que hasta 1981 aparecía en la Ley de Ingresos de la Federación de cada año un disposición que hoy recoge el nuevo Código Fiscal de la Federación en su artículo 4o. segundo párrafo, que establece que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice, con lo cual se elimina el vicio de inconstitucionalidad de esos ordenamientos, o en los que en el futuro se cometa ese error, ya que, se repite, si tenemos la obligación de pagar contribuciones que satisfagan el presupuesto y el único que conoce la Cámara de Diputados es de la administración activa, no hay porqué tributar o pagar impuestos cuyos rendimientos se afectan en favor de organismos descentralizados.

Mucho se ha dicho sobre la necesidad de que en un sólo documento se señalen el ingreso y el gasto real del gobierno, y por ello las Naciones Unidas han efectuado estudios, entre los que destaca el del portorriqueño Pedro Muñoz Amato, en los que se reconoce que por razones puramente políticas, es imposible que en la actualidad la mayoría de los gobiernos latinoamericanos puedan asumir esa postura, de dar a conocer al pueblo, en un solo documento, cuáles son los verdaderos ingresos y gastos del país.

Entre nosotros tenemos que el gasto real y verdadero del gobierno federal es desconocido. Por ello, mientras la Cámara de Diputados solamente apruebe el presupuesto de la administración activa y no el de la delegada, el rendimiento de todo impuesto debe estar destinado a satisfacer exclusivamente ese presupuesto y, por lo tanto, toda afectación del rendimiento de un impuesto a un organismo descentralizado, debe originar que la ley impositiva sea declarada inconstitucional, por cuanto que no se establece para satisfacer el presupuesto que aprueba la mencionada Cámara de Diputados, sino otros presupuestos que ha ignorado la citada Cámara (12).

---

(12) A partir del presupuesto para 1965, se incorporaron al mismo los presupuestos de ocho organismos descentralizados y de doce empresas de participación estatal, señalándoles una cifra global

5a. —*El Impuesto debe destinarse a satisfacer gastos previstos en la Ley de Egresos.* —Otra característica, última que el impuesto debe reunir, es que debe destinarse a satisfacer gastos previstos en el presupuesto. Si tenemos la obligación de contribuir para satisfacer el presupuesto, todo impuesto que se establezca y que no esté destinado a satisfacer el gasto aprobado por la Cámara de Diputados, aun cuando su rendimiento se destine en favor de la administración activa, debe reputarse inconstitucional. Cuando se expidió y entró en vigor el Impuesto del 1% para la Educación, se omitió prever en el presupuesto de egresos el gasto que iba a satisfacerse en forma específica con el rendimiento del citado impuesto; luego, si en los términos del artículo 73, fracción VII, Constitucional, el Congreso de la Unión debe establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto y en éste no estaba previsto el gasto para el cual se creaba aquel gravamen, hay que concluir que desde el punto de vista constitucional, no estaba justificada la obligación de cubrir el impuesto de referencia.

En la actualidad, ya el Poder Legislativo ha eliminado los vicios de inconstitucionalidad que tenía dicho gravamen; pero subsisten, sus inconvenientes económicos, porque es un gravamen que junto con la tasa del 5% para el INFONAVIT y cuotas del Seguro Social, viene a constituir un serio obstáculo para la contratación de nueva mano de obra o para aumentar los salarios.

---

estimada, que resultó completamente errónea, pues al finalizar el ejercicio se observó que su cálculo había fallado en cerca de un 100%. ··· El control que se ejerce sobre estas entidades del Sector Público, a través del Presupuesto y de la Ley de Ingresos, tiene como principal finalidad evitar que ellas incurran en erogaciones o endeudamientos superiores a sus propias capacidades de pago. El presupuesto global para 1985, con especificación por organismo o empresa, pero sin precisarse cuál es el programa de trabajo de cada uno de ellos y sin incluir a toda la administración paraestatal, asciende a poco más de 11'751,312.00 millones de pesos.

CAPITULO VII

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS. SU IMPORTANCIA. IMPUESTOS DIRECTOS E INDIRECTOS. IMPUESTOS REALES E IMPUESTOS PERSONALES. IMPUESTOS ESPECIFICOS E IMPUESTOS AD VALOREM. IMPUESTOS GENERALES E IMPUESTOS ESPECIALES. IMPUESTOS CON FINES FISCALES E IMPUESTOS CON FINES EXTRAFISCALES. IMPUESTOS ALCABALATORIOS. CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS ALCABALATORIOS. CLASIFICACION QUE ADOPTA NUESTRA LEGISLACION.

Su importancia. — Para un mejor conocimiento de los impuestos, es necesario estudiar las principales clasificaciones que la doctrina ha elaborado, lo que es además, de suma utilidad, para saber cuál es el gravamen apropiado para la actividad que se desea gravar y si es el adecuado a la economía del Estado o región en que se desee establecer. A fin de hacer referencia solamente a las clasificaciones más importantes, que frecuentemente se citan en la práctica, se estudiarán brevemente las siguientes:

Impuestos Directos e Indirectos. — En la actualidad hay dos corrientes sobre lo que debe entenderse por un impuesto directo y un impuesto indirecto. La primera, que todavía predomina, sobre todo en la enseñanza, considera que el impuesto directo es aquél que no es repercutible y el indirecto el que sí lo es. La corriente moderna, que está respaldada por tratadistas como Einaudi, Sommers, Hugh Dalton, Giannini, etc., estima que es inexacto que haya impuestos que no sean repercutibles, pues todos lo gravámenes pueden ser repercutidos por el contribuyente; que lo correcto es

considerar como impuestos directos aquellos que gravan los rendimientos y como indirectos los que gravan los consumos. Los partidarios de la primera corriente ponen como ejemplos de impuestos directos, los que a cargo de los profesionales independientes y artistas establece la Ley del Impuesto sobre la Renta. Sin embargo, la realidad es que los profesionales pueden, si lo desean, repercutir, trasladar a sus clientes el impuesto que deben pagar por la prestación de sus servicios; los artistas, principalmente los de fama internacional, ponen como obligación al acudir al país que los contrata que las cantidades que perciban como remuneraciones por las representaciones que den, se les entreguen libres de toda clase de impuestos, con lo que los empresarios absorben los pagos del impuesto sobre la renta.

El impuesto sobre la renta, a cargo del asalariado, es también repercutible; quizás los únicos que no puedan repercutirlo, hay que reconocerlo, son los empleados públicos; pero muchas empresas han absorbido el pago de ese gravamen, para ayudar, en esa forma, a que sus trabajadores no pierdan capacidad económica con el entero de ese tributo, o bien, hay sindicatos fuertes, que han obligado a los empresarios a absorber el pago del impuesto sobre la renta. Por ello, los partidarios de la segunda posición sostienen que lo correcto es hablar de que los impuestos directos son aquellos que gravan los rendimientos y los impuestos indirectos los que afectan los consumos, distinguiéndose unos de otros en que los directos no gravan un hecho real, sino una situación hipotética, como es la utilidad fiscal, y en cambio, los indirectos recaen sobre hechos ciertos, reales, como la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc.

Impuestos Reales e Impuestos Personales. — Otra clasificación que está tomando importancia en México, ante la anunciada reforma fiscal, es la que divide los impuestos en reales y personales. Los impuestos reales son los que se desatienden de las personas y exclusivamente se preocupan por los bienes o las cosas que gravan; en cambio, en los impuestos personales se atienden a las personas, a los contribuyentes, como los pagadores de los mismos.

Pero veamos las principales características de los impuestos sobre la renta reales y de los personales. Antes conviene repetir, en

términos generales, que los impuestos reales se desatienden de las personas y simplemente atienden a los que van a gravar. El impuesto al valor agregado es un impuesto real, por cuanto que a lo que atiende es a las cuatro actividades que está gravando, indistintamente de quien las celebre. Los impuestos personales, en cambio, son aquellos que atienden a los pagadores de los mismos, o sea, a los contribuyentes. Veamos ahora, con detenimiento, la clasificación del impuesto sobre la renta en real y personal.

Este impuesto, sea real o personal, es el más importante que existe en la actualidad en el mundo y la doctrina se ha preguntado, muchas veces, si no hay otro impuesto que puede substituir a éste en su rendimiento. Es posible, se ha preguntado, que el hombre no pueda encontrar otra forma de gravamen que en forma más justa permita mayor recaudación al Estado que el mismo impuesto sobre la renta personal, que se estima más justo que el impuesto sobre la renta real. El impuesto al gasto será la solución, nos dicen unos. Sin embargo, en la actualidad Francia ha introducido la innovación, que se está criticando fuertemente en los Estado Unidos de Norteamérica, de que el peso de la recaudación recaiga en los impuestos indirectos y no en los directos, camino que nosotros parece que seguimos desde 1971.

Francia, que ha sido el país que ha introducido las principales innovaciones en materia tributaria desde el siglo pasado, en la actualidad hace recaer el peso de su recaudación en los impuestos indirectos, principalmente en el impuesto al valor agregado, que es un gravamen que recae sobre el importe total de la operación, pero que permite al contribuyente recuperar lo que a él se le trasladó en las adquisiciones de bienes y servicios que hizo.

En la actualidad el impuesto de que se trata rinde al fisco francés una mayor recaudación que el mismo impuesto sobre la renta, siendo un gravamen con fuertes tasas diferenciales. Este impuesto ha sido adoptado por casi todos los países europeos occidentales que forman parte del mercado común europeo. Japón lo derogó sin haberlo puesto en vigencia, expresando sus funcionarios que ello se debió a que es muy complejo en su administración y cumplimiento por parte de los contribuyentes.

En los Estados Unidos los partidarios de la introducción de es-

te impuesto, que se denomina "sobre el valor agregado" o "añadido", fueron derrotados en su afán de que se incorporase a la legislación norteamericana como un medio para atenuar el rigor del Impuesto sobre la Renta. En dicho país subsiste la idea de que es el impuesto sobre la renta personal el que debe dar el grueso de la recaudación y no los impuestos indirectos. Nosotros, aun cuando hemos estado siguiendo la corriente norteamericana, en la actualidad hacemos recaer el peso de la recaudación en los impuestos indirectos y no en los directos, no obstante que aquéllos afectan más al pobre que al rico; sin embargo, es digno de estudio el resultado del sistema tributario francés, por cuanto que ellos que tienen economistas y tratadistas en materia tributaria de lo más prestigiado en el mundo, al apoyar los impuestos indirectos no están ignorando el hecho de que lo que caracteriza a dichos gravámenes, es de que afectan más al pobre que al rico (1).

Antes de seguir adelante, conviene ver los antecedentes históricos del impuesto sobre la renta. Este impuesto se creó en Inglaterra en el mes de enero de 1789, para obtener los ingresos o los recursos necesarios para combatir la Revolución Francesa y a Napoleón. Tenía una tasa del 10% sobre los ingresos totales que obtuviesen los ingleses, cualesquiera que fueran las fuentes que los produjeran. El impuesto fracasó en principio; pero se restableció cuatro años después, para obtener los recursos indispensables para combatir nuevamente contra Napoleón. Ante la experiencia obtenida en el primer año de ese impuesto, Inglaterra lo estableció como nosotros lo teníamos hasta 1967, con el sistema cedular. De allí, que la doctrina recomiende que nunca se llegue al impuesto sobre la renta personal si previamente no se ha obtenido una amplia experiencia en el sistema real, ya que si en esta forma no hay un control del grueso de los ingresos que percibe el contribuyente, menos va a manifestarlos éste en su totalidad, cuando en lugar de aplicarle diversas tarifas a sus ingresos, según las fuentes de donde provienen, se les va a aplicar una tarifa progresiva.

(1) A partir de 1978 el peso de la recaudación se ha ido inclinando a favor de los indirectos, obteniéndose en 1983, lo siguiente: imposición directa 580,907 millones de pesos, igual al 28.86%; imposición indirecta 1'431,897 millones de pesos, igual al 71.14%.

Estudiemos ahora las principales características o diferencias del impuesto sobre la renta real y el personal.

En primer lugar, el impuesto sobre la renta real es una imposición de las cosas o ingresos aislables; de allí que se diga que no deberíamos de hablar del impuesto sobre la renta, sino en plural: impuestos sobre la renta, por cuanto que es un sistema que establece no un impuesto, sino varios, como se aprecia en nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta. En cambio, el impuesto sobre la renta personal es una imposición sobre la suma total de las rentas o ingresos de cada persona, de allí el nombre con que también se le conoce, de impuesto sobre la renta global. El impuesto sobre la renta real, como se dijo, se caracteriza porque grava los ingresos de las personas atendiendo a la actividad o fuente que los producen, y así tenemos que separa los ingresos del comercio, de los de la industria, de los de la agricultura o ganadería, de los de los asalariados, de los profesionales, etc. En cambio, en el impuesto sobre la renta personal, el individuo debe acumular la totalidad de sus ingresos, provengan de las fuentes que sean, para que se les aplique una sola tarifa. De ahí que se conozca también con el mencionado nombre de impuesto sobre la renta personal o global.

Una segunda diferencia es la siguiente: el impuesto sobre la renta real hace abstracción de las personas que reciben los ingresos; el personal no. Aquél se desatiende del contribuyente, de la persona, y por lo tanto, enfoca su atención hacia la fuente que produce el ingreso, con abstracción de la persona; en cambio, en el impuesto sobre la renta personal, el gravamen atiende al contribuyente, a la persona que lo va a pagar y hace abstracción de las fuentes que producen los ingresos.

Otra característica es que el impuesto sobre la renta real sigue a la cosa y el personal al contribuyente. En el primero, como se atiende a la fuente que produce el ingreso, cuando esa fuente es enajenada el impuesto sigue a la cosa, al negocio, y por consiguiente, quien adquiere éste, asume responsabilidad en el pago de los gravámenes que adeude la empresa o los rendimientos que ha producido. En el impuesto sobre la renta personal, en cambio, ésta es una desventaja, por cuanto que al enajenarse un negocio, ese negocio se pierde para el tributo, ya que el gravamen solamente atiende a la persona.

Otra diferencia se encuentra en que el impuesto sobre la renta real autoriza únicamente la deducción de los gastos relacionados con la fuente que produce el ingreso; el impuesto sobre la renta personal autoriza no sólo esas erogaciones, sino también los gastos de familia y los gastos personales del contribuyente. Basta revisar nuestra Ley del Impuesto sobre la Renta (2) para observar que las deducciones que se autorizaban, salvo excepciones, solamente son aquellas que tienen relación con la actividad que produce el ingreso gravado; en cambio, en el impuesto sobre la renta personal aunque se obliga al contribuyente a acumular la totalidad de los ingresos, provengan de las fuentes que sean, también se le autoriza a deducir todos los gastos que ha efectuado para obtener esos ingresos, y además, se le permiten las deducciones de cargas por familia y de carácter personal.

Una distinción más, es que el impuesto sobre la renta real está localizado en el territorio de la cosa; en cambio, el personal está localizado en el domicilio del contribuyente.

Por otra parte, el impuesto sobre la renta real es de cuota o tasa proporcional y el personal es de tarifa progresiva. Sin embargo, desde principios del presente siglo empezaron a introducirse en el impuesto sobre la renta real algunas de las características del personal, con el objeto de hacerlo más justo y equitativo.

En algunos países, como el nuestro, la Ley del Impuesto sobre la Renta consigna tanto tasas proporcionales, como tarifas progresivas, lo que ha dado origen a que en la doctrina se hable de un impuesto sobre la renta de carácter mixto.

Otro criterio de distinción, que también se encuentra en aquellas legislaciones que tienen el impuesto sobre la renta de carácter mixto, es que el impuesto sobre la renta real tiene mínimos de existencia y, en cambio, el personal tiene mínimos de subsistencia, es decir, que el primero, como atiende a la cosa, a la fuente que produce el ingreso establece mínimos de existencia, cantidades mínimas de ingresos o utilidades, a partir de las cuales el negocio empieza a estar afecto al pago del gravamen. Por su parte, como el segundo atiende a la persona, se habla de mínimos de subsistencia,

(2) En vigor hasta el 31 de diciembre de 1964.

que son las cantidades que el contribuyente requiere para satisfacer sus necesidades fundamentales y las de su familia.

También constituye signo de diferencia entre una y otra forma de gravámenes, que el impuesto sobre la renta real goza de garantías objetivas y, en cambio, el personal no. Como el real atiende a la fuente que produce el ingreso, si se enajena esa fuente, quien la adquiere sabe que tiene responsabilidad objetiva en el pago de los impuestos que el anterior propietario dejó de cubrirle al fisco; en cambio, como el impuesto sobre la renta personal atiende a la persona, enajenado el negocio, el tributo pierde una garantía por cuanto no puede seguir a la cosa, sino exclusivamente a la persona.

Por último, otra característica distintiva muy importante, es la siguiente: el impuesto sobre la renta real es más benigno y, en cambio, el personal es más justo, esto es que el primero es más benigno, pero no es más justo. Expliquémonos: en el impuesto sobre la renta real una persona, si percibe ingresos por un negocio comercial, si también los recibe como asalariado y, por otra parte, como profesional, pagará separadamente por los tres ingresos, aplicando tres tarifas diferentes; en cambio, el impuesto sobre la renta personal es más justo, por cuanto que a esa persona se le obliga a acumular la totalidad de los ingresos y se le exije el pago de mayores impuestos que el que pagaría en el impuesto sobre la renta real, porque en éste esos ingresos están divididos en tres categorías, y por consiguiente el impuesto a pagar es menor, porque no es lo mismo, por la progresividad de las tarifas, pagar sobre tres utilidades o rendimientos de $10,000.00 cada una, que acumular esas tres cantidades y aplicar la tarifa sobre $30,000.00.

Muchos consideran que el impuesto sobre la renta personal es más benigno que el real, y es todo lo contrario. El impuesto personal es más justo porque exige más a quien más tiene. Algunos estiman que al crearse el impuesto sobre la renta personal en México y autorizarse la deducción sobre cargas de familia, con ello se va a obtener un fuerte beneficio en el pago del impuesto. No se duda que para el grueso del asalariado en el país, cuyo promedio de ingresos no exceda de $20,000.00 mensuales, la deducción por cargas familiares se traducirá en una sensible disminución en el pago del impuesto, y posiblemente, si la ley se estructura adecuadamen-

te, quedarían libres de pago del gravamen; pero aquellos que obtienen salarios, digamos de $50,000.00 u $85,000.00 mensuales, no se verán beneficiados gran cosa y tendrán que pagar mayores impuestos, porque normalmente no se admite, por deducción de cargas de familia, todos los gastos que se hagan por la familia. La Ley actual, por ejemplo, no consigna cantidades máximas a deducir por cada persona que depende del contribuyente, sino sólo el salario mínimo general de la zona económica de éste, elevado al año. Por ello, se estima que quienes perciben sueldos elevados, no van a beneficiarse mayormente y el impuesto personal les resultará más gravoso; en cambio, para el grueso de los asalariados, que no perciben arriba de $20,000.00 mensuales y que constituyen el 90% de todos los asalariados en el país, resultarían enormemente favorecidos si la Ley se integra debidamente en el capítulo de deducciones, como lo señala la doctrina.

Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem. —Otra clasificación de los impuestos, de la que a diario escuchamos, es la que los divide en impuestos específicos e impuestos ad valorem.

El impuesto específico es aquel que atiende al peso, medida, calidad o cantidad del bien gravado y el impuesto ad valorem, el que atiende al valor del producto. Este impuesto ad valorem es el más justo de todos los gravámenes indirectos, por cuanto que atiende al precio; pagará más impuesto quien adquiere un producto más caro, y el ejemplo de nuestra legislación federal lo encontramos en la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, conforme a la cual quien compra una cajetilla de cigarrillos populares sin filtro paga mucho menos que quien compra otro tipo de cajetilla de cigarros, ya que es un gravamen que atiende al precio. Quien quiere gastar más en fumar, pagará más impuesto. Como dice Einaudi, quien quiera que su dinero se convierta en humo, que pague más impuesto que el que no tiene ese vicio. Por ello, como se dijo, el impuesto ad valorem es más justo.

Esta clasificación la encontramos, principalmente, en la materia aduanera, cuyas tarifas hablan de impuestos específicos y de impuestos ad valorem.

Impuestos Generales e Impuestos Especiales. —Otra clasificación muy conocida es la que divide a los impuestos en generales y

especiales. El impuesto general es el que grava actividades distintas, pero que tienen de común que son de la misma naturaleza. En cambio, el impuesto especial es el que grava a determinada actividad. El impuesto al valor agregado es un impuesto general y el impuesto sobre automóviles nuevos o el de minería, es un impuesto especial.

Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extra-Fiscales. —Otra clasificación, de la que también escuchamos frecuentemente, es la que distingue a los impuestos con fines fiscales de los impuestos con fines extra-fiscales.

Los impuestos con fines fiscales son aquellos que se establecen para proporcionar los ingresos que el Estado requiere para la satisfacción de su Presupuesto, y los impuestos con fines extra-fiscales son aquellos que se establecen, no con el ánimo o deseo de que produzcan ingresos, sino con el objeto de obtener una finalidad distinta, de carácter social, económico, etc.

Hace años, por ejemplo, estaba en vigor, en la legislación fiscal federal, un impuesto de mezclas alcohólicas, conocido como de exenciones, porque nadie lo pagaba y es que en ese gravamen, con una cuota bastante elevada, se establecían una serie de obligaciones para los mezcladores de bebidas alcohólicas, que si cumplían, quedaban exentos del pago, pero que producían como consecuencia que el fisco federal tuviese un mejor control del consumo del alcohol, que estaba gravado con el impuesto a la industria del alcohol; lo que el legislador buscaba era el mejor control, el mejor rendimiento de este gravamen a las industrias del alcohol, y para tal objeto creó un gravamen especial, con una cuota elevada, pero que eximía de su pago a aquellos contribuyentes que cumplieran con sus obligaciones y en esa forma se obtenía mayor rendimiento en el impuesto a la industria del alcohol. En realidad, los únicos contribuyentes del impuesto de mezclas alcohólicas, eran los productores clandestinos de las mismas.

Impuestos Alcabalatorios. —Uno de los problemas considerados como insolubles por los países de economía poco desarrollada, es la existencia de gravámenes a la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, e inclusive, dentro de una misma entidad, que contribuyen al alza del costo de la vida y que frenan, por consiguiente, el desenvolvimiento económico de los propios países.

No sólo en esa clase de países encontramos gravámenes a la circulación de mercancías, sino también en aquéllos cuya economía es buena, pero que, sin embargo, sus estados, municipios, departamentos o provincias los establecen con el objeto de proteger el desenvolvimiento de sus industrias, o el consumo local, provocando con ellos continuos conflictos y represalias, entre unas y otras.

Estos gravámenes, conocidos como "alcabalas", se recaudan a través de garitas circulantes establecidas en los principales puntos de entrada o salida de una entidad a otra, o en las principales carreteras internas, con el fin de eludir la acción jurisdiccional que pueden ejercer particulares.

Clasificación de los Impuestos Alcabalatorios. — Los impuestos que gravan la circulación territorial de las mercancías, se dividen en Impuestos al Tránsito, Impuestos de Circulación, Impuestos de Extracción, Impuestos de Introducción e Impuestos Diferenciales.

Impuestos al tránsito. — Los impuestos al tránsito son gravámenes que afectan al simple paso de las mercancías por el territorio de una entidad, viniendo de otras y destinadas a otra tercera.

Impuestos de circulación. — Estos impuestos gravan la simple circulación de la mercancía, dentro de una misma entidad.

Impuestos de extracción. — Los impuestos de extracción, llamados también de exportación, gravan la salida de un producto de una entidad, con destino a otra o al extranjero.

Impuestos de introducción. — Los impuestos de introducción o de importación, gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otras provincias o del extranjero.

Impuestos diferenciales. — Los impuestos diferenciales gravan la entrada o salida de productos, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales similares o los que permanecen en el interior para su consumo.

Protección del producto local. — La protección del producto local puede efectuarse en dos formas:

a). — Gravando únicamente al similar que viene de fuera; o

b). — Estableciendo impuestos diferenciales, con los que se

grava más fuertemente al similar, que procede de otra provincia o del extranjero.

Protección del consumo interior. —Las provincias protegen al consumo interior impidiendo la salida de mercancías necesarias para el mercado local, también en dos formas:

a). —Gravando la mercancía que sale o declarando exenta a la similar que se queda para su consumo interno; o

b). —Estableciendo impuestos diferenciales, con los que se grava fuertemente el producto que sale, que al similar que queda en el interior para su consumo.

Nuestra Legislación. —Las prohibiciones que nuestra Constitución impone a los Estados y Municipios de la República para el establecimiento de impuestos alcabalatorios, se encuentran previstas en las fracciones IV, V, VI y VII del artículo 117 Constitucional. Estas prohibiciones se ven robustecidas por la facultad conferida al Congreso de la Unión en el artículo 73, fracción IX, Constitucional, para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones.

De acuerdo con nuestros antecedentes, no siempre fueron considerados inconstitucionales los impuestos alcabalatorios, ya que desde la Independencia hasta el año de 1895, la existencia de estos gravámenes se encontraba revestida con principios de legalidad.

En efecto, el Constituyente de 1856 aprobó por mayoría de votos la prohibición para los Estados de mantener en vigor impuestos alcabalatorios, la cual se hizo consignar en el artículo 124 de la Constitución de 1857, precepto que debía entrar en vigor el 1o. de junio de 1858. Sin embargo, por decretos expedidos con posterioridad, se fue posponiendo la vigencia de este precepto, hasta que José Ives Limantour, Secretario de Hacienda en 1895, presentó una iniciativa de reformas a los artículos 111 y 124, que corresponden a los artículos 117 y 131 de la Constitución vigente.

De acuerdo con el artículo 131 Constitucional, 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 aun prohibir por motivos de seguri-

dad o de policía, la circulación en el interior de la República, de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia. Como se observa, para la Federación no existe prohibición semejante a la que a los Estados señala el artículo 117, en sus fracciones IV a VII.

Además, el Gobierno Federal puede combatir los gravámenes que establezcan los Estados, en contra de la libre circulación territorial de mercancías, en los términos del artículo 73 Constitucional, fracción IX, que expresa:

"Artículo 73.—El Congreso tiene facultad.. .. .. ..

"IX.—Para impedir que en el comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones".

De acuerdo con esta facultad, la Federación puede combatir no sólo los impuestos alcabalatorios que limiten al comercio de Estado a Estado, sino también cualquiera otra forma que adopten los Estados para restringir el comercio.

Clasificación que adopta nuestra legislación.—La Ley de Ingresos de la Federación que cada año expide el Congreso de la Unión, consigna la siguiente clasificación de los impuestos:

I.—Impuesto sobre la renta.

II.—Impuesto al valor agregado.

III.—Impuesto especial sobre producción y servicios.

IV.—Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

V.—Impuesto sobre adquisición de inmuebles.

VI.—Impuesto sobre automóviles nuevos.

VII.—Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

VIII.—Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación.

IX.—Impuesto sobre adquisición de azúcar, cacao y otros bienes.

X.—Impuestos al comercio exterior.

CAPITULO VIII

EFECTOS DE LOS IMPUESTOS. INTRODUCCION. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS QUE NO SE PAGAN. LA EVASION ILEGAL AL PAGO. CAUSAS DE LA EVASION ILEGAL EN MEXICO. LA REMOCION. ILICITUD DE LA REMOCION EN OTROS TIEMPOS. EFECTOS DE LOS IMPUESTOS QUE SE PAGAN. EL IMPUESTO COMO ESTIMULO AL TRABAJO. NUESTRA LEGISLACION.

Introducción. —En el establecimiento de todo impuesto el legislador debe estudiar cuidadosamente los posibles efectos que traerá su aplicación: si el sujeto señalado como contribuyente será realmente el pagador del mismo; cuál será la reacción de la economía nacional y, en especial, la de la actividad que quedará gravada; si se dará origen a la emigración de la fuente afectada; si se producirá una disminución del capital destinado a la actividad que se pretende gravar; si se dará origen a una fuerte evasión ilegal, etc. Precisamente por esto deben estudiarse minuciosamente los efectos del impuesto que se pretenda implantar, con el objeto de lograr la finalidad que se busca con su creación. Para ello, los efectos de los impuestos deben separarse y estudiarse en dos grandes grupos: efectos de los impuestos que no se pagan y efectos de los impuestos que se pagan (1).

Efectos de los impuestos que no se pagan. —Desde el punto de vista económico, ¿qué es lo que origina la evasión en el pago del im-

(1) El capítulo se circunscribe al estudio de los efectos de los impuestos, dejándose pendiente el estudio de los efectos de la contribución especial y de los derechos o tasas, que es interesante.

puesto? Para contestarnos ésto, debemos separar la evasión en sus dos formas de presentación: evasión ilegal al pago y remoción.

La evasión ilegal al pago. — La evasión o sustracción ilegal al pago se presenta, entre otros, en el contrabando y en el fraude fiscal.

El contrabando consiste en introducir o sacar del país mercancías por las que no se cubren los impuestos aduaneros correspondientes. Surge como una "industria", cuando los impuestos que se dejan de pagar hacen costeable esa actividad, pues el rendimiento o utilidad del contrabandista consiste en los impuestos que no se pagan, por lo que éstos deben ser superiores a los gastos y estimaciones que ello ocasiona o que se deben tomar en consideración; o bien, cuando se supedita la importación a permisos administrativos difíciles de otorgarse, lo que además puede ocasionar desviaciones del personal burocrático.

En el primer caso, nos señala Einaudi (2), como la introducción ilegal de las mercancías se hace casi siempre por caminos o zonas no autorizadas, los gastos de transporte son superiores que si se introdujesen por los caminos autorizados; el contrabandista debe, además, estimar en algo su vida, la cual peligra durante su actividad; asimismo, debe tomar en consideración la posibilidad que existe de perder la mercancía y de ser detenido por el resguardo aduanal, una vez introducida la mercancía; sabe, también, que no puede vender a cualquier persona, o sea, que no puede operar libremente como un comerciante honrado; por último, como el comprador sabe que él también corre un riesgo, por adquirir artículos ilegalmente introducidos al país, pide ser indemnizado, por lo que solicita fuerte reducción en el precio de la mercancía, comparado con el que los productos similares tienen en el comercio. Si hechos todos estos gastos y estimaciones, el contrabandista observa que la utilidad que obtiene es igual a la que obtendría si se dedicara a la importación legal, preferiría llevar una vida honrada; pero si observa que el rendimiento es grande, proseguirá en su actividad o en su "industria", como la denomina Einaudi (3).

---

(2) *Principios de Hacienda Pública.*
(3) *Principios de Hacienda Pública.*

En el segundo caso, no son las tarifas aduaneras las que provocan el contrabando, sino la protección que se da a la industria nacional, supeditando la entrada de productos extranjeros a permisos previos de importación, que al ser difícil su obtención, hacen que surja el contrabando y, por ende, la omisión de impuestos de importación.

Por consiguiente, el efecto de las altas tarifas arancelarias o la restricción administrativa para la importación de mercancías, origina el florecimiento del contrabando. Por ello, en tratándose del primer caso, la Hacienda Pública al establecer impuestos aduaneros con altas tarifas, debe tomar en consideración la posible disminución de contribuyentes y el aumento del contrabando de la mercancía altamente gravada, lo que traerá como consecuencia un aumento en los gastos del resguardo aduanal. Si a pesar de estas estimaciones, el margen de utilidad entre el rendimiento de las antiguas tarifas y las nuevas es fuerte, se habrá justificado su alza si la finalidad de ellas es proveer de mayores recursos económicos al Estado.

En el fraude fiscal, el contribuyente trata de eludir parcial o totalmente el pago de los impuestos, mediante el engaño o aprovechamiento de errores de la administración pública, siendo el aliciente para cometer el fraude fiscal, al igual que el contrabando, las altas cuotas, tasas o tarifas aprobadas.

En síntesis, los impuestos con fuertes tarifas, cuotas o tasas, traen como efecto inmediato un aumento en el contrabando o en la defraudación, por lo que reducir el costo del primero y la existencia de cuotas moderadas en el segundo, disminuyen notablemente la evasión ilegal.

Causas de la evasión ilegal en México.—Si la existencia de cuotas moderadas contribuye a la reducción de la evasión del pago de impuestos que gravan ingresos o servicios, ¿por qué entonces no se cubría con veracidad el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, sino solamente por un 10 a 12% de los contribuyentes de dicho gravamen, no obstante que la tasa general era del 4% (4), el

(4) Incluido el impuesto o participación estatal y municipal.

40 al millar sobre el ingreso bruto? Hoy el impuesto al valor agregado se omite en igual forma, pero la tasa general es más fuerte: 15%. Las respuestas pueden derivar de las cuestiones siguientes:

a).—¿Será que el comerciante o industrial quiere ganar un tanto por ciento en cada peso, libre de todo gravamen?

b).—¿Será que el comerciante o industrial quiere hacerse rico rápidamente, haciendo suyo lo que le corresponde al fisco?

c).—Será que el comerciante o industrial carece de escrúpulos, por lo que toca al pago de impuestos?

d).—¿Será que el comerciante o industrial piensa en los cien años de perdón?

e).—¿Será que la tasa del impuesto, atendiendo al valor que tienen ciertos bienes y servicios de primera necesidad, no es baja, sino elevada?

f).—¿Será que las tarifas del impuesto sobre la renta desalientan a declarar la utilidad real y, por ende, a pagar correctamente el impuesto?

g).—¿Será que la falta de capitales, a bajo interés, encarece la moneda y, por lo tanto, aumenta de valor la cantidad a pagar por concepto del impuesto al valor agregado o del impuesto sobre la renta?

h).—Será que en muchos casos el comerciante o el industrial utilizan el impuesto para completar el gasto de familia?

i).—¿Será que la complejidad del sistema tributario en vigor o el cúmulo de obligaciones fiscales, cuyo conocimiento o cumplimiento origina fuertes gastos, inducen a la evasión?

j).—¿Será que la inmoralidad administrativa constituye un grave freno para un mejor comportamiento del contribuyente?

Pretender aumentar las tarifas, cuotas o tasas de los impuestos existentes o crear nuevos gravámenes sin prever la reacción y comportamiento de los contribuyentes e ignorar la situación económica de la fuente gravada, así como la del país, es llevar a un fracaso seguro las finalidades de la reforma y disminuir el número de los contribuyentes honestos.

La remoción. — Por lo que toca a la sustracción legal en el pago de un impuesto, denominada "remoción" o "evasión legal del pago", se presenta cuando el gravamen hace incosteable la actividad gravada y, por consiguiente, el particular opta por trasladar el negocio de una región a otra, para eludir el pago del mayor o nuevo impuesto, o bien cuando el contribuyente simplemente deja de realizar los actos generadores del crédito fiscal, a fin de no pagarlo (5).

Ilicitud de la remoción en otros tiempos. — La remoción o sustracción legal de un impuesto es considerada en la actualidad como no sancionable, en virtud de que no es obligatorio realizar actos generadores de créditos fiscales; pero sin embargo, en el siglo XIX, fue considerada ilegal en Europa, en lo referente al pago del impuesto sobre la sal. En efecto, cada particular tenía obligación de adquirir determinada cantidad de sal por año, aun cuando no la consumiera en su totalidad, lo que tenía por objeto impedir la adquisición de este producto por zonas o países en que se enajenase a menor precio, o sea que el Estado se garantizaba la percepción que anualmente prevía por concepto del impuesto sobre la sal (6).

Efectos de los impuestos que se pagan. — Los impuestos que se pagan pueden producir el efecto de ser trasladados por el contribuyente a terceros, hasta llegar a una persona que no tiene a quien transmitirle la carga del gravamen. La traslación de un impuesto se verifica en tres fases:

Primera. — La persona a quien la ley señala como contribuyente del impuesto, es sobre lo que recae el gravamen. Sobre esta

---

(5) El 1o. de enero de 1970 entró en vigor una reforma a la Ley del Impuesto sobre Compra-Venta de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos, creándose la tasa del 25% sobre el precio del refresco que se sirviera a través de aparatos eléctricos o mecánicos, conocidos como "dispensers". Como el grueso del público aceptó la repercusión de esta tasa, para el mes de febrero los establecimientos retiraron los aparatos y empezaron a servir el refresco en botella, pagando como impuesto el 4% sobre ingresos mercantiles en lugar del 25% y quedándose con la diferencia que el consumidor ya había aceptado como incremento en el precio. La remoción del impuesto especial no fue prevista por el legislador, perjudicándose a los fabricantes de los aparatos ya, que su utilización se redujo sensiblemente y el público sufrió la repercusión de un impuesto que en definitiva no percibió el fisco, pero sí benefició al propietario de los restaurantes o cafeterías. A fines de 1974, el fisco federal emitió bases especiales de tributación para los contribuyentes que utilicen esos aparatos eléctricos para servir refrescos, con el objeto de alentar el uso de ellos.

(6) Obra citada de L. Einaudi.

persona se produce el impacto del impuesto. Para Sommers el impacto o percusión de un impuesto "es el punto donde la ley impone la exacción" (7).

Segunda. — El contribuyente, al trasladar el impuesto a un tercero que a su vez puede transmitirlo a otros, realiza lo que se denomina traslación del impuesto; lo que Sommers define como "el proceso por medio del cual se forza a otra persona a pagarlo" (8). La traslación puede ser hacia adelante o protraslación, o hacia atrás o retrotraslación, según la dirección de la traslación.

Para Sommers, protraslación "es la traslación del impuesto que se hace al cobrar más por los bienes y servicios" y retrotraslación "cuando se paga menos por los bienes y servicios" (9). En la protraslación el contribuyente transmite al consumidor el impuesto que grava las ventas que celebra o los servicios que presta. En cambio en la retrotraslación el consumidor es quien transmite el impuesto al vendedor o prestatario del servicio.

Esta segunda fase puede presentarse varias veces antes de agotarse, ya que tratándose de la traslación hacia adelante y de un impuesto que grava la producción o ventas de un fabricante, éste puede trasladar el gravamen al distribuidor general, quien a su vez lo trasladará a los subdistribuidores y éstos al expendedor, quien lo trasladará al consumidor. Se aclara que en ocasiones no se produce la traslación del impuesto y ello se da cuando el contribuyente absorbe su pago.

Tercera. — Por último, cuando el impuesto llega a un tercero que no puede trasladarlo, se produce la incidencia del impuesto, que es definida por Sommers como "el último lugar donde descansa el impuesto" (10).

Sin embargo, no se crea que es fácil determinar sobre quién incide en definitiva un impuesto. En efecto, tratándose de la protraslación y en el ejemplo citado, tenemos que el fabricante al trasladarlo hacia adelante, hasta incidir en definitiva sobre el consumidor, puede dar lugar a que éste, al ver disminuida su capaci-

---

(7, 8, 9) Sommers, Harold, M. *Finanzas Públicas e Ingreso Nacional.* Edición Fondo de Cultura Económica.

(10) Obra citada de Harold M. Sommers.

dad de adquisición, solicite aumento de salarios o emolumentos, lo que originará, caso de concederse, aumento en los costos de producción, y por ende, nuevo aumento en el precio del producto o mercancía; o bien, si el consumidor no puede recuperar su pérdida de capacidad adquisitiva, puede suceder que opte por restringir el consumo del bien o servicios que usa, o bien, solicitar reducción en el precio por el monto del impuesto. En uno u otro casos, la traslación de un impuesto puede volverse un círculo vicioso en el que se ignora quién es el sujeto sobre quien incide efectivamente el impuesto.

El impuesto como estímulo al trabajo. — Por el siglo XVII se consideró en Europa que debía de gravarse fuertemente el trabajo personal con el objeto de obligar al hombre a trabajar más, ya que al ver disminuida su capacidad adquisitiva con motivo del gravamen tendería a laborar más, a fin de recuperar su antigua capacidad adquisitiva, con lo que el impuesto tendría el efecto de operar como un estímulo al trabajo (11).

Sin embargo, estos pensamientos no produjeron el efecto deseado, por ser falsa su premisa, lo que en la actualidad se ha corroborado en aquellos países en que se grava fuertemente el ingreso personal.

En efecto, en los Estado Unidos de Norteamérica, en donde el nivel de vida es bastante elevado, así como también los impuestos a pagar, se ha visto que profesionales, escritores, etc., prefieren trabajar solamente determinado período del año, a fin de no percibir mayores ingresos. Pasados o excedidos éstos estiman que dejan de trabajar en su provecho personal, para hacerlo únicamente en beneficio de la Hacienda Pública, por lo que el efecto de los fuertes impuestos al ingreso personal hace que no constituyan un estímulo al trabajo.

Nuestra legislación. — Por el año de 1950, el legislador mexicano pretendió obligar al comerciante e industrial a repercutir en forma expresa el impuesto sobre ingresos mercantiles cuya tasa federal entonces era del 1.8%, con el objeto de que el consumidor o el usuario se percatasen de que ellos eran los verdaderos pagadores

(11) Obra citada de L. Einaudi.

del gravamen. Sin embargo, debido a la presión de los organismos de contribuyentes, a los dos o tres meses de haber entrado en vigor la reforma se le dejó sin efecto, a través de una simple circular no publicada en el Diario Oficial.

Algunos contribuyentes alegaron que dicha obligación les aumentaba sus gastos de operación ya que, por el cúmulo de operaciones que algunos de ellos celebraban a diario, ello requería contratar personal dedicado exclusivamente a esa labor; otros, que por ser pequeños o medianos contribuyentes, les era imposible cumplir con esa obligación y carecían de tiempo para documentar sus operaciones, sobre todo las de pequeña cuantía; otros más adujeron que la traslación del impuesto, ya iba incluida en el precio en que anunciaban sus bienes o servicios, por lo que el repercutirlo en forma expresa les complicaría grandemente sus operaciones y cálculos.

En realidad, la verdadera oposición para el cumplimiento de esta obligación residía en la grave evasión del impuesto sobre ingresos mercantiles, lo que se hubiera puesto al descubierto si los contribuyentes del gravamen se hubieran producido con honradez en el cumplimiento de esa obligación; obligación ésta que hoy recoge el impuesto al valor agregado y que no ha sido combatida, por lo siguiente:

a).—Permite al contribuyente recuperar, vía acreditamiento, el impuesto que a su vez a él se le trasladó cuando actuó como consumidor.

b).—La tasa general es del 15%, lo que hace atractiva la traslación para el contribuyente omiso.

c).—Con su publicidad el erario indicó que ésto era benéfico para el consumidor final, convirtiéndose en el impuesto más odiado de nuestra legislación fiscal.

Debido a que este impuesto se ha convertido en el más impopular e irritante de toda nuestra historia impositiva, mediante reforma introducida a la fracción III del artículo 31 de la Ley de la materia que entró en vigor el 1o. de agosto de 1985, el legislador eliminó la obligación de trasladar en forma expresa y por separado la tasa del impuesto, en tratándose de operaciones con el público en general, salvo que el cliente solicite que se le desgloce en el documento de adquisición.

CAPITULO IX

LOS DERECHOS, TASAS O TAXAS. INTRODUCCION. SU IMPORTANCIA COMO FUENTE DE INGRESOS. CRITICA DEL TERMINO. SU FUNDAMENTO. DEFINICION QUE ADOPTA NUESTRA LEGISLACION. CARACTERISTICAS QUE DEBE REUNIR EL SERVICIO Y EL PRECIO. DEFINICION. SERVICIOS QUE DEBEN SER SUFRAGADOS CON LOS DERECHOS. CLASIFICACION DE LOS DERECHOS. ANALOGIAS Y DIFERENCIAS ENTRE IMPUESTOS Y DERECHOS.

Introducción. — Los tratadistas están de acuerdo en que la figura jurídica tributaria denominada tasa o taxa, llamada "derecho" en nuestra legislación fiscal federal (1), es la más difícil de caracterizar, lo que no ha impedido que en nuestras escuelas superiores, salvo excepciones, se le trate superficialmente y los estudiantes la consideren como la más sencilla de explicar. A esta idea equívoca han contribuido elementos que por su experiencia en la materia era de esperarse que, al tratarla, lo hicieran, en forma exhaustiva y no elementalmente, como ha ocurrido, máxime cuando nuestra legislación fiscal federal, hasta 1982, ignoraba la existencia de la contribución especial, lo que ha traido como consecuencia que se asimilen las prestaciones que reúnen las características de esta última figura o de un impuesto, con los derechos.

Entre los tratadistas se sostiene que se pagan derechos: a). — En contraprestación de un servicio público particular (2);

(1) En la doctrina y la legislación extranjera, se usan los términos de tasa o taxa y no derechos.
(2) B. Griziotti.

b). — Cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio, pues cuando ocurre con los particulares se estará en presencia del pago de un precio privado (3); c). — En la prestación de toda clase de servicios estén o no monopolizados (4); d). — Sólo cuando el particular provoca la prestación del servicio (5), como cuando éste le es impuesto por una ley (6); f). — Cuando el servicio es prestado sea por la administración activa o por la administración delegada del Estado; etc. (7).

En nuestra legislación fiscal federal encontramos que los derechos son contraprestaciones que se pagan tanto cuando el Estado ejerce o no monopolio sobre el servicio, como cuando el servicio es provocado o impuesto a través de una ley, y se da la impresión de que los derechos se pueden exigir tanto por la administración activa y como por la delegada del Poder Ejecutivo.

Sin embargo, se considera que la característica esencial de los derechos, que debía recoger nuestra legislación, es la de que el Estado ejerza monopolio sobre el servicio o los bienes correspondientes. ¿Qué diferencia hay entre el precio que se paga por un servicio público que puede obtenerse de los particulares y al mismo costo, de aquél que se paga por la adquisición o uso de un bien público que también puede obtenerse de los particulares y al mismo precio?

En otros términos, se opina que los derechos pueden aplicarse, no sólo en contraprestación de servicios públicos monopolizados, sino también tratándose de bienes sobre los que el Estado ejerce monopolio.

Sólo cuando el Estado monopoliza un servicio o un bien, podemos aseverar que el precio es público, en virtud de que éste se establece atendiendo sólo al interés general (8).

Su importancia como fuente de ingresos. — Puede conceptuarse que es grande la importancia de los derechos, como fuente de recursos para el Estado, ya que a través de ellos el Poder Público re-

(3) Bielsa, R. p. 260.
(4) Doctrina Mexicana.
(5) H. Dalton.
(6) Ortega, J. B. Obra en formación Derecho Fiscal.
(7) Einaudi, L. Principios de Hacienda Pública.
(8) Esta idea la recoge el nuevo Código Fiscal en su Art. 2o. Frac. III.

cauda fuertes sumas que lo resarcen de las erogadas en la prestación de servicios sobre los que ejerce monopolio.

Esta figura tributaria ocupa en todas las legislaciones, el segundo lugar en importancia, como fuente de ingresos, aun cuando en la nuestra la superan las aportaciones de seguridad social.

Crítica del término. —Se critica el término "tasa" por considerar que puede dar origen a confusiones, dado que en el idioma inglés significa impuestos (taxes), lo que ha inclinado a autores como Einaudi a hablarnos de un "precio público" (9). Aun cuando nuestra legislación federal y la casi totalidad de las locales emplean el término "derechos" y no el de tasa, ello no quiere decir que nuestro vocablo sea más técnico y, por ende, exento de crítica semejante, ya que en inglés los impuestos son conocidos también como "dutys" que en nuestra traducción pura al castellano, significan "derechos".

En la Ley de la Industria Eléctrica encontramos que el legislador hace uso del término "tasa", como sinónimo de derecho, no obstante que la legislación fiscal mexicana ignora ese término. Fuera de esta ley administrativa, en ningún otro ordenamiento se usa dicho término pues el generalizado por el legislador es el de derechos.

Su fundamento. —El Estado justifica la imposición del pago de derechos expresando que constituyen el equivalente o importe de los servicios prestados por él en forma particular y dado que el interés público en la prestación de estos servicios no es de la misma intensidad que en tratándose de los servicios públicos generales, debe entonces el usuario soportar el costo del servicio.

Definición que adopta nuestra legislación. —El artículo 2o. fracción II del Código Fiscal de la Federación, define los derechos como "...las contribuciones establecidas en ley por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público de la nación". De esta definición surgen dos dudas: 1a. —¿Se pagan derechos tanto cuando el servicio es prestado por la administración

(9) Einaudi, L. Obra citada, p. 24.

activa o directa, como cuando es prestado por la administración delegada o autárquica del Poder Público?; y 2a.—¿Deben pagarse derechos por toda clase de servicios que se reciben del Poder Público? Para responder estas interrogantes, veamos las características que para nuestra legislación fiscal federal debe reunir tanto el servicio como el precio para que su pago se considere como derecho y, por lo tanto, si la definición es correcta.

Características que debe reunir el servicio y el precio.—1a.—*El servicio debe prestarse a petición del usuario.*—Cuando el Estado obliga, a través de una ley, que los particulares que exploten determinada actividad o sean propietarios o poseedores de ciertos bienes, reciban continua o periódicamente la prestación de un servicio público, a cambio del cual pagarán un precio, estaremos en presencia de un servicio público general divisible y no de un servicio público particular divisible. En esos casos, se trata de actividades o bienes en los que la colectividad está interesada en que sea precisamente el Estado y no los particulares el que preste el servicio, a fin de tener la seguridad de que se presta efectivamente y bien.

Estas actividades o bienes son de tal naturaleza especial que exigen, en bien de la tranquilidad pública, que el Estado sea el que preste el servicio: v. gr.: el servicio de inspectores en los centros nocturnos o de espectáculos que garantiza el respeto de los precios señalados y la efectividad del programa anunciado; el servicio de inspección o verificación de los aparatos de pesas y medidas que se utilizan en actividades mercantiles, que garantiza a los consumidores el buen estado de ellos y su correcto funcionamiento; etc.

Por consiguiente, sólo se estará en presencia de un servicio público particular o divisible, cuando el usuario provoca su prestación.

2a.—*El servicio debe prestarlo la administración activa de la Federación.*—De acuerdo con nuestra Constitución, el Congreso de la Unión tiene facultades para establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual solamente prevé los gastos que la Federación hará a través de su administración activa, por lo que únicamente se pueden decretar tributos que vengan a satisfacer el Presupuesto de la administración activa del Estado, pero no

el de los organismos que constituyan la administración delegada, ya que los ingresos que los organismos autárquicos perciben en el ejercicio de sus funciones no se destinan a cubrir el Presupuesto de Egresos a que alude la fracción VII del artículo 73 Constitucional, sino sus propios presupuestos, que no están sujetos a control alguno por el Congreso de la Unión (10).

Por lo tanto, si los derechos constituyen una figura jurídica tributaria y los tributos sólo pueden establecerse por el Estado Mexicano en su carácter de Poder Soberano, a fin de recaudar los recursos que basten a cubrir el Presupuesto de su administración activa, tenemos que para que a un particular se le exija el pago de una cantidad por concepto de derechos es preciso que haya recibido un servicio a través de una Secretaría o Departamento del Estado, y no por conducto de organismos autárquicos o de empresas de participación estatal, en las que se ha delegado la prestación de un servicio público, por cuanto que los ingresos que estos últimos perciben, no se destinen a cubrir los gastos públicos a que hace referencia la fracción IV del artículo 31 Constitucional (11).

3a.—*El cobro debe fundarse en una ley.*—Sobre esta característica debe recordarse lo que se dijo al tratar el tema del impuesto. Independientemente de ello, cabe repetir que si el Congreso de la Unión debe discutir y aprobar anualmente las contribuciones que basten a cubrir el Presupuesto y los derechos son una contribución, hay que concluir que el Estado, para exigir el pago de una prestación tributaria, por un servicio administrativo debe apoyarse en una ley expedida por el Congreso de la Unión. Esta característica la recoge nuestra legislación al consignarse en la definición de los derechos, que esta figura jurídica tributaria debe establecerse conforme a la ley.

---

(10) A partir del presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados para 1965, hay un intento para subsanar esta crítica que no ha quedado sino en eso, pues sigue sin conocerse el gasto e ingreso real de la administración paraestatal.

(11) Sin embargo, la Ley Federal de Derechos establece como derechos el pago por los servicios que prestan SENEAM y Servicios de Caminos y Puentes Federales de Ingresos, que son organismos descentralizados, no así el pago por los servicios que presta Ferrocarriles Nacionales de México o por la enajenación de energía eléctrica que efectúa la Comisión Federal de Electricidad, que también son organismos descentralizados.

Sin embargo, como el costo de un servicio público puede variar de un momento a otro, generalmente aumentando, por causas económicas locales o mundiales, es conveniente que el Poder Ejecutivo se encuentre autorizado para modificar el precio o sea la cuota aplicable. Pero para que esto no pugne con nuestra Constitución, es recomendable que se modifique el segundo párrafo de su artículo 131, en el sentido de que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para establecer, aumentar, disminuir, o suprimir las cuotas de los derechos expedidos por el propio Congreso, con la sola obligación de informar anualmente al propio Congreso del uso hecho de esta facultad.

4a.—*El pago del precio es obligatorio.*—Del hecho de que el particular sea el que deba provocar la prestación del servicio no debemos concluir que los derechos se pagan voluntariamente. La provocación del servicio y el pago de su costo son dos momentos distintos. Aceptar que el pago de los derechos es voluntario por la circunstancia de que si el particular no desea cubrir ninguna cantidad por ese concepto, le basta abstenerse de hacer uso de los servicios públicos, es crítica que también podría enderezarse al carácter de obligatoriedad que se da a los impuestos, pues si una persona no desea ser contribuyente de un impuesto, basta con que se abstenga de realizar los actos gravados. En el momento en que el Estado presta un servicio particular, cuyo costo debe ser sufragado por el usuario, surge a cargo de éste la obligación de pagarlo; en ese momento el particular coincidió en la situación prevista por la ley como generadora del crédito fiscal. El hecho de demandar un servicio, no impone la obligación de pagarlo; ésta surge hasta el instante en que éste es satisfecho.

Por regla general, el precio se paga en el momento en que se provoca el servicio; pero si éste no llegare a prestarse, el pagador tendrá derecho a la devolución de lo pagado, por no haber coincidido en definitiva en la situación prevista en la ley, para que surgiera la obligación (12).

---

(12) El segundo párrafo del artículo 3o. de la Ley Federal de Derechos, expresa: "El pago de los derechos que establece esta Ley deberá hacerse por el contribuyente previamente a la prestación de los servicios, salvo los casos en que expresamente se señale que sea posterior o cuando se trate de servicios que sean de utilización obligatoria".

En este aspecto, hay división en la doctrina, ya que para Jarach, Giannini y Bielsa, entre otros, como los derechos o tasas son contribuciones, su pago es obligatorio; para otros como Berliri y Ortega, el pago de los derechos es voluntario. Berliri expresa su pensamiento en los siguientes términos: "tratándose del impuesto, el contribuyente paga porque se ha realizado el hecho que da origen al nacimiento de la obligación tributaria; el pago del impuesto es un *posterius*. En la tasa, por el contrario, el contribuyente paga para que se realice una determinada situación; su prestación constituye un *prius* respecto a la hipótesis prevista por la Ley". Agrega el propio autor, "en tratándose del impuesto, la prestación se paga porque se ha coincidido en la situación prevista por la ley como la que da nacimiento a la obligación tributaria y, en cambio, en tratándose de la tasa o derechos, éstos se pagan porque el contribuyente ha solicitado la prestación de un servicio".

A lo anterior podemos agregar que el hecho de que el particular deba provocar la prestación del servicio, no significa que el pago del mismo sea voluntario, ya que si el Estado ejerce monopolio sobre el servicio y éste es esencial para el habitante, es imposible escapar de la obligación de pagar su costo o el precio que por él se exige.

5a. —*La prestación debe ser proporcional y equitativa.* —Si la Constitución en su artículo 31, fracción IV, establece la obligación de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, los derechos deben satisfacer también dichos requisitos, con lo que se ha sostenido que la prestación debe guardar proporción con el costo del servicio. En caso contrario, si el precio es elevado en comparación con el costo del servicio, no hay proporcionalidad y equidad en aquél, ya que el Estado estará recuperando cantidades superiores al gasto, y si es a la inversa, que el precio que se exige por el servicio es sumamente bajo en comparación a su costo, estaremos en presencia del pago no de un derecho o de una tasa, sino de un precio político.

La anterior característica la recogía la Ley de Ingresos de la Federación, al expresar que "las cuotas de los derechos, serán iguales para quienes reciban servicios análogos y para su determinación se tendrá en cuenta el costo de dichos servicios o el uso que se haga de ellos".

Pero con el nuevo concepto de derechos, de que esta figura tributaria se aplica en todo servicio o explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio, no será necesario que el precio guarde proporción con el costo del servicio, pues el mismo deberá establecerse sólo en atención al interés público.

Definición. —De acuerdo con las características que el servicio y el precio deben reunir conforme a nuestra legislación, para que el pago pueda considerarse como un derecho, esta figura tributaria debe definirse como la prestación señalada por la Ley y exigida por la administración activa, en pago de servicios administrativos o por la explotación de bienes sobre los cuales el Estado ejerce un poder de monopolio.

Servicios que deben ser sufragados con los derechos. —Es difícil precisar o enumerar todos los servicios por los cuales el Estado puede o debe exigir de los particulares la prestación que corresponda. Por ello se considera atinado referirnos al pensamiento de Ortega, al expresar que es más fácil señalar aquellos servicios públicos por los que no es recomendable que el Estado exija el pago de derechos o tasas y menciona dos tipos: primero, aquellos en que el pago del gravamen es un estorbo para la finalidad que el Estado busca con la prestación del servicio; por ejemplo, el servicio de justicia que aun cuando se exigiese a los usuarios del servicio una cantidad mínima, comparada al costo real del servicio que se les ha prestado, indudablemente que sería un estorbo para la consecución del bien común que el Estado busca con el mismo. Otro ejemplo lo encontramos en el servicio del registro de nacimientos que se presta de manera gratuita por el Estado, respecto al cual debemos reconocer que si estableciese una cuota por baja que fuese, ella se constituiría en un verdadero estorbo para la finalidad que el Estado busca con la prestación de ese servicio.

El segundo tipo de servicios por los cuales es recomendable que no se exija el pago de derechos se presenta cuando el acto de consumo de los servicios sea consecuencia forzosa o casi forzosa, del cumplimiento de obligaciones públicas, excepción hecha, nos dice Ortega, de aquellas obligaciones que están relacionadas con actividades lucrativas.

La Constitución nos impone, por ejemplo, la obligación de re-

gistrarnos para votar en las elecciones; acudimos a solicitar el servicio de registro, pero en cumplimiento de una obligación. Si el Estado pretendiese exigirnos el equivalente del costo de ese servicio, sería sumamente criticado, por cuanto que sería un servicio que los particulares no tendrían interés en solicitar. Realmente si acuden al registro, es porque están cumpliendo con una obligación que les impone la propia Constitución.

La Constitución también señala, en su artículo 3o., que para el ejercicio de una profesión deberán satisfacerse los requisitos que establezca, en el caso de la Federación, la Ley Reglamentaria de dicha disposición. Por lo tanto, todo profesional que quiera ejercer su profesión en el ámbito federal, deberá registrar su título. Existe la obligación, por lo tanto, de acudir a la Dirección de Profesiones y solicitar el registro del título, si queremos ejercer nuestra profesión. Estamos cumpliendo con una obligación; pero como consecuencia del cumplimiento de la misma, vamos a experimentar un beneficio económico por el ejercicio de nuestra profesión, por el cual resulta justo que el Estado exija por ese servicio el equivalente a su costo. En síntesis los dos tipos de servicios por los cuales no es recomendable que el Estado establezca derechos o tasas, se presentan cuando el pago del gravamen sea un estorbo de importancia para la consecución del bien común buscado y cuando el acto de consumo del servicio sea una consecuencia forzosa o casi forzosa del cumplimiento de obligaciones públicas, excepto cuando el cumplimiento de las mismas está relacionada con actividades lucrativas.

Con la vigencia de la Ley Federal de Derechos, la Ley de Ingresos ha dejado de elaborar la clasificación de los derechos, no siendo posible derivar alguna de aquella ley en virtud de que en ella se van señalando los derechos, atendiendo a la Secretaría o Departamento Administrativo que de manera directa, o como cabeza de sector, tendrá a su cargo exigirlos.

El problema que ha surgido con la Ley Federal de Derechos es de que el legislador ha sido omiso en recoger en ella todos los derechos correspondientes a servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, por lo que indebidamente se sigue exigiendo el pago de derechos por esos servicios.

Clasificación de los derechos. — La doctrina ha elaborado di-

versas clasificaciones sobre los derechos o tasas. Así, Bielsa los divide en la siguiente forma: a).—Tasas de servicio de carácter industrial pero de interés económico; por ejemplo el servicio telegráfico, postal y otros de comunicaciones; b).—Tasas de instrucción pública; c).—Tasas sobre actuaciones y actos jurídicos; y d).—Tasas por servicios de policía, desinfección, sanidad, agua y policía comercial, como por ejemplo, la de pesas y medidas.

Analogías y diferencias entre impuestos y derechos.—Los impuestos y los derechos coinciden en que ambas figuras tributarias son creadas por la Ley y se pagan obligatoriamente.

Por el contrario, las principales diferencias entre unos y otros, son:

a).—Los impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos generales o indivisibles; los derechos para cubrir servicios públicos particulares o divisibles;

b).—Los impuestos pueden ser a cuota fija, proporcional, progresiva, etc.; los derechos son proporcionales a la extensión del servicio y excepcionalmente de cuota fija; y

c).—Los impuestos se aplican también para satisfacer otros servicios que no son indivisibles; los derechos únicamente para los particulares.

CAPITULO X

LA CONTRIBUCION ESPECIAL. INTRODUCCION. SUS CARACTERISTICAS. DE LOS SUJETOS. DEFINICION. OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS POR LOS QUE EL ESTADO DEBE EXIGIR QUE SE PAGUE ESTA PRESTACION. LA CONTRIBUCION POR MEJORAS. OTRAS ESPECIES DE LA CONTRIBUCION ESPECIAL. NUESTRA LEGISLACION. DEFINICION QUE ADOPTA NUESTRA LEGISLACION FEDERAL. CARACTERISTICAS DE ESTA FIGURA CONFORME A NUESTRA LEGISLACION. ANALOGIAS Y DIFERENCIAS ENTRE EL IMPUESTO, LOS DERECHOS Y LA CONTRIBUCION ESPECIAL.

Introducción. — La contribución especial es una figura jurídica tributaria de reciente creación, que ha sido recogida por casi todas las legislaciones; ha resultado objeto de grandes discusiones, porque si no es manejada con buen juicio y criterio por el Estado puede crear un grave malestar entre los contribuyentes. El ejemplo lo hemos visto en diversas entidades de la República en donde los contribuyentes han quedado profundamente molestos por la aplicación de esta contribución, en virtud de que el fisco local desatendió originalmente las recomendaciones de la doctrina.

Sus características. — Entre las principales características de la contribución especial, destacan las siguientes:

a). — Es una figura jurídica tributaria, por cuanto que el Estado la impone con el carácter de obligatoria a los particulares (1);

(1) Autores como Berliri, la consideran como un simple impuesto especial.

b). — Algo muy importante, y que no debemos olvidar para poder explicar la contribución especial, es que no es el pago por un servicio público prestado por el Estado u otras entidades públicas, sino el equivalente por el beneficio obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general, es decir, que la contribución especial se paga no por el servicio que el Estado ha prestado, sino por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de la prestación de este servicio. Por ello, hay que tomar en cuenta que esta figura jurídica se utiliza para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles; en obras o servicios que benefician a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinados individuos. Lo que se paga por concepto de la contribución especial no es por el servicio prestado o por la obra ejecutada, sino por el beneficio que determinadas personas han experimentado con motivo de la prestación de ese servicio o de la obra ejecutada (2);

c). — Esta contribución solamente es pagada por el particular que obtiene un beneficio directo o inmediato, ya que es posible la distribución del costo de la obra porque se conoce quienes son los más beneficiados con ella;

d). — Se trata del pago de una cantidad de dinero que está en relación con el monto del beneficio obtenido;

e). — La contribución especial es impuesta por el Estado o los organismos públicos autorizados; y

(2) Es frecuente confundir este gravamen con el impuesto de plusvalía, que tiene por objeto gravar los aumentos de valor que determinados bienes han experimentado como consecuencia de la baja del valor de la moneda o de la fuerte demanda en el mercado, etc. En tal equívoco incurrió el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al resolver, el 17 de septiembre de 1974, el amparo en revisión 2251/70, en los términos siguientes: "PLUSVALIA. IMPUESTO DE NATURALEZA JURIDICA DE ESTE TRIBUTO REGLAMENTADO POR LA LEY DE COOPERACION DEL ESTADO DE BAJA CALIFORNIA, REFORMADA POR DECRETO 77 DE 24 DE AGOSTO DE 1967. — Este tipo de exacción tributaria se establece en razón directa del beneficio o incremento que, con la sola ejecución de las obras, experimentan los inmuebles ubicados dentro de la zona de influencia; sin que en tal incremento participe, en lo absoluto, la actividad del propietario, sino únicamente la del Estado. De ahí que sea a este último, a quien se encomienda la tarea de determinar la derrama del impuesto en relación con las situaciones concretas correspondientes, de acuerdo con las bases generales que en la propia ley se consignan". — Amparo en revisión 2251/70, Alfonso Cárdenas González. 17 de septiembre de 1974".

f). — Por último, en tratándose de servicios, sólo se cubre en aquellos que se imponen por disposición de una ley.

De los sujetos. — Giannini (3) nos señala dos clases de sujetos que están obligados al pago de este gravamen. Ellos son: primero, los que encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general; y segundo, quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria, de un comercio, o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

Definición. — La contribución especial podemos definirla, por lo visto hasta aquí, en los siguientes términos: es una prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o los beneficia en forma específica.

Obras y servicios públicos por los que el Estado debe exigir que se pague esta prestación. — Se considera que el Estado debe exigir esta prestación en tratándose de aquellas obras o servicios de interés general que benefician de manera específica a determinadas personas, siempre y cuando no pueda recuperar el costo de la obra o servicio con su sola explotación. Por eso Luigi Einaudi señala, como ejemplo, que no es recomendable que el Estado pretenda recuperar el costo de la ejecución de un aeropuerto, porque no obstante que su construcción beneficia económicamente a los propietarios de los predios vecinos, el costo de la obra se puede recuperar con la sola explotación que del mismo se haga, esto es, con las cantidades que se cobren a las empresas que prestan el servicio aéreo.

En tratándose de los mercados públicos en el Distrito Federal, hace años se sugirió que el Departamento modificase el llamado impuesto para obras de planificación y señalase que entre las obras cuyo costo debería derramarse entre los propietarios de los predios colindantes se considera el de la construcción de los nuevos mercados, porque cuando son bien ejecutados y hechos con

(3) En su obra *Principios de Derecho Tributario.*

características modernas, y buen material, han beneficiado económicamente a los propietarios de los predios colindantes. Pero esa idea no se aceptó, seguramente porque subsistió la tesis de que el Departamento del Distrito Federal recuperaría el costo de los referidos mercados con su sola explotación y el alquiler de sus locales. Por lo tanto en aquellas obras o servicios en los que el Estado puede recuperar el costo de la obra, no es recomendable que se exija a los propietarios de los predios colindantes al pago de esta prestación.

Además, son también aplicables a esta figura las dos situaciones o casos que señala Ortega, en tratándose de las clases de servicios por los que el Estado no debe exigir el pago de los derechos, que se dan, cuando el precio pueda ser un estorbo para la consecución de la finalidad buscada por el Estado con el servicio, y cuando se solicita un servicio, para cumplir obligaciones que nos impone la ley, salvo el caso en que su prestación produzca para el particular un beneficio económico. Ejemplo de la primera situación lo encontramos en el caso de la educación primaria elemental, que es un servicio público general divisible, por cuanto que beneficia a toda la colectividad que el Estado imparta esa educación en forma gratuita, aun cuando se conoce en forma específica a aquellos que se benefician más que otros con la prestación de ese servicio. Sin embargo, si el Estado estableciese una cuota, por baja que fuese, la misma significaría un estorbo para la finalidad que se busca con la impartición de la educación primaria por parte de las escuelas oficiales.

La Contribución por Mejoras. — La figura típica de la contribución especial y como se le conocía originalmente a esta prestación, es la contribución por mejoras. El tratadista inglés Hugh Dalton nos dice en su obra *Principios de la Hacienda Pública,* que la contribución por mejoras es una invención norteamericana, y Seligman nos la define en los términos siguientes: "La contribución por mejoras es una contribución compulsiva, proporcional al beneficio específico derivado, destinada a sufragar el costo de una obra de mejoramiento emprendida para el beneficio común".

Esta figura se aplica en la construcción o ampliación de carreteras, caminos, calles, avenidas, parques y jardines, urbanización de las vías públicas, tales como pavimentación, banquetas, guarniciones, alumbrado, atarjeas, introducción de agua potable, etc.

Einaudi señala como características de esta figura, principal especie de la contribución especial, las siguientes: a). — Tiene un radio de aplicación geográfica, ya que el legislador establece o presume hasta que área geográfica alcanzan los beneficios de la obra (4); y b). — Sirve para aumentar el patrimonio del Estado por cuanto que con lo que se va a recaudar por concepto de esta prestación, se liquidarán, los adeudos que el gobierno tenga con los propietarios de los predios que resultaron afectados por la apertura o ampliación de la nueva calle, y esas nuevas superficies públicas incrementarán el patrimonio de la hacienda pública.

Sin embargo, en la práctica se han presentado serios problemas cuando se está frente a una obra costosa, cuyos beneficios no se suscriben a una área geográfica determinada, sino a toda la ciudad. Este problema ocurrió por primera vez en el Distrito Federal con motivo del Viaducto Miguel Alemán, pues no obstante ser una obra que quedaba comprendida dentro del impuesto de planificación, dado que benefició enormemente a los predios colindantes, se observó que si se pretendía derramar su elevado costo entre los propietarios de los predios que estaban dentro del área geográfica imponible, sobre todo, a los que están frente a esa obra, sería tanto como obligarlos a comprar nuevamente sus inmuebles. Por otra parte, se consideró que esa obra no solamente beneficiaba a los propietarios que estaban dentro del área geográfica, sino a todos los habitantes del Distrito Federal y, por ello, el Departamento se ha abstenido de exigir esta prestación por estimar, como se dijo, que es una obra que beneficia a toda la colectividad, a todo el Distrito Federal, y que por su elevado costo sería injusto pretender recuperarlo exclusivamente de los propietarios de los predios que están dentro del área geográfica de 300 metros. Este criterio ha privado también, en la construcción del Anillo Periférico y Ejes Viales.

En la contribución por mejoras encontramos como sujetos de la misma, según Giannini, en primer lugar, a los que encontrándo-

(4) El legislador mexicano, por lo que toca al Impuesto de Planificación de la Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, considera que el índice de influencia, por lo que toca a parques, jardines y plazas públicas, afectará a predios que se encuentren comprendidos dentro de una distancia de trescientos metros, medida gráficamente.

se en determinada situación, experimentan una particular ventaja económica, como consecuencia de una actividad administrativa de interés general.

Otras especies de la contribución especial. — Otras especies de la contribución especial las encontramos en las prestaciones por los servicios de verificación de pesas y medidas; en los servicios de vigilancia en los espectáculos teatrales, deportivos y centros nocturnos; en los servicios por el permiso para la portación de armas; en los servicios de seguridad social, etc.

En estas especies encontramos la segunda categoría de sujetos de la contribución especial, señalados por Giannini, representada por quienes como consecuencia de las cosas que poseen o del ejercicio de una industria o comercio, o de otra actividad, provocan un gasto o un aumento en el gasto público. En un centro nocturno, v. gr.: el Estado necesita designar un inspector que garantice el espectáculo, la efectividad del programa que se anuncia; quien desea portar un arma necesita obtener autorización del Estado como medio para controlar su uso, con lo que provoca un gasto al Estado y, por lo tanto, éste tiene derecho a recuperar el costo del mismo, exigiéndole de aquél que lo está originando.

Nuestra legislación. — Nuestra legislación federal no reconocía, hasta 1983, la figura de la contribución especial, aun cuando siempre han existido en ella ejemplos, como son:

a). — El impuesto de la mosca prieta que se aplica en las zonas en donde existe esta plaga, cuyos habitantes pagan cantidades adicionales en el consumo de la gasolina, con el objeto de que el Estado obtenga medios suficientes para combatir a dicha plaga.

b). — A través de un organismo descentralizado, como es Caminos y Puentes Federales de Ingresos, tenemos la contribución por mejoras pero no como tal, sino como un derecho o tasa, representado por las cuotas que dicho organismo exige por el uso de las carreteras y puentes que construye y maneja.

c). — En la legislación del Departamento del Distrito Federal encontramos la contribución por mejoras, pero bajo el nombre de impuesto para obras de planificación. La Ley señala como objeto del mismo, las mejoras que experimentan los propietarios de los predios que colindan con las obras que enumera.

El legislador, por lo que toca al referido Departamento del Distrito, se ha abstenido de caracterizar a la contribución por mejoras en forma correcta y por ello es frecuente oír como su equivalente al impuesto de plusvalía. La contribución por mejoras, no hay que olvidar, es una prestación que se paga por el beneficio económico que experimenta el propietario de un predio que colinda o está dentro del área geográfica en que se ejecutó la obra; en cambio el impuesto de plusvalía, es el que se paga por el incremento económico que han obtenido determinados bienes, como consecuencia de cambios económicos que ha experimentado el país o la zona en donde se encuentran ubicados esos bienes. En realidad son dos gravámenes totalmente diferentes. En la actualidad algunos países tienen en vigor el impuesto de plusvalía, pero en México no lo tenemos específicamente, aunque lo encontramos disfrazado en la Ley del Impuesto sobre la Renta cuando se afectan las utilidades por la enajenación de bienes inmuebles que derivan de la pérdida de valor de la moneda.

d). — Otro ejemplo de contribución especial dentro de nuestra legislación, lo encontramos en lo que se ha denominado, a partir de 1982, contribuciones de seguridad social, como lo son las aportaciones del Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. Cabe aclarar, como ya se explicó antes, que a estas aportaciones se les da el carácter de fiscal no obstante que se destinan a satisfacer el presupuesto de un organismo descentralizado, que no es discutido ni aprobado por la Cámara de Diputados, con la finalidad de aprovechar el procedimiento económico-coactivo, para que en esa forma los institutos no se vean impedidos de realizar en forma oportuna y rápida las obligaciones a su cargo. Sería imposible para los citados institutos prestar en forma efectiva sus servicios, si para requerir a un deudor tuviesen que acudir a los tribunales judiciales federales.

Se había puesto en duda el si estas prestaciones constituían auténticas contribuciones especiales no obstante que una y otra tienden a beneficiar a patrones y trabajadores, garantizando el derecho a la salud y el derecho a la habitación. Sin embargo, esas cuotas son verdaderas contribuciones especiales, pues el trabajador y el patrón al cubrirlas, aun cuando no reciben a cambio servicios

inmediatos, tienen el derecho de exigirlos y aprovecharlos cuando les sean necesarios, como, por ejemplo, en el caso de enfermedad de algún trabajador.

A cambio de las cuotas que el asalariado entrega no recibe de inmediato los servicios, y hay que pensar que existen algunos que tienen años de estar pagando las cuotas al Seguro Social y que nunca se han aprovechado o beneficiado de algunos de los servicios; pero tienen la expectativa de que en cualquier momento los pueden solicitar y obtener su prestación del Instituto Mexicano del Seguro Social.

No podemos considerar las cuotas del Seguro Social como derechos, como inicialmente las estimó el legislador, porque por lo que se paga no se recibe de inmediato un servicio, sino solamente hasta que se llegue a coincidir en alguna de las situaciones en que conforme a la Ley del Seguro Social existe o nace el derecho a las prestaciones. Tampoco es un impuesto, porque a cambio de lo que se paga se tiene derecho a recibir los servicios correspondientes; en cambio, los servicios públicos o administrativos los reciben, inclusive, quienes no pagan el impuesto. Por ello se considera que las cuotas del Seguro Social son verdaderas contribuciones especiales por los servicios de previsión social, así como las aportaciones a cargo de los patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, visto el beneficio que aquéllos experimentan al satisfacer en esa forma una obligación constitucional a su cargo, como es la entrega de viviendas higiénicas para sus trabajadores.

Definición que adopta nuestra legislación federal. — La legislación federal sólo reconoce como especies de la contribución especial a lo que llama aportaciones de seguridad social, que define como "... las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado" (5).

En la primera parte de la definición quedan comprendidas las aportaciones a cargo de los patrones para el Fondo Nacional de la

(5) Artículo 2o. fracción II del Código Fiscal de la Federación.

Vivienda para los Trabajadores, que vienen a sustituir la obligación que la Constitución Federal impone a aquellos de proporcionar a sus trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas (6) y en la segunda parte se alude a las cuotas del Seguro Social.

Características de esta figura conforme a nuestra legislación. — Las que conforme a nuestra legislación debe reunir, son las siguientes:

a). — *Debe cubrirse sólo en prestaciones de servicios públicos impuestos por una ley o con motivo de la ejecución de ciertas obras.* — Hay que recordar lo que se señaló acerca de la primera característica de los derechos, de que cuando el Estado impone por disposición de una ley que determinadas actividades o quienes poseen ciertos bienes reciban un servicio público, es porque hay interés de la colectividad de que el Estado garantice la seguridad de la efectividad y calidad del servicio. Se trata de servicios de interés general pero divisibles, y por ello, cuando el Estado opta por imponer sus servicios mediante la aplicación de una ley y no espera que los particulares interesados acudan a solicitarlos, lo que por éstos se pague constituye una contribución especial.

b). — *El cobro debe fundarse en la Ley.* — Por lo que toca a la Federación, hemos visto en el artículo 31 fracción IV Constitucional, que es obligación de los mexicanos contribuir al gasto público de la Federación, Estados o Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes y en los términos del artículo 73 fracción VII, de la propia Constitución, el Congreso deberá discutir y aprobar anualmente, las contribuciones que basten a cubrir el Presupuesto. Por lo tanto, si la contribución especial es una auténtica figura jurídica tributaria, para que la legislación fiscal federal la incorpore, no será necesario reformar la Constitución, puesto que dentro del término contribución quedan comprendidas las tres figuras jurídicas tributarias, como son los impuestos, los derechos y la contribución especial (7).

c). — *El servicio debe prestarlo la administración activa o directa.* — Hay que recordar el motivo: el único presupuesto que se

(6) Artículo 123 apartado A, fracción XII de la Constitución Federal.

(7) Estas ideas las recoge el nuevo Código Fiscal en su artículo 2o., fracción I.

somete a la consideración de la Cámara de Diputados es el de la administración activa o directa del Estado, por lo que dicha Cámara desconoce el monto del presupuesto de la administración delegada o autárquica, de lo que se concluye que no hay obligación de pagar impuestos, derechos o contribuciones especiales cuyos rendimientos se destinan en favor de los organismos descentralizados. Por ello, el servicio o la obra que se presta o se ejecuta y por los cuales el Estado desea recuperar su costo mediante la contribución especial, deberá ejecutarle o prestarla su administración activa. Precisamente por esto el organismo denominado Caminos y Puentes Federales de Ingresos, no exige la prestación como una contribución especial, sino de un precio que podemos denominar público, porque el Estado lo fija de acuerdo con el costo de la obra y del servicio de mantenimiento. Sin embargo, la Ley Federal de Derechos señala como pago de derechos las cantidades que se cubren a ciertos organismos descentralizados por los servicios que prestan.

d).—*La aportación económica debe ser inferior al valor del servicio público u obra ejecutada.*—La falta de respeto de esta característica es lo que da origen a profundo malestar, cuando se aplica a los particulares. Esto es precisamente lo que han alegado los contribuyentes de los Estados y del Departamento del Distrito Federal: que la autoridad local no les ha exigido que contribuyan al costo de la obra, de acuerdo con lo que señalan las leyes de hacienda, sino que han tratado de exigirles el costo total de la misma.

La doctrina recomienda que el Estado no exija o derrame entre los particulares beneficiados el costo total del servicio, sino solamente el de la parte que directamente les favorezca, ya que si se trata de un servicio público general divisible, el Estado debe aportar la cantidad que corresponde al beneficio general y únicamente debe exigir de los particulares la parte por la que ellos se han beneficiado en forma específica, con lo que gobierno y particulares cubren proporcionalmente el costo del servicio.

Hay que advertir los peligros que presenta esta figura jurídica tributaria, porque, por ejemplo, considérese que en los límites de la ciudad de San Luis Potosí se construyera un periférico bien hecho y con buenos materiales. Indudablemente que el costo de la obra tendría un valor superior al de los predios colindantes a ella,

por lo que la recuperación de su costo originaría una peligrosa reacción de los afectados.

Esos inconvenientes los observamos en el Distrito Federal, cuando se empezaron a prolongar hacia el sur la Avenida División del Norte y otras de igual importancia. Esas obras afectaron terrenos propiedad de agricultores y campesinos que obtenían sus ingresos de la explotación de sus parcelas, y de las pequeñas entradas —normalmente equivalentes al salario mínimo— percibidas de la prestación de sus servicios en empresas particulares. ¿De dónde iban a obtener los miles de pesos que les correspondía pagar por la derrama del costo de la obra en esa época?

Por ello, también es recomendable que el Estado guarde mucho secreto respecto a las obras que va a ejecutar y en las que va a tratar de recuperar su costo a través de la contribución de que se trata, porque como se ha observado, y esa es la experiencia que se tienen en la mayor parte de los países, hay particulares que están atentos de cuáles son las nuevas vías públicas que se van a abrir para acudir de inmediato, antes de que los propietarios de los predios colindantes a ellas se enteren y comprarles los terrenos a bajos precios, o bien, aprovecharse posteriormente de que los dueños de los inmuebles son de escasa capacidad económica y no van a estar en condiciones de pagar la contribución, con lo que corren el peligro de que el Estado les embargue y remate sus bienes para recuperar el importe de la parte que les corresponde cubrir, equivalente al costo del beneficio económico que experimentaron sus predios.

La característica de que la aportación económica exigida a los particulares debe ser inferior al valor del servicio público u obra ejecutada, mitiga, atenúa en parte el rigor de esta figura jurídica tributaria. Cuántas veces quien tiene en propiedad un predio vive tranquilo; pero desde el momento que se percata que el Estado empieza a urbanizar la calle, construir pavimentos, banquetas, alumbrado moderno, de lo más costoso, entre en intranquilidad y angustia, porque se da cuenta que le corresponderá la obligación de pagar una parte del costo de esa obra y, si el Estado abusa, pretendiendo recuperar de los "beneficiados" el costo total de la obra, el pago será muy considerable.

En el Distrito Federal la contribución especial aparece bajo el

rubro de impuestos para obras de planificación y derechos de cooperación, pero no exige que los particulares contribuyan con el costo total de la obra, sino con parte del costo de la misma, que es lo correcto, pero en la práctica se reclama el costo total de la obra.

Por su pobreza económica la mayoría de los Estados optan por seguir el ejemplo que se ha observado en el Distrito Federal, en el que indebidamente se derrama entre los particulares correspondientes el costo total de la obra. Lamentablemente la imitación que los Estados realizan está fuera de toda lógica porque no consideran que los predios en la provincia no aumentan de valor con la ejecución de las obras, como han aumentado en el Distrito Federal en condiciones semejantes. En el Distrito Federal no ha habido malestar, porque todo propietario, sea de colonia proletaria o zona residencial, se percata que su predio aumenta de valor; pero a pesar de esto, ha habido pequeños propietarios, como los campesinos, que se han visto obligados a enajenar rápidamente y a bajo precio sus terrenos, que ya tienen un enorme valor, porque no tienen con qué pagar las prestaciones que representa la contribución con lo que, de hecho, no llegan a beneficiarse plenamente del incremento económico que han experimentado sus predios.

e).—*El pago de la contribución constituye una prestación obligatoria.*—Si la contribución que se analiza es una figura jurídica tributaria es lógico que su pago debe efectuarse con carácter obligatorio. ¿Cuándo surge o nace la obligación tributaria? En el momento en que el Estado concluye las obras surge la obligación a cargo de los particulares, por cuanto que es entonces cuando el beneficio se objetiviza y, además, el Estado queda en condiciones de derramar el costo de la obra. En tratándose de un servicio, al momento en que el servicio se presta.

f).—*La prestación debe ser proporcional al beneficio recibido.*—Si tenemos la obligación de contribuir al gasto público, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, debemos de contribuir al pago de la figura jurídica que se estudia, en la medida o en la proporción en que nos hemos visto beneficiados con la ejecución de una obra o la prestación de un servicio público de interés general divisible.

Analogías y diferencias entre el Impuesto, los Derechos y la

Contribución Especial.—Las analogías entre las tres figuras jurídicas tributarias, son:

a).—Las tres deben establecerse en una ley formalmente legislativa; y

b).—Las tres se establecen con el carácter de obligatorias.

Las principales diferencias entre las tres figuras, son:

a).—El impuesto se establece para satisfacer servicios públicos generales indivisibles y, cuando el interés público lo reclame, para satisfacer servicios públicos generales divisibles y servicios públicos particulares; la tasa o derecho se exige en la prestación de servicios públicos particulares, y la contribución especial se exige en la prestación de servicios públicos generales divisibles.

b).—El impuesto se paga sin recibirse servicio o beneficio directo e inmediato; la tasa o derecho se paga a cambio de un servicio, y la contribución especial, se paga por un beneficio obtenido.

c).—El impuesto puede contener, una tasa, cuota o tarifa progresiva o regresiva; la tasa o derecho es proporcional al costo del servicio, excepcionalmente de cuota fija, la contribución especial es proporcional al beneficio y excepcionalmente también es de cuota fija.

CAPITULO XI

TEORIAS QUE FUNDAMENTAN LA PERCEPCION DE LOS TRIBUTOS. TEORIA DE LOS SERVICIOS PUBLICOS. TEORIA DE LA RELACION DE SUJECION. TEORIA DE LA NECESIDAD SOCIAL. TEORIA DEL SEGURO. POSICION QUE ADOPTA NUESTRA CONSTITUCION DEL GASTO PUBLICO. CARACTERISTICAS DEL GASTO PUBLICO. DEFINICION. COMPETENCIA DE LA CAMARA DE DIPUTADOS PARA APROBAR EL GASTO PUBLICO. SUS CONSECUENCIAS.

Diversas han sido las teorías elaboradas por la doctrina para fundamentar el derecho del Estado para imponer y percibir tributos, de las que se citarán cuatro, así como la posición que adopta nuestra Constitución al respecto.

Teoría de los Servicios Públicos. —Esta teoría considera que el tributo tiene como fin costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que considera que lo que los particulares pagan por concepto de gravámenes es el equivalente a los servicios públicos recibidos. Esta teoría es conocida igualmente como Teoría de la Equivalencia o también Teoría del Beneficio (Benefit Teory) por los ingleses. Contra ella se han enderezado las siguientes críticas:

a).—Hasta fines del siglo pasado casi todos los países coincidían respecto a los servicios públicos que el Estado debía prestar a la sociedad, pero en la actualidad varían de una nación a otra, según que la intervención estatal en las actividades de los particulares sea mayor o menor. De ahí que servicios que en un país se prestan exclusivamente por el Estado, en otro concurren a darlos éste y los particulares y, en otros, únicamente los particulares.

Por consiguiente, se advierte que el concepto "servicio público" es vago e impreciso, por estar supeditado a las ideas político-financieras que las personas que se sucedan en el poder guardan al respecto.

b). — No toda la actividad del Estado va encaminada a la prestación de los servicios públicos, por lo que no todos los recursos se destinan exclusivamente a la satisfacción de servicios de esta naturaleza. Cierto que el Estado eroga fuertes cantidades por esta clase de servicios, pero en los Estados contemporáneos no es ésta la única actividad sino que también tienen a su cargo colmar necesidades de distinta naturaleza, que sólo con una interpretación muy forzada podríamos aceptar como públicas; v. gr.: los gastos que el Estado realiza fuera de su actividad regular, como son los de propaganda realizada en el extranjero a favor de su sistema de gobierno, con el fin de mantener lo más alejado posible de sus fronteras un conflicto armado.

c). — No todas las leyes impositivas poseen finalidades fiscales, o sea la de suministrar recursos, por lo que si llegan a producir ingresos, ello es ajeno al propósito que fundamenta a dichos ordenamientos.

Teoría de la Relación de Sujeción. — Para los tratadistas alemanes de Derecho Público, la obligación de las personas para pagar tributos surge de su condición de súbditos, "de su deber de sujeción". Que esta obligación no está supeditada a que el contribuyente perciba ventajas particulares, pues el fundamento jurídico para tributar "es pura y simplemente la relación de sujeción".

Para los autores de esta teoría carece de importancia la clasificación de los tributos en atención a los servicios públicos que con ellos se sufragarán. En contra de ella se han enderezado críticas tales como que no sólo los súbditos están obligados para con el país, sino también los extranjeros. Esta crítica es débil frente al fondo que encierra la teoría de la relación de sujeción, ya que es producto de alto concepto que los habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de tributar, sino de hacerlo con honestidad.

En cambio, en países como los de nuestro Continente, estas ideas chocan con el concepto que sobre la obligación de tributar se

tiene, en el sentido de que es el pago por los servicios públicos recibidos.

Teoría de la Necesidad Social.—Andreozzi, en su obra *Derecho Tributario,* expresa que el fundamento esencial del tributo es la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado. Explica su teoría de la necesidad social comparando las necesidades del hombre con las de la sociedad, las cuales divide en dos clases: físicas y espirituales. Las necesidades físicas del hombre, son: alimentación, vestido, habitación, y en general, todas aquellas que necesita satisfacer para subsistir. Satisfechas estas necesidades, el hombre tiende a superarse, a adquirir mejor medio de vida, a colmar aquellas necesidades que lo elevarán espiritualmente y que le proporcionarán una mejoría en su persona.

La sociedad, al igual que el hombre, tiene necesidades que satisfacer, a fin de poder subsistir y elevarse en el campo de la cultura, lo que puede lograrse con los recursos que el Estado percibe por concepto de tributos.

Las necesidades de la sociedad son similares a las del hombre, pero de carácter general y no particular. Así tenemos que las necesidades físicas de ella, son: alimentación, vivienda, vestido, orden y seguridad, confort, servicios públicos, etc.

Por lo que toca a las necesidades espirituales, puede citarse: escuelas, universidades, museos, deportes, conciertos, etc.

Frente a estas necesidades comunes se encuentran las privadas, que el hombre satisface por sí mismo, pero que en un momento dado pueden quedar incorporadas dentro de aquellas.

Para Andreozzi, la existencia de leyes fiscales con finalidades extrafiscales satisface también necesidades sociales, por cuanto que a través de ellas el Estado puede regular o satisfacer determinadas necesidades o apetencias de la sociedad.

En efecto, la ayuda que proporciona a la industria origina la expedición de leyes impositivas que conceden franquicias fiscales; el auxilio a la misma en contra de la competencia de la industria extranjera da lugar a la elevación de las tarifas aduaneras; para ayudarla a competir fuera del país con mercancías semejantes, se disminuyen los impuestos a la exportación; o para coadyuvar al

desenvolvimiento de la industria que explota exclusivamente materia prima nacional, se elevan, extraordinariamente las tarifas aduaneras correspondientes a la materia prima.

Por último, Andreozzi hace hincapié en los grandes gastos que sostienen los países económicamente fuertes —Estados Unidos, Inglaterra, Rusia— con el objeto de mantener lo más alejado posible a sus fronteras el peligro de una conflagración. Esos cuantiosos gastos, que son cubiertos principalmente con el producto de los impuestos y que vienen a colmar una necesidad que sienten los habitantes de esos países, para no sufrir en su propio territorio un conflicto armado, vienen a satisfacer un verdadero requerimiento social.

Aplicando esta teoría a nuestra realidad, observamos cómo el Gobierno Federal, a través de diversos organismos y entes públicos, eroga anualmente considerables cantidades para satisfacer las necesidades "físicas" y "espirituales" de la sociedad mexicana.

Dentro de las necesidades físicas que el Estado Mexicano trata de satisfacer primordialmente, tenemos la alimentación que se procura colmar a través de organismos descentralizados, como la Conasupo, que gasta fuertes sumas tratando de mantener a bajos precios los artículos de consumo indispensable, o bien, concede subsidios o franquicias a fabricantes de artículos alimenticios de primera necesidad, a fin de evitar el alza del producto, u otorga precios de garantía para la siembra de ciertos productos agrícolas, etc.

Por lo que respecta al problema de la habitación, se invierten anualmente respetables cantidades a través de instituciones como el ISSSTE, el Banco Nacional de Obras y Servicios Públicos, el Instituto Mexicano del Seguro Social, el Instituto Nacional para el Desarrollo de la Comunidad Rural y de la Vivienda Popular, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y el FOVI, para tratar de resolver, en parte, la escasez de viviendas o casas de bajo precio. Se han expedido ordenamientos como la Ley de la Vivienda Popular, en la que se conceden diversos beneficios a las personas que se dediquen a la construcción de habitaciones baratas. Franquicias semejantes las encontramos, también, en la le-

gislación del Departamento del Distrito Federal, como la Ley de Exención de Impuestos a la Construcción de Habitaciones Baratas.

Tratándose de los servicios públicos el Estado efectúa gastos de consideración por este concepto ya que aún en los casos en que percibe ingresos por su prestación, muchas veces el precio fijado es político, como por ejemplo las bajas tarifas que se mantienen en los transportes oficiales.

Veamos ahora los medios de que se vale el Gobierno Federal, para satisfacer las necesidades espirituales de la sociedad.

1.—Promoción de la cultura:

a).—Educación pre-primaria, primaria y secundaria, así como estudios superiores prestados a través del Instituto Politécnico Nacional, la Escuela Nacional de Maestros, la Escuela de Agricultura, el Colegio Militar y las Escuelas Superiores Rurales, enteramente gratuitas.

b).—Por conducto de organismos como el Instituto Nacional de Bellas Artes se presentan a bajos precios obras teatrales o conciertos de alto costo escénico, que difícilmente podría presentar la iniciativa privada a los mismos precios;

c).—Existen diversos grupos culturales o de investigación, como el Colegio de México, constituidos por las personas más destacadas en nuestro país, en su profesión, arte o especialidad, cuyo nombramiento y remuneración son vitalicios y que periódicamente dictan conferencias de alto valor;

d).—Con cargo al Erario se sostienen numerosos museos y se protegen las principales zonas arqueológicas del país; y

e).—Se conceden franquicias fiscales a las agrupaciones teatrales que presentan obras que ayudan al desenvolvimiento de la cultura.

2.—Promoción del deporte:

a).—Por conducto de organismos descentralizados, como la Conferencia Deportiva Mexicana, el Consejo Nacional de Recursos para la Atención de la Juventud, el Instituto Mexicano del Seguro Social, etc., el gobierno contribuye a la difusión del deporte; y

b). — Todos los organismos deportivos amateurs gozan de exención en el pago de impuestos federales.

Revisando nuestra legislación federal encontramos decretos que se denominan de descentralización industrial, que tienen por finalidad estimular por zonas el desarrollo económico del país.

Esta teoría se objeta diciéndose que en realidad es una réplica de la de equivalencia por cuanto que el Estado, al satisfacer necesidades sociales, no hace sino cubrir servicios públicos.

Esta aseveración es errónea, ya que como antes se señaló, el concepto "servicio público" no abarca toda la actividad del Estado, siendo además vago e impreciso, en virtud de que no todos los servicios que él presta garantizan la regularidad, continuidad y uniformidad en la prestación, que son los elementos que todo servicio que se considera público debe reunir, según la definición del tratadista mexicano Gabino Fraga, en su obra *Derecho Administrativo.*

Teoría del Seguro. — Los tributos, en especial el impuesto, se consideran como el pago de una prima de seguro por la protección que el Estado otorga a las vidas y haciendas de los particulares; tesis ésta que se ha reputado como falsa, en virtud de que "la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo ni podría estarlo nunca a una simple función de protección de la hacienda de sus súbditos", pues "de actuar el Estado como una empresa de seguros tendría la obligación, al realizarse el riesgo, de indemnizar al dañado por dicho riesgo, de manera que en caso, por ejemplo, de un homicidio, el Estado debería indemnizar a los deudos del muerto, así como en caso de robo, o cualquier otro que lesionara su patrimonio debería indemnizar a la víctima, y el Estado no procede en esta forma porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus súbditos o indemnizarlos en caso de violación" (1).

Sin embargo, hoy, a medida que se incrementa la violencia criminal, se ha llegado a la conclusión de que el Estado debe compensar a las víctimas inocentes de esos crímenes.

En apoyo de esta idea se ha dicho que a las personas acusadas

(1) Flores Zavala, Ernesto. *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas,* p. 46, Ed. 1946.

de un delito se les otorga toda la protección que la sociedad les puede ofrecer, para no ser injustamente castigados, pero "¿qué sucede con la persona herida tirada en la calle, algunas veces media muerta? Si es hospitalizada pierde su salario; cubre en buen número de casos sus gastos de curación. La sociedad toma bajo su cuidado a la persona acusada de un delito, pero hace poco por la persona que está sufriendo el daño" (2).

Se ha llegado al punto, se expresa por legisladores norteamericanos "de que se debe dar consideración a la víctima del crimen, a aquél que sufre por causa del delito. Para él la sociedad ha fallado miserablemente ...la sociedad tiene una obligación. Cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir a personas de que sean victimadas, la sociedad tiene entonces la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de la protección" (3).

Nueva Zelanda y Gran Bretaña fueron los pioneros en el pago de compensación por el Estado a víctimas del crimen, pues sus programas se iniciaron en 1964. Siete de las diez provincias canadienses y algunos Estados de Australia tienen sistemas de compensación y Suecia está por iniciar uno. En Gran Bretaña, sólo se cubre indemnización en los casos de crímenes con violencia.

Algunos otros países europeos, incluyendo a Noruega, Finlandia, Países Bajos y Alemania del Oeste, han demostrado interés en la experiencia sueca.

En los Estados Unidos de Norteamérica seis entidades federativas (Nueva York, Massachusetts, Maryland, California, Hawai y Nevada), han aprovechado programas tendientes a cubrir tales pagos y algunas otras entidades están considerando la idea. A medida que la violencia criminal aumenta, fuerte presión se está realizando para la existencia de una ley federal que otorgue compensación de los fondos públicos a las víctimas inocentes de tales crímenes.

La teoría que ayer fue objeto de fuertes críticas, hoy se está adoptando por los países más importantes.

Posición que adopta nuestra Constitución: Del Gasto

(2) Ex-Senador Ralph W. Yarborough, for Texas, 1971.
(3) Senador Mike Mansfield, 1971.

Público. —Nuestra Constitución en su artículo 31, fracción IV, expresa que es obligación de los mexicanos la de contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y Municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes (4). Por lo tanto, el fundamento jurídico para tributar reside en la necesidad que los mexicanos tenemos de sufragar los gastos públicos; pero ¿qué debemos entender por gastos públicos?, ¿tienen ese carácter todas las erogaciones que el Estado efectúa, tanto por conducto de su administración activa o directa, como por su administración delegada o paraestatal? o ¿solamente la tienen las que realice por conducto de la primera de las administraciones citadas? En principio, gasto público es toda erogación hecha a través de una Secretaría o Departamento de Estado o de un organismo descentralizado.

Se ha sostenido que por gastos públicos deben entenderse los que se destinan a la satisfacción atribuida al Estado, de una necesidad colectiva; quedando, por lo tanto, excluidos de su comprensión, lo que se destinen a la satisfacción de una necesidad individual. Conforme a estas ideas los gastos públicos se clasifican en colectivos e individuales y se pregunta, ¿particulares de quién, del Estado o de los funcionarios encargados del Poder Público? Si son del primero, son gastos públicos y también si son de los segundos, en cumplimiento de sus funciones, luego entonces, debemos rechazar ese concepto.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha expresado, en jurisprudencia definida, que por gastos públicos "no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquéllos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos". Esta tesis, por su amplitud, no resuelve el problema, ya que hay organismos descentralizados que tienen encomendadas funciones y servicios públicos y sin embargo, no obstante que las erogaciones para realizarlos

(4) Se hace la observación de que la Constitución no prevé la satisfacción de gastos autorizados en el presupuesto mediante financiamientos internos o externos, ya que sólo se habla de establecer las contribuciones que basten a cubrir el gasto público, "omisión muy explicable en virtud de que estos preceptos provienen de épocas en que las funciones del Estado eran muy restringidas y su intervención muy limitada en los aspectos del desarrollo económico nacional. Manuel Sánchez Cué. Colaboración a la obra *Estudios de Derecho Público Contemporáneo,* Ed. F.C.E. y U.N.A.M., 1972.

deben reputarse como gastos públicos, no reciben esta denominación, por la misma razón que ellos no pueden beneficiarse del rendimiento de un gravamen. Por consiguiente, debemos concluir que la tesis expuesta por la Suprema Corte de Justicia no sirve para precisar el contenido del concepto "gastos públicos".

Características del Gasto Público. —En atención a lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política Mexicana, en relación con los artículos 73 fracción VII, 74 fracción IV y 126 del mismo ordenamiento, una erogación hecha por la Federación quedará comprendida como "gasto público", si reúne las 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 satisfacer el presupuesto y éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, o sean, las Secretarías y los Departamentos de Estado, y demás poderes de la Unión pero no las que realizará 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 conducto 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, la Cámara de Diputados deberá revisar la cuenta pública del año anterior, examen que "tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas", que toda erogación ajena a las funciones de la Secretaría o Departamento de Estado a cuyo presupuesto corresponda, será rechazada por dicha Cámara 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 Orgánica de la Administración Pública Federal del 24 de diciembre de

1976, 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 por el artículo 75 de la misma Constitución, que expresa que cuando por cualquier circunstancia se omita 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 exigir responsabilidades.

Definición.—De acuerdo con las características señaladas, por gasto público se entiende toda erogación hecha por el Estado a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades en los términos previstos en el Presupuesto.

Competencia de la Cámara de Diputados para aprobar el Gasto Público. Sus Consecuencias.—Por último incidentalmente tenemos que en los términos del artículo 74, fracción IV, de la Consti-

tución, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados aprobar el Presupuesto anual de gastos de la Federación. Visto esto, podemos señalar lo siguiente:

Primero. — Que el Senado aprueba la Ley de Ingresos de la Federación, sin saber en qué se invertirá lo que se va a recaudar.

Segundo. — Conforme al artículo 126 de la Constitución, no puede hacerse pago alguno que no esté previsto en el Presupuesto o determinado por Ley posterior, con lo que la Cámara de Senadores no conocerá el gasto general de la administración activa de la Federación, pero sí cuando haya que autorizarse un nuevo, pero pequeño gasto, comparado con el general, dado que una iniciativa será ley si es aprobada por las dos cámaras legisladoras.

Tercero. — A partir del 7 de diciembre de 1977, la Cámara del Senado carece de competencia para conocer de la cuenta de la hacienda pública, con lo cual se da fin a una incongruencia que existía: que esta Cámara no intervenía en la aprobación del presupuesto, pero sí conocía después del examen del gasto hecho.

CAPITULO XII

LA LEY TRIBUTARIA Y SU REGLAMENTO. INTRODUCCION. SUS DIFERENCIAS. CARACTERISTICAS DE LA LEY TRIBUTARIA. NUESTRA CONSTITUCION Y LA LEGISLACION SECUNDARIA.

Introducción. — El Derecho Tributario se encuentra en la actualidad en pleno desarrollo buscando, como se señaló en el Capítulo de la Ubicación del Derecho Tributario, su autonomía de las ramas del Derecho a las que ha estado incorporado, o sea, las del Administrativo y el Financiero. Lo anterior está originando graves errores, omisiones o lagunas en las leyes tributarias que se expiden; errores, omisiones o lagunas que varían, según sean administrativas o financieras los que las elaboren, sobre todo cuando el "legislador" es solamente técnico de gabinete, divorciado de la realidad jurídica, moral y cívica en que se encuentran colocados el grueso de los contribuyentes y el personal de la administración tributaria.

Ante esta situación, el reglamento adquiere cada día mayor importancia como instrumento para corregir o colmar errores, omisiones o lagunas que se encuentran en la ley. Nuestra legislación fiscal federal, en su evolución está llena de ejemplos de leyes con graves fallas de técnica legislativa, que se han pretendido corregir con la expedición de reglamentos y, veces, hasta con simples circulares, lo que hace importante estudiar, aun cuando en forma somera, las diferencias y alcances de la ley tributaria y su reglamento.

Sus diferencias. —Carré de Malberg, en su obra *Teoría General del Estado* (1), expresa que la diferencia esencial entre el Poder Legislativo y el Poder Reglamentario, consiste en que: "El uno es de esencia más alta que el otro. Tanto el reglamento como la ley, dice, son fuentes del Derecho, pero el derecho que crean respectivamente no tiene el mismo valor y no lo crean, en efecto, con igual potencia. Por una parte, la regla emitida por la vía legislativa tiene sobre todas las existentes una fuerza superior que consiste: a).—En que tiene primacía anulándolas en oposición a ella; y b).—En que no puede modificarse ni derogarse más que por una nueva disposición del órgano legislativo".

Se han hecho algunas críticas en contra de las diferencias antes señaladas, diciéndose que existen leyes que no tienen la característica de permanencia que debían de tener y que es importante, en contra del reglamento que se deja en manos de la administración para una más móvil y más adaptable aplicación y la posibilidad de sustitución, cada vez que sea indispensable.

Por consiguiente, si el reglamento no es de la misma esencia que la ley, ¿cuál es su función?

Como el reglamento es expedido por el Poder Ejecutivo, que carece de facultades para imponer cargas a los particulares, su potestad jurídica y de mando consiste en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclararlas, regular la materia que ésta le autoriza, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados.

La doctrina está acorde en que las disposiciones reglamentarias deben ajustarse en todo a los preceptos de la ley que trate de reglamentar, sin ampliar ni restringir los postulados de la misma, toda vez que la facultad reglamentaria es una fuente secundaria de derecho que se encuentra subordinada a la fuente primaria, que es la ley, y no tiene otro objeto que determinar su forma de aplicación y particularismo en concreto, por lo tanto, la ley, el contenido de la ley expresa y literal, constituye el límite de validez de los reglamentos y si éstos van más allá de lo preceptuado por la ley, se convierten en ordenamientos ilegales e inaplicables (2).

---

(1) Citado por M. Andreozzi en su obra *Derecho Tributario Argentino*, Tomo I.

(2) Apuntes del Lic. Fernando Rodríguez de la Mora.

Características de la ley tributaria. —Andreozzi señala como características de la ley tributaria, en comparación con las demás leyes, las siguientes (3):

I. —Es una ley que impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado;

II. —La ley tributaria tiene eficacia específica propia; y

III. —Tiene un poder de ejercicio inmediato, dejando a salvo los derechos del obligado para discutir su constitucionalidad.

Nuestra Constitución y la legislación secundaria. —Al señalar nuestra Constitución que compete al Congreso de la Unión el discutir y aprobar en su período ordinario de sesiones, las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto —artículo 73 fracción VII— y al Presidente de la República promulgar y ejecutar las leyes que expida dicho Congreso, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia —artículo 89 fracción I—, se concluye que la facultad reglamentaria tiene como marco a la ley tributaria y, por lo tanto, no puede excederse de ese límite, pues de no respetarlo se convertirá en un ordenamiento ilegal.

Sin embargo, no hay que olvidar las excepciones que a lo anterior consigna la misma Constitución en sus artículos 29 y 131, que la doctrina denomina Decreto-Ley y Decreto-Delegado (4).

En el Código Fiscal de la Federación encontramos una disposición en la que el Congreso autoriza al Poder Ejecutivo para "Dictar las medidas relacionadas con la administración, control, forma de pago y procedimientos señalados en las leyes fiscales, sin variar las disposiciones relacionadas con el sujeto, objeto, la base, la cuota, la tasa o la tarifa de los gravámenes, las infracciones o las sanciones de las mismas a fin de facilitar el cumplimiento de las de los contribuyentes"; autorización ésta que es una auténtica delegación de facultades no prevista en la Constitución (5).

Veamos algunos ejemplos en nuestra legislación, en los que el reglamento se excede de la ley tributaria:

---

(3) Obra citada.

(4) Véase Cap. Fuentes del Derecho Tributario.

(5) Art. 39, Frac. II del Código Fiscal de la Federación.

a). — La derogada Ley del Impuesto sobre Compra-Venta de Primera Mano de Aguas Envasadas y Refrescos establecía en el último párrafo del artículo 9o., que los proveedores de extractos o concentrados que hagan ventas a quienes exploten máquinas para expender refrescos no embotellados, tendrán las mismas obligaciones a cargo de los proveedores de envases, corcholatas, etiquetas y de anhídrido carbónico; obligaciones éstas que se extendieron a los proveedores de jarabes, en los términos del oficio circular 306-V-IV-238 del 14 de enero de 1971, lo cual se rechazó por el Tribunal Fiscal de la Federación (6).

b). — La anterior Ley del Impuesto sobre la Renta no gravaba en forma alguna las remuneraciones que profesionales extranjeros residentes en el extranjero percibiesen de algún profesional residente en México, salvo que sus servicios los prestaran eventualmente en nuestro país; laguna ésta que se pretendió subsanar al explicarse el reglamento de dicha ley, cuyo artículo 96 expresaba que en los casos en que profesionales extranjeros radicados en el extranjero percibiesen participaciones en honorarios profesionales, se les deberá retener el impuesto que resulte de aplicar la tarifa correspondiente.

c). — El artículo 47 B de la Ley del Impuesto sobre la Renta vigente durante 1977 y 1978, expresaba que la utilidad bruta era la cantidad que resultaba de disminuir a los ingresos propios de la actividad del contribuyente, en un ejercicio, entre otros conceptos "el costo de lo vendido". Al no prever este precepto el costo de lo arrendado o el costo del servicio prestado, el Reglamento de la Tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias nos decía, en sus artículos 10 y 11 lo siguiente: "Artículo 10. — Tratándose de prestación de servicios, *el costo de lo vendido* se integrará..." y "Artículo 11. — Las empresas que obtengan ingresos por conceder el uso o goce de bienes, integrarán *el costo de lo vendido* con el importe...". Esto fue rechazado por nuestros tribunales judiciales (7).

d). — El artículo 41 del Reglamento para la Clasificación de Empresas y Determinación del Grado de Riesgos del Seguro de Riesgos de Trabajo, publicado en el Diario Oficial de la Federa-

(6) Véase Juicio de Nulidad No. 5101/71.
(7) Véase D. A.

ción de 29 de junio de 1981, nos dice: "En lo no previsto en el presente reglamento, se aplicará la ley del Seguro Social en todo lo no relativo a riesgos de trabajo, clasificación de las empresas, determinación de clases y grados de riesgo para el seguro de este ramo".

e). — El artículo 9o. fracción II de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, expresa: "no se pagará el impuesto en la enajenación de... construcciones adheridas al suelo destinadas o utilizadas para casa habitación"; el artículo 21 del Reglamento de esa Ley, nos dice: "...se considera que son casas habitación, las construcciones adheridas al suelo que sean utilizadas para ese fin cuando menos los dos últimos años anteriores a la fecha de enajenación".

f). — La Ley del Seguro Social, en buen número de sus preceptos, delega en el Ejecutivo la facultad de regular aspectos que corresponden a la propia ley. En estos casos, como el Poder Reglamentario actúa en cumplimiento de lo que establece la ley, lo que él expida no es ilegal pero sí resulta inconstitucional el precepto de la ley que autoriza su actuación.

CAPITULO XIII

INTERPRETACION DE LA LEY TRIBUTARIA. INTRODUCCION. INTERPRETACION E INTEGRACION. METODOS DE INTERPRETACION. INTERPRETACION RESTRICTIVA. INTERPRETACION ESTRICTA O LITERAL. INTERPRETACION ANALOGICA DE LA LEY TRIBUTARIA. NUESTRA LEGISLACION. INTERPRETACION AUTENTICA.

Introducción. — La norma que se pretende aplicar no siempre es clara y precisa, sino que muchas veces resulta obscura, o no tiene el alcance que se le requiere dar, o su expresión es diversa a la intención de su autor. Como regla general, puede decirse que si una norma tiene una finalidad determinada, su interpretación no puede ser contraria a ella, salvo cuando por equivocación patente, la finalidad que se desprende del texto es diversa a la idea en que se inspiró. Trinidad García en su obra *Introducción al Estudio del Derecho,* expresa al respecto, que sólo con grandes reservas debe admitirse que la ley no dice lo que su texto indica.

Andreozzi, en su obra *Derecho Tributario Argentino* (1), nos dice sobre el particular, que la ley es una voluntad cuya finalidad es satisfacer una necesidad jurídica, por lo que su interpretación no puede ser otra tarea, que la de dar a esa voluntad una manifestación de aplicación, de tal modo que haya, en lo posible, una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.

(1) Obra citada, Tomo I.

Por lo tanto, considera que el espíritu con que se interpreta una ley, debe concordar con la voluntad de la ley interpretada.

Interpretación e Integración. — Los tratadistas se han preocupado por precisar la diferencia existente entre interpretación e integración de una ley. La interpretación "supone la investigación de lo que el legislador ha querido decir y ha dicho efectivamente, en una particular regla de derecho"...; la integración consiste en colmar una laguna existente en la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso (2).

Métodos de interpretación. — Los principales métodos de interpretación en materia fiscal, son: el restrictivo, el estricto o literal, el analógico y el económico.

Interpretación restrictiva. — García Belsunce (3) nos dice que la interpretación restrictiva es aquella "que restringe o reduce el sentido literal de la ley", criticando la idea de Jarach, que afirma que por esa forma de interpretación se debe entender la prohibición de interpretar ampliatoria o extensivamente las normas.

Hay diversas tesis sobre este criterio de interpretación. Las principales y más conocidas son las siguientes:

a). — *Indubio contra Fiscum.* — Este método de interpretación tiene hoy en día fuertes partidarios y es la que sustentan todavía los tribunales de los Estados Unidos de Norteamérica, al expresar *more strongly against the government.*

Los primeros sostenedores de esta regla fueron los romanos, al decir que no incurría en falta quien, en caso de duda, resolviese en contra del fisco.

Los tratadistas italianos argumentan al respecto que si el legislador es el autor de la norma, el Poder Público debe sufrir las consecuencias de una norma obscura o deficiente, pues siendo los

(2) Dr. Luis Ma. Pigurina. "La Interpretación de las Leyes Tributarias", publicado en la *Revista ICSEA*, No. 11, p. 39. La Cuarta Sala Regional Metropolitana del Tribunal Fiscal de la Federación, por decisión mayoritaria, sostuvo, al argumentarse que el artículo 11 del Reglamento de la Tasa de Utilidades Brutas Extraordinarias colmaba una laguna existente en el Título II Bis de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que "...dicha norma reglamentaria no subsana laguna alguna, sino que completa la establecida por la ley de la materia..."

(3) García Belsunce, H. A. *La Interpretación de la Ley Tributaria*, pp. 13-14.

tributos cargas que se imponen a los particulares, en caso de obscuridad o de duda debe estarse por la no imposición.

b). — *Indubio Pro-Fiscum.* — Los partidarios de este método expresan que "el Estado moderno no establece contribuciones para enriquecerse o acumular tesoros, sino que solamente se exigen hasta donde lo requieren las necesidades públicas. El problema, sea de una ley tributaria existente o proyectada, siempre se resuelve en un debate entre contribuyentes. Lo que se recaude de menos en un impuesto determinado, mediante la desgravación o exención de un contribuyente, se tornará en agravación de la situación de otro contribuyente, porque para que el Estado subsista, lo no solventado por uno, debe ser pagado por otro. Tanto la política como la jurisprudencia deben tratar al tributo como causa favorable al Fisco, porque es causa de utilidad pública" (4).

Esta tesis ha sido criticada, diciéndose que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponde; luego lo que unos dejen de pagar por errores o lagunas de la ley, no tendrá porqué afectar a los demás.

Interpretación Estricta o Literal. — Para Jarach, interpretación estricta significa evitar la interpretación analógica, en cambio, para García Belsunce, la interpretación estricta o declarativa, es aquella que asigna a la norma "el alcance manifiesto o indubitable que resulta de las palabras empleadas que, como dice Vanoni, el intérprete declara" (5).

Los sostenedores de este método expresan que los sistemas de interpretación admitidos por el Derecho en general, no son aplicables al Derecho Fiscal y que dada la naturaleza especial de sus normas, éstas sólo deben interpretarse en sus términos, literalmente, de un modo rígido y estricto (6).

Emilio Galdara (7) sostiene que el Derecho Tributario es más taxativo que cualquier otro y exige ser aplicado con precisión y exactitud.

---

(4) Mantellini. *La Stato a el Codice Civile,* citado por Luis Ma. Pigurina.

(5) Obra citada.

(6) Citado por Luis Ma. Pigurina, en su ponencia a las Segundas Jornadas de Derecho Tributario Latinoamericano.

(7) Galdara. *L'interpretazione della Legge.*

La interpretación estricta tiene la virtud de destacar los defectos, errores, obscuridades o lagunas de la ley.

Sin embargo, este método sólo es bueno cuando la norma no ofrece problema alguno, cuando la norma es clara, precisa y emplea términos que sólo tienen un solo significado. Pero ¿qué sucede cuando recoge un término con más de un significado?; ¿debe interpretarse de acuerdo con el uso corriente o conforme a su significado técnico?

Berliri y Pigurina sostienen que si el significado técnico es propio de otra ciencia, debe entenderse en su sentido común y corriente. Sólo cuando el significado técnico deriva de una rama del Derecho, debe estarse a esta acepción y no a la de uso corriente.

Interpretación Analógica de la Ley Tributaria. —Se considera peligroso aplicar este método de interpretación, por cuanto que su elasticidad permitiría hacer extensiva una disposición a situaciones que no eran intención del legislador gravar o regular, por su sola semejanza —no igualdad— con la situación verdaderamente aplicable. Con esto, se dotaría a los organismos administrativos de capacidad para legislar, lo que puede ser de graves consecuencias para el contribuyente.

La doctrina agrega que este método de interpretación viola el principio de que "no hay tributo sin ley", ya que la analogía supone que hay situaciones no previstas por la ley. De aplicarse, se violaría el principio de legalidad.

Además se sostiene que si las leyes tributarias son leyes de excepción y restrictivas de derechos, no pueden ser interpretadas analógicamente.

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

Concluye Pigurina que la analogía "puede utilizarse siempre que no se refiera a normas creativas de nuevas relaciones tributarias, o por esa vía no se extingan o modifiquen los elementos esenciales de las relaciones tributarias establecidas en la legislación".

Nuestra Legislación. —El Código Fiscal de la Federación seña-

la en su artículo 5o. que "Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalan excepciones a las mismas, así como las que fijan las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa".

Es un error el pensar que toda norma jurídica debe interpretarse en sus términos, en forma aislada de las demás disposiciones que constituyen la ley y no en forma armónica. Pretender esto es destruir todo el mecanismo que el legislador ha incorporado en una ley tributaria.

Al respecto y con motivo de sentencias contradictorias, el Pleno del Tribunal Fiscal de la Federación, mediante resolución del 17 de marzo de 1941, sentó jurisprudencia diciendo: "las normas que la integran deben entenderse en forma armónica o sea relacionándolas unas con otras, a fin de no dar a un precepto aislado un alcance indebido, por la sola circunstancia de que dicho precepto haya empleado determinada palabra sin hacer distingos".

Por lo que toca al problema de los vocablos que tienen más de una acepción, las autoridades hacendarias han sostenido que cuando el derecho guarda silencio, debe estarse a la acepción de uso común y las autoridades judiciales que debe estarse a su sentido técnico: Ejemplos:

a). — La extinta Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, antes de su reforma de diciembre de 1960, expresaba que estaban exentos los ingresos provenientes de la edición de libros de carácter cultural o educativo. Los propietarios de imprentas, cuyos ingresos derivaban de la prestación de un servicio, sostuvieron que los ingresos que percibían por la impresión de una tesis profesional o de una obra de carácter cultural o educativo estaban exentos de causar el impuesto sobre ingresos mercantiles, en virtud de que en los términos del Diccionario de la Real Academia Española, edición es impresión y, por lo tanto, que no sólo los editores de libros gozaban de la exención, sino también ellos, aun cuando sólo ejecutaran la labor de impresión.

b). — La misma Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles consignaba que estaban exentos de cubrir el impuesto los ingresos provenientes de la enajenación de pan. Los fabricantes de

galletas alegaron, y obtuvieron el fallo favorable de los tribunales, de que los ingresos que obtenían por la enajenación de sus productos estaban exentos de causar el impuesto sobre ingresos mercantiles, en virtud de que en los términos del Diccionario de la Real Academia Española, galleta es pan doblemente cocido, o sea, que galleta es pan.

En el lenguaje de uso corriente, se distingue perfectamente entre galleta y pan, considerándose a aquella como un producto de lujo, mientras que éste es de uso común o indispensable. Hoy, el artículo 22 fracción II del Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado expresa: "Las galletas y el pastel son pan".

c). — La misma Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, hasta antes de su reforma de diciembre de 1960, establecía que estaban semigravados los ingresos provenientes de la enajenación de trabajos de artes gráficas. En esta franquicia pretendieron ampararse los industriales que obtienen ingresos por la enajenación de telas en las que se produce un estampado, así como los que los obtienen por la enajenación de bolsas de papel que llevan impreso un grabado o dibujo, en virtud de que la Carta Constitutiva de la Unión Internacional de Impresores, reputan a estos trabajos como pertenecientes a las artes gráficas.

d). — Nuestros tribunales han aceptado, en contra del criterio de la autoridad hacendaria, que cuando una ley administrativa da a una actividad una acepción que en el uso común y corriente no tiene, debe estarse a esa acepción legal. La Ley de la Industria Cinematográfica señala que forma parte de dicha industria la exhibición de películas cinematográficas; por lo tanto, los exhibidores de películas han acogido en su provecho las disposiciones que la Ley del Impuesto sobre la Renta consigna sólo en favor de quien realiza una actividad industrial y no una actividad comercial.

La interpretación en su sentido estricto o literal tiene la virtud, como ya se ha expresado, de destacar las lagunas o defectos de los términos empleados. Ejemplos:

a). — El Código Fiscal de la Federación define como actividad agrícola, en su artículo 16 fracción III, "...las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, incluyendo los forestales, que no hayan sido objeto de

transformación industrial". Interpretando estrictamente esta disposición, podemos pensar que el agricultor que enajena su posible cosecha mediante contrato de esperanza, no está obligado a pagar el impuesto si por causas imputables a la naturaleza no llega a haber cosecha.

b). — El mismo artículo 16 en su fracción I, nos dice que por actividad comercial se entienden "Las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes". En la fracción II siguiente define por actividad industrial, "la extracción, conservación o transformación de materias primas, el acabado de productos y la elaboración de satisfactores".

De lo anterior puede concluirse que una actividad reputada como industrial por una ley administrativa, por ejemplo la exhibición de películas cinematográficas, pero que no queda comprendida dentro de la definición de actividad industrial que da el Código Fiscal de la Federación, escapa de la obligación de tributar, ya que no puede reputarse tampoco como actividad comercial por disposición de la ley administrativa.

Por lo que toca a la interpretación analógica, nuestra legislación la admite aparentemente en tratándose de las operaciones de importación y de exportación, al expresar la Tarifa General de Importación que "las mercancías no mencionadas en ninguna de las partidas de la tarifa, deberán clasificarse en la partida que comprende los artículos que con ella guardan mayor analogía".

Se dice aparentemente, porque si la Tarifa General de Importación va citando a través de sus partidas y desglosando en subpartidas las mercancías o cosas que puedan entrar al país, para ir asignando con mayor equidad el impuesto de importación, tenemos que, haciendo nuestro el pensamiento de Andreozzi, se admite la analogía como método de interpretación sólo para determinarse o concretarse si caben ciertas categorías dentro de un criterio genérico reconocido, pero no para crearse nuevas figuras tributarias, es decir, no hay lagunas jurídicas que colmar mediante la analogía. Veámoslo con un ejemplo:

La Tarifa de Importación grava en la partida 92.05 todo instrumento musical de viento; otras partidas, las 92.03 y 92.04 se re-

fieren en forma específica a determinados instrumentos musicales de viento. Al importarse un intrumento musical de viento se acude a la analogía para concretar si dentro del criterio reconocido en las partidas 92.03 y 92.04 cabe el instrumento, pues en caso contrario entrará en el criterio genérico reconocido en la partida 92.05.

El legislador va desglosando un concepto de criterios, a medida que va reparando en la inequidad de dar el mismo tratamiento fiscal a bienes o cosas que, aun cuando aparentemente iguales, tienen destino y cualidades distintas.

Otro ejemplo de analogía en nuestra legislación fiscal federal lo encontramos en la Ley de Ingresos de la Federación, al expresarse que "cuando una ley impositiva contenga además de las disposiciones propias del gravamen, otras que impongan una obligación tributaria distinta, esta última se considerá comprendida en la fracción del artículo 1o. de esta ley, que corresponde a dicho gravamen".

De todo lo expuesto, se pueden formular las siguientes conclusiones:

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

2.—Por su naturaleza específica, deben interpretarse en forma estricta o literal, las normas que señalan el sujeto, el objeto, la base, el momento del nacimiento y del pago del crédito fiscal, las exenciones, las obligaciones, las infracciones y las sanciones.

Peligroso resulta el criterio adoptado por la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, respecto a la corriente que adopta el Código Fiscal de la Federación, al decirnos que "...se abandonó el principio de aplicación restrictiva del precepto relativo del Código anterior y actualmente el intérprete debe buscar su equilibrio entre los intereses de los particulares y del Estado, utilizando para ello los diversos métodos de interpretación, atendiendo incluso a la naturaleza económica de los fenómenos contemplados por dichas normas" (8), ya que la interpretación

(8) Revisión Fiscal. Parafinas Nacionales, S. A., 9 de septiembre de 1971, 5 votos. Visible en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación. Segunda parte, p. 93.

estricta no consiste en conciliar intereses, sino en determinar si el caso concreto que se examina queda o no comprendido dentro del alcance que literalmente tienen las palabras utilizadas por el legislador.

3.—Cuando un término tenga más de una acepción y ninguna de ellas sea legal, debe estarse a su sentido técnico; sólo cuando una norma legal dé una acepción distinta a la de la ciencia a que correponde el término, se estará a su sentido jurídico; y

4.—La interpretación analógica debe proscribirse en la interpretación de las normas que recogen lo consignado en el punto 2 anterior o se colme una laguna jurídica en perjuicio del contribuyente.

Interpretación auténtica.—Expresa nuestra Constitución que "En la interpretación,... de las leyes o decretos, se observarán los mismos trámites establecidos para su formación" —Art. 72, Inc. F—. Esto es lo que se conoce como interpretación auténtica, ya que es la que hace el mismo legislador de las normas que expide. Sin embargo, se expresa que esto no es en realidad una interpretación jurídica, sino que el legislador impone un sentido determinado de la ley por medio de otra ley (9).

En nuestro sistema jurídico, sólo en el Derecho Tributario encontramos la interpretación auténtica y en una rama muy especializada del mismo: la legislación aduanera. En efecto, las Reglas Generales para la interpretación de la nomenclatura de la Ley que crea la Tarifa General de Exportación y de la Ley General de Importación, publicadas en el Diario Oficial de la Federación los días 23 y 27 de diciembre de 1974, mejor conocidas como notas explicativas de las Partidas que forman las citadas Tarifas, contienen aclaraciones respecto al alcance de las partidas.

Estas notas explicativas se aprueban por el Congreso simultáneamente con las Tarifas de Exportación o de Importación, aun cuando en ocasiones su contenido se amplía o se restringe con posterioridad mediante decretos delegados expedidos por el Presidente de la República. Estas notas explicativas son breves aclaraciones al contenido de las Partidas de las Tarifas de Exportación o de Importación.

---

(9) T. García. *Introducción al Estudio del Derecho.* p. 155. Ed. 1973..

CAPITULO XIV

EL RECURSO ADMINISTRATIVO. INTRODUCCION. CONCEPTO. SU IMPORTANCIA. EL RECURSO ADMINISTRATIVO Y LA JURISDICCION CONTENCIOSA. FUNDAMENTO DEL RECURSO ADMINISTRATIVO. SU NATURALEZA TECNICA Y JURIDICA. EL PRINCIPIO DE FIRMEZA EN LA RESOLUCION ADMINISTRATIVA. FUNCIONES DEL ORGANO REVISOR.

Introducción. — Los actos de la administración pública deben estar fundados en leyes u ordenamientos tales que resistan un análisis frente a la Carta Magna del país, que es la Constitución; o en otros términos, que la administración debe sustentar su actuación frente a los particulares en la legalidad de sus actos.

Sin embargo, no siempre la actuación del poder público se ajusta a los ordenamientos en que se funda, ya sea por interpretaciones erróneas, exceso en el cumplimiento de sus funciones o arbitrariedades de los funcionarios encargados de aplicarlos, lo que origina violación de los derechos de los administrados, e inclusive, de los que legítimamente le corresponden a la misma administración pública.

Frente a actos de tal naturaleza se ha reconocido la necesidad, para evitar un recargo en las labores de los órganos jurisdiccionales y por considerarse que los actos de los inferiores deben estar sujetos a revisión por las autoridades superiores, de dotar a los particulares de recursos o medios ante la propia administración pública por medio de los cuales pueda lograrse la nulificación de los actos o resoluciones dictadas con violación a la ley aplicada.

Concepto. —Cuando se está frente a una decisión administrativa con cuyo contenido existe desacuerdo, debe de precisarse de inmediato cuál es el camino legal para impugnarla: juicio ante un tribunal administrativo o ante un tribunal judicial, o ¿previamente deberá agotarse un recurso administrativo?; pues el juicio ante un tribunal, de la naturaleza que sea, no procede si contra el acto hay defensa ante las autoridades administrativas por virtud del cual pueda ser modificado, revocado o nulificado.

Es importante, pues, precisar si en el ordenamiento conforme al cual se emitió el acto o en otro de naturaleza general, existe algún medio de defensa ante la propia autoridad administrativa, pues de estar previsto, la resolución no tiene, para un tribunal, el carácter de definitiva.

De lo expuesto tenemos que el recurso administrativo es todo medio de defensa al alcance de los particulares para impugnar, ante la administración pública, los actos y resoluciones por ella dictados en perjuicio de los propios particulares, por violación al ordenamiento aplicado o falta de aplicación de la disposición debida.

El recurso administrativo da, pues, origen a una controversia entre la administración y el administrado, y de cuya resolución pueden conocer los tribunales.

Su importancia. —El recurso administrativo, así como tiene sus partidarios, tiene fuertes impugnadores. Veamos cuáles son las ventajas y desventajas que unos y otros le asignan, para de su análisis determinar su importancia. Como ventajas se señalan:

a). —El recurso administrativo permite a la autoridad administrativa "lavar en casa la ropa sucia", pues es inconcebible la cantidad de resoluciones absurdas, dolosas o arbitrarias que se emiten, que sonrojarían a la misma administración de ser llevadas ante un tribunal.

No dejaría bien parada a la administración que en un juicio se demuestre que el funcionario resolvió sin tener idea del problema que se le planteó o pasó por su conocimiento, o bien, dictó resolución adversa porque es de los que piensan que por ser la administración, siempre tiene la razón, o de mala fe, sea para defender intereses bastardos o vengar agravios personales, por lo que en estos

casos el recurso administrativo opera como un "cedazo", dejando que lleguen a los tribunales únicamente los asuntos en que esos vicios no se presenten.

Al particular, este medio de defensa le evita un conflicto oneroso, pues el mismo puede ser su propio abogado, ya que sólo basta la presentación de un escrito redactado inclusive de su puño y letra que indique su inconformidad contra un acto de la autoridad y el porqué de la propia inconformidad, para que se le dé entrada. El desahogo de las pruebas que se ofrezcan o solicite la autoridad, no se sujetará al tecnicismo propio de un tribunal.

b). — Permite a la autoridad administrativa conocer, en la inconformidad, de aquellas lagunas o fallas de técnica legislativa existentes en la ley, que quizás no convenga que el reclamante exhiba ante un tribunal, pues la publicidad o difusión que la sentencia recibirá, será mayor que la que pudiera tener la resolución administrativa que diera la razón al recurrente.

c). — El particular tiene la posibilidad de que la autoridad resuelva el recurso conforme a justicia y no conforme a derecho, ya que la autoridad puede tomar en cuenta circunstancias que un tribunal no puede examinar.

En ocasiones, la autoridad administrativa encargada de resolver el recurso se percata que la resolución impugnada es indebida y, lo más lamentable, que el particular no expone el argumento principal o bien no aporta la prueba idónea, por lo que opta por solicitarle al recurrente que amplíe su escrito o le presente de inmediato la prueba omitida (1).

d). — Al actuar el recurso como un "cedazo", se depuran los casos para la defensa y se evita, además, un recargo a las labores de los tribunales.

---

(1) El Código Fiscal, a partir del 1o. de enero de 1985, legaliza este proceder al expresar en el segundo párrafo del artículo 132, lo siguiente: "La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver las cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución".

e). — Para el particular, si la razón le asiste, será más expedita la justicia administrativa.

Muchas veces la autoridad se da cuenta que cometió un grave error en perjuicio del recurrente y para evitarle males mayores ordena que de inmediato se deje sin efecto el acto combatido. Ante un tribunal, y aun allanándose la autoridad a lo que expresa la parte actora, hay que esperar la sentencia que, por el cúmulo de labores, puede tardar meses en dictarse.

Como desventajas, se señalan:

a). — Muchos funcionarios de la administración piensan al resolver el recurso, que siempre deben darle la razón a la misma.

Como consecuencia, el particular considera que es tiempo y dinero perdidos agotar un recurso administrativo, pues desconfía de la justicia administrativa, ya que es ella misma la que lo está obligando a inconformarse, por lo que se califica al recurso administrativo como un mal necesario, pues necesita agotarse para tener el derecho de acudir a los tribunales.

b). — Las decisiones importantes, por regla general, se llevan al acuerdo de la autoridad superior, por lo que al intentarse el recurso administrativo se sabe, de antemano, que la resolución reclamada será confirmada.

c). — El particular considera que al percatarse la administración que a ella no le asiste la razón, procurará retardar, lo más posible, la solución del caso.

Rodríguez de la Mora expresa que por taxativas y requerimientos que en materia de pruebas se introdujeron a los recursos administrativos en el Código Fiscal, se perjudicará sobre todo a los particulares de escasos recursos, pues los de mayor capacidad económica cuentan con la asesoría de abogados y contadores capaces que podrán aconsejarlos oportuna y debidamente; y que aunque en lo personal no simpatiza con los recursos administrativos, que en México han demostrado su ineficacia, estima que el de revocación, de aplicación general en materia fiscal, podrá producir algunos beneficios si se le maneja adecuadamente (2).

---

(2) Comentarios sobre el nuevo Código Fiscal. Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, 1967

Por las ventajas que se han señalado, el recurso administrativo es importante y cubre una función social. Sin embargo, mientras subsistan las críticas que se le han enderezado y ellas se comprueben en la mayoría de los casos, se irá desnaturalizando cada día más el recurso administrativo, hasta convertirse en un lastre que impida lograr justicia administrativa expedita.

El recurso administrativo y la jurisdicción contenciosa. —Como en el recurso administrativo y en el juicio ante los tribunales hay un litigio, se ha querido distinguir entre uno y otro, diciéndose que en el primero el particular agota un recurso y en el segundo ejerce una acción.

Sobre esto, Bielsa (3) aclara que el recurso es diferente de la acción, tanto por su sentido etimológico, como por su régimen jurídico, "pues el recurso siempre se promueve, se deduce, o se plantea contra la decisión de una autoridad, cualquiera que sea: judicial o administrativa; militar o eclesiástica, etc."; "que con el recurso se propone siempre (quien lo promueve), volver un acto a la legalidad originaria, o a la situación jurídica anterior. No se promueve recurso contra el acto de un particular, ni contra el acto de un órgano o de un funcionario que se coloca fuera de la esfera de la función pública. Entonces se promueve acción, que será civil o penal, según el caso, pues se le considera persona privada, siempre particular". En síntesis, nos dice este autor, "el recurso es propio de la actividad jurisdiccional, judicial o administrativa en sentido lato".

"El recurso contencioso administrativo se deduce contra una decisión irregular de la autoridad administrativa"... "Si hay que impugnar un testamento o contrato nulo, entonces se deduce «acción» de nulidad; si lo que se impugna es el fallo de un pago esa nulidad se pide por recurso de nulidad, y no por acción. Contra el fallo definitivo del Tribunal de Alzada, sólo se promueven recursos"... "Contra un acto del Estado (Nación, provincia o comuna) que ha obrado como persona jurídica, se promueve acción judicial, y no recurso contencioso administrativo, porque entonces no se trata de acto de poder o autoridad, es decir, que no hay decisión de índole administrativa" (4).

(3) R. Bielsa. *Cuestiones de Jurisdicción*, p. 240.
(4) R. Bielsa. Obra citada. pp. 240-241.

Si el recurso administrativo y el juicio administrativo tienen de común el que en ambos hay un litigio, veamos algunas de sus principales diferencias:

a). — El primero constituye a la administración en juez y parte; el segundo constituye a la administración sólo en parte.

b). — El primero origina una controversia administrativa; el segundo origina un proceso;

c). — El primero traerá consigo que se ejerza una función administrativa; el segundo, una función jurisdiccional;

d). — El primero promoverá que la administración busque el esclarecimiento de la ley, en bien de la función administrativa; el segundo, que el órgano jurisdiccional busque el esclarecimiento de la ley, en bien del interés público.

e). — El primero permite a la administración, como juez, actuar sin someterse a un procedimiento rígido y fatal; el segundo, sólo permite al juez, por excepción, actuar de oficio; y

f). — El primero desembocará en una resolución administrativa, sólo reclamable ante el órgano jurisdiccional, sea administrativo o judicial; el segundo, en una sentencia, sólo impugnable mediante los recursos jurisdiccionales correspondientes, ante el tribunal de alzada.

Fundamento del recurso administrativo. — La Suprema Corte de Justicia de la Nación, hasta 1928, con apoyo en "criterios muy firmes que venían del siglo pasado", había rechazado la pretensión de que en las leyes administrativas existiesen recursos administrativos cuyo conocimiento fuese previo al procedimiento judicial; lo más que se había aceptado era un juicio de oposición ante los juzgados de distrito, contra resoluciones de la Hacienda Pública Mexicana, pero dejando en libertad al opositor para optar por acudir al juicio de garantías.

En 1929 dichos criterios fueron derribados por nuestro más alto tribunal, al variar su jurisprudencia y establecerse que la prosecución del recurso administrativo constituía un trámite obligatorio para el particular, previo a la interposición de su demanda de amparo.

La Ley de Amparo, al recoger lo anterior, estableció en su artículo 73, fracción XV, que es improcedente el juicio de garantías "Contra actos de autoridades distintas de las judiciales, cuando deban ser revisadas de oficio, conforme a la ley que los rija, o proceda contra ellos algún recurso, juicio o medio de defensa legal, por virtud del cual puedan ser modificados, revocados o nulificados, siempre que conforme a la misma ley se suspendan los efectos de dichos actos mediante la interposición del recurso o medio de defensa legal que haga valer el agraviado, sin exigir mayores requisitos que los que la presente ley consigna para conceder la suspensión definitiva".

Causal similar respecto al juicio de anulación encontramos en el artículo 202, fracción VI, del Código Fiscal de la Federación, al indicarse que es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal, contra actos "Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa".

Su naturaleza técnica y jurídica. — Algunos autores niegan importancia técnica y jurídica al recurso administrativo, sosteniendo que "Si bien en el recurso administrativo se puede solicitar a la Administración una determinada resolución basándose en consideraciones de hecho más que legales, y por el contrario, en el contencioso exclusivamente se toman en cuenta razonamientos jurídicos, dicha situación no implica la imposibilidad de hacer uso de estos últimos también con carácter exclusivo en un recurso administrativo (5), y que "Se considera que toda exigencia técnica que condicione la procedencia del recurso o limita la acción del órgano revisor del acto, contribuye a negar la justicia más elemental o a hacer nugatoria la garantía o defensa que significa el recurso administrativo para el derecho de los particulares"...(6).

Como se aprecia, se quiere hacer aparecer el recurso administrativo como una defensa al alcance de los particulares ante la administración pública, en la que el conflicto deberá dirimir más en cuestiones o situaciones de hecho que de derecho, libre de todo

(5) Raúl Gutiérrez, F. *El Recurso por Exceso de Poder* Tesis para obtener el título de Lic. en Derecho. 1955, p. 65.

(6) Nava Negrete, Alfonso. *Derecho Procesal Administrativo.* Porrúa, 1959.

tecnicismo, o sea, como discuten previamente dos particulares antes de acudir a juicio a dirimir su controversia.

Sin embargo, estimamos que el recurso administrativo es eminentemente técnico y jurídico. El desconocimiento o el menosprecio de estas características trae consigo el que muchos particulares, al estar mal asesorados, no obstante asistirles toda la razón, pierden la oportunidad de defensa. Fundamos, nuestra aseveración en las siguientes reglas de nuestra legislación:

a). — Es improcedente el juicio de anulación contra resoluciones o actos respecto de los cuales conceda el Código Fiscal o una ley fiscal especial algún recurso, medio de defensa ante las autoridades administrativas, por virtud del cual pueden ser modificadas, revocadas o nulificadas (7);

b). — "En las sentencias que se dicten en los juicios de amparo, el acto reclamado se apreciará tal como aparezca probado ante la autoridad responsable, y no se admitirán ni se tomarán en consideración las pruebas que no se hubiesen rendido ante dicha autoridad, para comprobar los hechos que motivaron o fueron objeto de la resolución reclamada" (8).

De lo expuesto se aprecia que si al agotar el recurso administrativo el interesado no ofreció las pruebas idóneas, aquellas que demuestren la ilegalidad del acto impugnado, ni formula los alegatos debidos, en la fase contenciosa no podrá corregir la prueba, ni cambiar sus alegatos, pues el órgano jurisdiccional juzgará la resolución reclamada, con los mismos elementos que la autoridad administrativa tuvo a su alcance para resolver, salvo que se haya negado a admitir pruebas o a analizar todo el alegato que se le hizo, o que en el procedimiento administrativo, que dio origen a la resolución, no se le haya dado al actor oportunidad de ofrecer medios de prueba.

Nuestro legislador se ha esmerado en darle al recurso administrativo un carácter eminentemente técnico y jurídico, pues constituye la base o piedra angular de la que partirá toda defensa que ante los tribunales, administrativos o judiciales, hagan los particulares.

---

(7) Art. 202. VI. C. F.

(8) Art. 78. Ley de Amparo.

Estimar que por el hecho de que en el recurso administrativo la autoridad y el interesado pueden convenir respecto al orden de presentación de las pruebas, o que las mismas se amplíen, o que dialoguen una y otra vez sobre el problema a resolver, le resta seriedad y significación jurídica al recurso, es incurrir en un grave error que se apreciará al acudir ante un tribunal, por las reglas y formalidades que rigen el procedimiento.

El Código Fiscal de la Federación, a partir de 1985, vuelve más estricto el recurso administrativo al expresar su artículo 123 que si el promovente no acompaña con el escrito en que se interponga el recurso administrativo los documentos que acrediten su personalidad, cuando actúen a nombre de otro o de personas morales; el documento en que conste el acto impugnado, y la constancia de notificación de dicho acto, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo registrado con acuse de recibo o se trate de negativa ficta, se tendrá por no interpuesto el recurso. Sin embargo, si son las pruebas documentales o alguna de ellas que se omiten acompañar, la autoridad fiscal deberá requeririr al promovente para que en el plazo de cinco días las presente y en caso de que no lo haga, se tendrán por no ofrecidas las pruebas.

El principio de firmeza en la resolución administrativa. —Un problema que el legislador ha tratado de solucionar, aun cuando sólo para la materia tributaria, y que ha ocasionado que la Sala Administrativa de la Suprema Corte sostenga sobre el mismo diferentes criterios, ha sido el de la interposición, por parte de los particulares, de recursos administrativos no previstos.

El Código Fiscal de la Federación, vigente hasta el 31 de diciembre de 1961, expresaba en su artículo 19 último párrafo, lo siguiente: "Cuando las leyes o reglamentos fiscales no establezcan expresamente algún recurso administrativo, será improcedente cualquier instancia de reconsideración en la vía administrativa y no producirá efecto jurídico alguno la interposición y tramitación de esa instancia".

No obstante la claridad de este precepto, muchos contribuyentes, por ignorancia y otros por creer que una aclaración bien

hecha podía originar que la administración modificase su determinación, interponían contra una resolución definitiva su inconformidad ante la misma autoridad que la había emitido, lo que ocasionaba que se les aplicase el precepto citado, perdiendo, por lo tanto, toda oportunidad de defensa. Pero muchas veces la autoridad administrativa daba entrada a la inconformidad y después de analizar los nuevos argumentos y pruebas que se acompañen u ofrecían, confirmaba su primitiva resolución. Contra esta segunda resolución los interesados acudían al Tribunal Fiscal.

¿Era aplicable lo dispuesto por el artículo 19 del Código Fiscal en esos casos?; ¿era por lo tanto extemporánea la demanda que se presentaba ante el Tribunal Fiscal? Sobre estos puntos, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció jurisprudencia de que cuando la autoridad daba entrada a un recurso no previsto en la ley, procediendo al estudio de los nuevos argumentos que se enderezaban contra la resolución, era procedente el juicio de nulidad que se entablaba contra la resolución que se emitía confirmando lo anterior.

Con este motivo se procedió a la reforma del párrafo que se comenta, quedando, a partir del 1o. de enero de 1962, en los términos siguientes:

> "Cuando las leyes o reglamentos fiscales no establezcan expresamente algún recurso administrativo, será improcedente cualquiera instancia de reconsideración en la vía administrativa y no producirá efecto jurídico alguno, la interposición, tramitación y resolución de esa instancia."

La reforma tuvo como finalidad invalidar la jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación con el objeto, según nuestros administrativistas, de que exista certidumbre en las resoluciones que dicta la administración fiscal.

El legislador, no satisfecho con lo anterior, al expedir el Código Fiscal de la Federación de 1966, (9) estableció, en el artículo 158, lo siguiente:

> "Contra las resoluciones dictadas en materia fiscal fede-

(9) En vigor desde el 1o. de abril de 1967 al 31 de diciembre de 1982, excepto su último Título que estuvo en vigor hasta el 31 de marzo de 1983.

ral, sólo procederán los recursos administrativos que establezcan este Código o los demás ordenamientos fiscales.

"Las resoluciones que se dicten como consecuencia de recursos no establecidos legalmente, serán nulos. Dicha nulidad será declarada, aun de oficio, por la autoridad superior a la que hubiere dictado la resolución si ésta no modifica, en favor del particular la primera resolución; si hubiere modificación favorable al particular, la nulidad de la nueva resolución sólo podrá ser declarada por el Tribunal Fiscal."

En los términos del segundo párrafo transcrito teníamos que cuando un funcionario revocaba su propia resolución o la del inferior, que no admitía recurso administrativo, la autoridad hacendaria podía solicitar la nulidad de esta segunda resolución dentro de los cinco años siguientes ante el Tribunal Fiscal de la Federación, sólo con demostrar no que la primera resolución estuvo bien dictada y la segunda no, sino que no existía recurso administrativo alguno al darse entrada a la instancia y que por ese sólo hecho, en los términos del precepto que se comenta, la resolución emitida era nula.

La reforma se prestaba más a la arbitrariedad del funcionario que a una justa impartición de justicia administrativa, todo en aras del principio de firmeza de la resolución administrativa (10).

Funciones del órgano revisor. —Cuando el particular agota el recurso administrativo y demuestra los errores u omisiones en que incurrió la autoridad cuya resolución u acto se recurre, la autoridad revisora no puede subsanar las fallas que se señalan pues sería sustraerse de la litis en perjuicio del recurrente.

Con demasiada frecuencia la autoridad revisora olvida que aun cuando es parte, debe actuar como juez: revisar el acto frente a las violaciones legales que esgrime el inconforme, pruebas que presenta y resolver a quién le asiste la razón, pero no aprovechar su papel de autoridad administrativa para corregir las fallas legales cometidas por la autoridad recurrida.

---

(10) El contenido del Art. 19 ya no lo recoge el nuevo Código Fiscal, el cual se limita a señalar contra qué actos administrativos es improcedente el recurso —véase Art. 124—

Al respecto, la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación ha expresado:

> "RECURSO DE REVOCACION.—AL RESOLVERLO NO SE PUEDEN SUBSANAR LAS IRREGULARIDADES EN QUE INCURRIO LA AUTORIDAD QUE EMITIO LA RESOLUCION IMPUGNADA.—Si al resolver un recurso de revocación promovido en contra de una resolución determinante de un crédito, se considera fundado el concepto de impugnación consistente en que en la misma no se tomaron en cuenta los planteamientos hechos valer en la inconformidad interpuesta en contra de los hechos asentados en el acta que le dio origen, debe decretarse su revocación, sin que pueda la autoridad que resuelve sustituir a la que emitió la resolución, subsanando la irregularidad que cometió, pues además de que su competencia es para resolver el recurso y no para determinar créditos, al hacer un pronunciamiento debe examinar los planteamientos formulados y no perfeccionar una determinación que reconoce expresamente que fue indebida. La anterior conclusión lógicamente no impide que la autoridad que determinó el crédito esté en aptitud de emitir una nueva resolución en la que corrija el error cometido sobre la base de que esté en tiempo y tenga fundamentos y motivos para hacerlo". —Revisión No. 898/79—.

Lamentablemente el grueso de las autoridades administrativas o fiscales, al resolver el recurso administrativo, tienden a corregir los errores cometidos por la autoridad recurrida, lo cual va en perjuicio del particular y confirma ante éste que en tal medio de defensa la autoridad se vuelve juez y parte. Como el grueso de estos recursos los promueven los propios particulares sin intervención de peritos en la materia, no se percatan ellos del exceso en que incurre la autoridad que los resuelve.

El problema se agrava cuando el recurso se ha tramitado y resuelto por la misma autoridad que emitió el acto que se recurre, ya que al expedir su segundo acto corrige las irregularidades que cometió en el primero. Sobre esto, la Sala Superior del Tribunal Fiscal ha resuelto:

"RECURSO ADMINISTRATIVO.—SI LA AUTORIDAD QUE LO RESUELVE ES LA MISMA QUE EMITIO EL ACTO IMPUGNADO, NO PUEDE SUBSANAR LOS ERRORES COMETIDOS POR ELLA MISMA AL EMITIR SU RESOLUCIÓN INICIAL.—Aduce la autoridad en sus agravios, que si bien es cierto que no se le dió contestación inmediata al escrito de inconformidad presentado por la actora en contra de lo asentado en el acta final de auditoría, también lo es que al interponerse el recurso de revocación se subsanó el error cometido analizando con posterioridad los argumentos planteados en dicho escrito en el mismo momento en que se interpuso el recurso de revocación, por ello es que no existe la violación formal a que alude la Sala a quo en su sentencia.—Sobre este particular, tanto la Justicia Federal como este Cuerpo Colegiado han sustentado el criterio que si las autoridades administrativas aceptan que al emitir sus resoluciones incurrieron en violaciones de procedimiento consistente en que no se analizaron los escritos de inconformidad presentados por los particulares en contra de las actas de visita, debe nulificarse obviamente la resolución que se está impugnando para el efecto de que se estudie la inconformidad. Luego entonces, resulta inadmisible que estas anomalías procedimentales queden subsanadas al momento en que el particular la aduzca en su revocación esta irregularidad que contiene la resolución impugnada.—Revisión No. 798/82—".

CAPITULO XV

CLASIFICACION DEL RECURSO ADMINISTRATIVO. INTRODUCCION. EN ATENCION A LA AUTORIDAD ANTE QUIEN SE INTERPONE. EN ATENCION A QUIEN LO INTERPONE. EN ATENCION AL OBJETO QUE SE PERSIGUE. EN ATENCION A LA MATERIA. EN ATENCION AL ORDENAMIENTO QUE LO ESTABLECE. EN ATENCION A SU NATURALEZA. EN ATENCION A NUESTRA LEGISLACION FEDERAL.

Introducción. —Como quedó dicho en el Capítulo anterior, por considerar que la autoridad se constituía en juez y parte, hasta el año de 1928, nuestros tribunales judiciales federales no admitían la constitucionalidad de los medios de defensa que contra actos de la administración pública se hiciesen valer ante la misma administración pública. Fue en el año de 1929 cuando la Suprema Corte de Justicia de la Nación aceptó que el juicio de garantías era improcedente, si antes el quejoso tenía a su alcance un recurso o medio de defensa que agotar ante la misma administración.

Los recursos administrativos presuponen, como ya se ha dicho, el logro de una justicia administrativa rápida y expedita, observándose en los últimos años, que nuestro legislador los ha previsto en numerosos ordenamientos, sean administrativos o tributarios.

Veamos brevemente las clasificaciones más importantes de las distintas clases de recurso o medios de defensa que ante la administración pública pueden hacerse valer, atendiendo a sus finalidades u objetivos, naturaleza, etc., y así tenemos que el recurso administrativo se clasifica:

a). — En atención a la autoridad ante quien se interpone;

b). — En atención a quien lo interpone;

c). — En atención al objeto que se persigue;

d). — En atención a la materia;

e). — En atención al ordenamiento que lo establece; y

f). — En atención a su naturaleza.

En atención a la autoridad ante quien se interpone. — Existen tipos de recursos en atención a la autoridad ante la que se interponen: los que se promueven ante la misma autoridad que emitió el acto, los que proceden ante el superior jerárquico y aquellos de los que conoce una comisión o dependencia especial.

El recurso ante la misma autoridad que emitió el acto es aconsejable al legislador tratándose de resoluciones cuya ilegalidad tenga su origen en errores de cálculos, numéricos o de procedimientos. Sin embargo, es común encontrar ordenamientos que prevén la revisión del fondo del asunto ante la misma autoridad que emitió el acto, lo cual se considera de poca efectividad, ya que la inconformidad que se haga valer, normalmente no hará cambiar el criterio o sentido de la resolución impugnada y sólo servirá para ampliar el concepto o valor de las pruebas existentes, que indudablemente fueron consideradas por la autoridad.

En cambio, tratándose de los recursos que se hacen valer ante el superior jerárquico, la inconformidad tendrá mayores posibilidades de éxito, si la razón asiste al particular, pues será analizada por personas cuyo pensamiento no estará influenciado por los estudios previos que dieron como consecuencia la emisión del acto que revisan. En esta clase de recursos las pruebas existentes o las nuevas que se aporten, serán objeto de un estudio imparcial.

Por último se encuentran los recursos que se hacen valer ante una comisión o dependencia especial, o ante una autoridad que carece de mando sobre la que emitió el acto.

En atención a quien lo interpone. — En atención a la persona que interpone el recurso administrativo, éste se clasifica en: por quien tenga interés legítimo directo y por quien tenga interés legítimo indirecto.

Tiene interés legítimo directo el que es titular de la resolución emitida por la autoridad administrativa.

Tiene interés legítimo indirecto, cualquier otra persona cuyos intereses legítimos y directos resulten afectados por el acto administrativo de gestión (1). Un ejemplo de este tipo de recurso lo encontramos en el artículo 25 de la extinta Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, al admitir que hay terceros que pueden resultar perjudicados por el otorgamiento de franquicias fiscales, reconociéndoles interés legítimo indirecto para agotar el recurso administrativo previsto en dicho precepto.

En atención al objeto que se persigue. —En atención al objeto que se persigue con el recurso, éste se clasifica en: recurso de reconsideración o de revocación y de revisión. El primero se establece con la finalidad de que la autoridad que dictó la resolución reconsidere su acto, en cuanto perjudica por causas ajenas al fondo del asunto; o en otros términos, tiende a la revocación parcial o total de la resolución impugnada, por contener errores numéricos, de cálculos o de procedimientos.

El recurso de revisión tiene por objeto que la autoridad jerárquica superior revise la resolución del inferior, por violaciones de fondo alegadas por el recurrente.

En atención a la materia. —La autoridad administrativa puede emitir resoluciones que quedan sometidas unas al Derecho Administrativo, que son la mayoría, y otras al Derecho Privado. La doctrina nos dice (2) que en atención a la materia pueden establecerse recursos administrativos en los que se impugnen resoluciones que se rigen por el Derecho Público y recursos administrativos que se hagan valer contra resoluciones que se rigen por el Derecho Privado, lo que no es aceptable ya que si la autoridad administrativa, al celebrar un contrato con particulares, acepta someterse en todo conflicto de interpretación o aplicación del documento ante las autoridades judiciales del fuero común, no puede limitarse la intervención de dichos tribunales creándose recursos administrativos que deban agotarse antes de someter el conflicto ante la autoridad

(1) Art. 168. Inc. b) del proyecto de Ley Tributaria Española.
(2) A. A. Gordillo. *El Recurso Administrativo*, p. 177.

judicial, pues se estarán violando derechos adquiridos por los particulares.

En atención al ordenamiento que lo establece. —Se considera que es ley formalmente legislativa el ordenamiento que expide el órgano a quien la Constitución le confiere dicha facultad y que es un reglamento el ordenamiento expedido por el Poder Ejecutivo salvo los casos de decreto ley y decreto delegado. De esto se desprende que los recursos administrativos pueden establecerse en una ley o en un reglamento, pero siempre y cuando en este último supuesto, el reglamento no sea de ejecución, esto es, un ordenamiento que tenga como finalidad aclarar las disposiciones de la ley o hacer posible la aplicación práctica de la misma, pues si la ley no establece un recurso administrativo, el reglamento no puede crearlo, ya que establecería una obligación no prevista en aquel ordenamiento.

De lo anterior se concluye que el reglamento puede prever la existencia de un recurso administrativo sólo cuando se trate de un ordenamiento autónomo, como lo es el reglamento de policía o de buen gobierno, ya que en ese caso el reglamento no estará violando o excediéndose de ley alguna.

Sin embargo, la Sala Superior del Tribunal Fiscal ha aceptado que los recursos administrativos existentes en reglamentos de ejecución priven sobre el Código Fiscal de la Federación, al establecer, en tratándose del recurso administrativo de revocación en el artículo 26 del reglamento del artículo 274 de la Ley del Seguro Social, que es improcedente el juicio de nulidad en contra de las resoluciones de desechamiento del recurso de inconformidad que promueven los particulares, al expresar que "... el acto impugnado es susceptible de combatirse mediante el recurso regulado en el artículo 26 del Reglamento del artículo 133 (hoy 274) de la Ley del Seguro Social de 1943" (3), con lo cual se coartan los derechos que a los particulares otorga un ordenamiento expedido por el Poder Legislativo, ya que de no existir el contenido del artículo 26 entonces no habría duda de que los perjudicados con el desechamiento del recurso administrativo de inconformidad que hubiesen promovido, podrían acudir directamente al Tribunal Fiscal.

(3) Revisión No. 940/79, Sesión de 9 de noviembre de 1984.

En atención a su naturaleza. —El modelo del Código Tributario para la América Latina, clasifica el recurso administrativo en obligatorio u optativo.

Estaremos en presencia de un recurso administrativo obligatorio, cuando el contribuyente debe de agotarlo antes de acudir a juicio.

Estaremos en presencia de un recurso administrativo optativo, cuando queda al criterio del contribuyente el agotarlo, o bien acudir directamente a juicio.

En atención a nuestra legislación federal. —Conforme a nuestra legislación federal podemos dividir en dos grandes grupos los recursos administrativos: recursos existentes en ordenamientos administrativos y recursos existentes en ordenamientos tributarios.

Los recursos existentes en ordenamientos tributarios se clasifican en especiales y generales. Los primeros se encuentran consignados en ordenamientos tributarios que tienen el carácter de especiales. El último existente en nuestra legislación fiscal federal se encontraba en el artículo 614 del extinto Código Aduanero.

El recurso administrativo es general cuando se encuentra previsto en un ordenamiento tributario que se aplica supletoriamente en todo lo no previsto por los ordenamientos tributarios especiales, v.gr.: los recursos previstos en el Código Fiscal de la Federación, son: el de revocación, el de oposición al procedimiento administrativo de ejecución y el de nulidad de notificaciones (Arts. 116 al 133 del Código Fiscal de la Federación).

CAPITULO XVI

ELEMENTOS DEL RECURSO ADMINISTRATIVO. ELEMENTOS ESENCIALES. ELEMENTOS SECUNDARIOS. REQUISITOS DE ADMISION DEL RECURSO ADMINISTRATIVO. DE LOS REQUISITOS ESENCIALES. DE LOS REQUISITOS FORMALES.

Elementos del recurso administrativo. — Podemos clasificar los elementos del recurso administrativo en esenciales y secundarios. Son elementos esenciales aquellos que necesariamente deben darse para que se haga valer un recurso administrativo.

En cambio, los elementos secundarios son aquellos cuya ausencia no vicia o constituye una laguna infranqueable para la validez del recurso administrativo, o sea, que son elementos cuya omisión por el legislador no originan la inexistencia del recurso.

Elementos esenciales. — Son elementos esenciales de validez: a). — Que el recurso administrativo esté establecido por el ordenamiento legal correspondiente, y b). — La existencia de una resolución administrativa (1).

Ya hemos visto en el capítulo anterior que el recurso administrativo se clasifica atendiendo al ordenamiento legal que lo es-

(1) Héctor Fix Zamudio señala que para que pueda considerarse obligatorio el agotamiento de los recursos administrativos, entre otros requisitos, es necesario que se "establezca la suspensión del propio acto con motivo de la interposición del recurso"; no debiendo exigir la ley administrativa "mayores requisitos que los que establece la Ley de Amparo para conceder la suspensión definitiva del propio acto administrativo", aportación a la obra *Estudios del Derecho Público Contemporáneo,* Homenaje a Gabino Fraga. Ed. Fondo de Cultura Económica-UNAM, 1972.

tablece, por lo que en ocasiones el recurso administrativo debe necesariamente estar previsto en un ordenamiento formalmente legislativo y, en otros casos, puede preverse en un ordenamiento expedido por el Poder Ejecutivo, como lo es el reglamento.

Por consiguiente, si una ley tributaria no impone a los contribuyentes la obligación de agotar un recurso administrativo antes de acudir ante un tribunal, en nuestro caso y en materia federal el Tribunal Fiscal de la Federación, no puede el reglamento de dicha ley crear un recurso administrativo, pues este ordenamiento estaría coartando el derecho que a los particulares otorga el Código Fiscal de la Federación, ordenamiento formalmente legislativo, de acudir al juicio de nulidad, pues ello implicaría que un ordenamiento expedido por el poder reglamentario, de ejecución, tuviese mayor jerarquía que aquél.

Esto lo recoge el legislador al expresar en el artículo 116 del Código Fiscal, que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal procederán los recursos establecidos en dicho Código.

Además, el Poder Legislativo no puede delegar en el Poder Reglamentario facultades que constitucionalmente le corresponden, salvo que la misma Constitución lo autorice, como en los casos de Decreto-Ley y Decreto-Delegado, previstos en los artículos 29 y 131 de la propia Constitución.

La sola existencia de una resolución administrativa, expedida en contra de un particular, no implica que pueda impugnarse en un recurso administrativo, sino que ella debe reunir ciertas características para que, dándose, sea una resolución impugnable mediante el recurso administrativo. Las características que debe reunir dicha resolución, son:

1.—Que sea definitiva;

2.—Que sea personal y concreta;

3.—Que cause un agravio;

4.—Que conste por escrito, excepción hecha de la derivada de una negativa ficta; y

5.—Que sea nueva.

Una resolución administrativa es definitiva cuando no admite revisión de oficio; cuando la autoridad no pueda por sí modificar su propia resolución.

En segundo término tenemos que la resolución debe ser personal y concreta, por lo que no puede agotarse el recurso administrativo contra resoluciones de carácter general, abstracta e impersonales.

El recurso administrativo no procede contra resoluciones impersonales en virtud de que una resolución de este tipo no puede deparar perjuicios inmediatos o concretos sino hasta su aplicación, que es cuando con apoyo en ella se expida una resolución a cargo de determinado contribuyente. Si la resolución impersonal, general y abstracta causa con su sola expedición perjuicios inmediatos o irreparables, procede en su contra el juicio de garantías.

En tercer término tenemos que la resolución debe causar un agravio; que la misma origine un perjuicio o lesione un interés legítimo directo o indirecto.

Es común observar en las autoridades hacendarias el criterio de que sólo puede agotar el recurso el particular que dio origen al crédito que se reclama y no los terceros que por distintas causas entran en la relación jurídica tributaria o poseen un interés. Sin embargo, si el legislador imputa responsabilidad fiscal, no sólo a aquél que da origen al nacimiento del crédito fiscal, sino también a terceros, es forzoso concluir que cuando la acción del fisco lesione derechos de estos últimos, ellos pueden agotar los recursos existentes, ya que al desconocerles su interés, se le causaría un perjuicio en su patrimonio; v.gr.: el artículo 56 del Código Fiscal de la Federación en vigor hasta el 31 de marzo de 1967, expresaba que "la prescripción es personal para los sujetos del crédito fiscal". Con base en esta disposición, la Secretaría de Hacienda pretendía desconocer el derecho que tiene un tercero para solicitar la declaración de prescripción de la responsabilidad objetiva, que adquirió al haber comprado un bien que se hallaba afecto al pago de créditos fiscales no cubiertos por el deudor directo, argumentando que la declaratoria de prescripción sólo puede invocarla el sujeto que dio nacimiento a la obligación fiscal.

Lo anterior no fue recogido por el vigente Código Fiscal y sí en

cambio en su artículo 122, fracción II, se concreta a señalar que el recurso administrativo se tramitará mediante la interposición de un escrito en el que se precisarán los agravios que cause el acto impugnado.

Como al expedirse el Código Fiscal de la Federación de 1966 el legislador se concretó, en muchas situaciones, simplemente a recoger en sus términos preceptos del anterior ordenamiento en el que no se establecían recursos administrativos, tenemos que hoy el recurso administrativo procede en las hipótesis previstas no sólo contra una resolución que conste por escrito, sino también de la derivada de una negativa ficta, que representa el significado que se da al silencio de la autoridad, una vez transcurrido el término de cuatro meses desde la fecha en que se planteó un problema ante la autoridad hacendaria.

En efecto, el Código Fiscal no distingue en cuanto al tipo de resoluciones que pueden impugnarse, cuando en su artículo 122 fracción II expresa que para la tramitación de un recurso administrativo se deberán precisar los agravios que causa el acto impugnado. Por su parte, el artículo 37 del mismo ordenamiento nos dice que las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa de cualquier tiempo posterior a dicho plazo, o bien esperar a que se dicte la resolución; de lo que se concluye que en algunos de los distintos casos e hipótesis de procedencia de los recursos establecidos por el propio ordenamiento, es posible impugnar no sólo las resoluciones que consten por escrito, sino también las derivadas del silencio de las autoridades.

Lo anterior, como se expresó, no proviene de una novedad introducida por el legislador en materia de recurso administrativo, sino de un olvido acerca de que antes del ordenamiento de 1966 no existían recursos administrativos.

Durante la vigencia de ese ordenamiento se planteó el problema ante nuestros tribunales, resolviéndose:

> "NEGATIVA FICTA, NO PROCEDE SU IMPUGNACION ANTE LA AUTORIDAD ADMINISTRATIVA.—Si

la negativa ficta conforme a su propia naturaleza, a la doctrina, a la jurisprudencia y a la regulación del Código Fiscal de la Federación, no puede ser impugnada ante la propia autoridad administrativa, sino que es necesario que se haga a través de una demanda de nulidad presentada ante el Tribunal Fiscal de la Federación, esto es, si la autoridad dentro del término que las leyes fijen no resuelve las instancias de los particulares y, a falta de término, dentro de los 90 días siguientes a su interposición, se presume que lo hace en sentido negativo, esto con el objeto de que no queden indefinitivamente sin contestación dichas promociones; lo que hace obvio que su impugnación no pueda hacerse valer ante la propia autoridad administrativa, pues ésta también puede dejar de resolver, y así sucesivamente de manera ilimitada dejar de resolver lo que le solicita, circunstancia por la cual se hace necesario que la impugnación correspondiente a una negativa ficta se haga ante una autoridad diversa a la administrativa; lo que se corrobora por el hecho de que en el Código Fiscal de la Federación se establece en el Título Cuarto, artículo 192, fracción IV, 194 y 204, párrafo segundo, el plazo que se otorga al interesado para combatir ante el Tribunal Fiscal de la Federación la resolución que se entiende dada en sentido negativo" (2).

Sin embargo, el nuevo Código Fiscal establece, en su artículo 123 fracción III, que el promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso, la constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando "se trate de negativa ficta".

De establecerse que el recurso administrativo sólo procede en contra de resoluciones escritas, tenemos:

a).—Si de resolverse en forma desfavorable una petición formulada por un particular hay que agotar enseguida un recurso administrativo obligatorio, puede evitarse esto último impugnando el silencio de la autoridad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

b).—No perjudica al particular el desechamiento de su demanda, cuando se impugna una resolución derivada del silencio de la autoridad.

---

(2) Amparo Directo 1110/81, visible en el Informe rendido a la Suprema Corte de Justicia de la Nación, por su presidente, al terminar el año de 1982, Tercera Parte, p. 31.

Que la resolución sea nueva significa que lo que ella resuelve aluda a hechos que no han sido consentidos, expresa o tácitamente, o que no ha sido materia del recurso administrativo, o que no han sido materia de juicio, o que no han sido materia de un recurso especial.

Elementos secundarios. —Son elementos secundarios de validez: a). —Término dentro del cual ha de hacerse valer; b). —Autoridad ante quien deba hacerse valer; c). —Período de admisión de pruebas; d). —Plazo en el cual ha de resolverse el recurso una vez desahogadas las pruebas; e). —Momento en que empieza a correr el término, y f). —Libertad para impugnar la nueva resolución ante los tribunales.

En el recurso que se establezca debe precisarse el término dentro del cual ha de hacerse valer la inconformidad, pues de omitirse este dato se estará a lo previsto en el artículo 121 del Código Fiscal, de que el escrito de interposición del recurso será presentado dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al en que surta efectos la notificación del acto que se impugna.

El legislador, al crear un recurso administrativo en una ley tributaria, puede establecer un término mayor o menor para la presentación del escrito de inconformidad, pero si olvida señalar el plazo dentro del cual debe agotarse el recurso, ha de estarse a lo dispuesto por el precepto antes citado.

Se considera criticable, e inclusive se pone en duda su constitucionalidad, que el legislador haya consignado en el pasado como término el de diez días, que es un plazo inferior al que los particulares tienen para impugnar los actos de la administración pública ante los tribunales judiciales federales, conforme a la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de la Constitución, que es de quince días.

Es necesario que el legislador señale la autoridad ante la que debe hacerse valer el recurso, pues de omitirse este elemento, la inconformidad deberá hacerse valer ante el titular de la Hacienda Pública, quien determinará al funcionario que deba conocer y resolver el recurso, siempre que esta facultad sea delegable en los términos del reglamento interior de dicha Hacienda.

Ante esta eventualidad el Código Fiscal prevé, en el citado artículo 121, que el escrito de inconformidad debe hacerse valer ante la autoridad que dictó o ejecutó el acto que se recurre, y sólo que el particular tenga su domicilio fuera de la población en que

radique la autoridad que emitió o ejecutó el acto, el escrito podrá presentarse en la oficina exactora más cercana a dicho domicilio o enviarlo a la autoridad que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente.

Respecto al recurso de revocación el artículo 125 del Código Fiscal no señala ante qué autoridad debe hacerse valer; el recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, el artículo 126 señala que debe hacerse valer ante la oficina ejecutora por quienes hayan sido afectados por el procedimiento, pero sin señalar qué autoridad lo resolverá, y el de nulidad de notificaciones, el artículo 129 tampoco indica quién es la autoridad competente para resolverlo.

Tocante a la admisión de pruebas, si el recurso tiene por objeto atacar parcial o totalmente la resolución, la autoridad tendrá necesariamente que recibir las que ofrezca el recurrente, salvo que la inconformidad verse sobre un punto de derecho, ya que éste no está sujeto a prueba. De proceder el ofrecimiento de pruebas éstas deberán ser idóneas, pues con ellas el interesado ha de demostrar lo erróneo de la resolución que impugna (3).

Se sostiene, con frecuencia, que agotar un recurso administrativo no tiene mayor importancia, porque el escrito de inconformidad no tiene que ajustarse, en su presentación, a las formalidades que debe llenar un escrito de demanda que se presenta ante un tribunal.

Esto es cierto, pero el no confiar a un perito en Derecho la inconformidad, desde el recurso administrativo, ha originado que asuntos en los que asista toda la razón legal, el contribuyente pierde no sólo el recurso sino también el juicio que con posterioridad promueva contra la resolución recaída en el propio recurso. El hecho de que el legislador exima al contribuyente del cumplimiento de requisitos de orden secundario, al presentar una inconformidad administrativa, no significa que también lo libere de la obligación de ofrecer pruebas cuando deben presentarse para demostrar

(3) Art. 130 del C. F.

lo que se afirma, pues sostener lo contrario es negar no sólo la importancia práctica, sino esencialmente jurídica, que tiene el recurso administrativo (4).

Afortunadamente el vigente Código Fiscal no recoge la regla que consignaba el anterior en su artículo 159, de que "Si dentro del trámite que haya dado origen a la resolución o acto recurrido, el interesado tuvo oportunidad razonable de rendir pruebas, sólo se admitirán en el recurso las que hubiere allegado a tal oportunidad", pues hoy sólo alude a la obligación del promovente de acompañar con su escrito en que interponga el recurso, las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso; que cuando las pruebas documentales no obren en poder de él, no obstante que se trata de documentos que legalmente se encuentran a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible (5).

La regla derogada, por su vaguedad e imprecisión, dio origen a arbitrariedades por parte de las autoridades fiscales, ya que un particular, al pedir que se le resuelva un problema, en todo piensa menos en que su consulta será resuelta en forma ilegal o desfavorable. Como su instancia la formula de buena fe, no piensa en la necesidad de ofrecer pruebas desde ese momento, por lo que al resolverse en su perjuicio el problema y al agotar el recurso administrativo correspondiente y ofrecer las pruebas idóneas, se encontraba con que no se le admitían porque durante el trámite de su consulta tuvo razonable oportunidad de ofrecer pruebas, lo que significaba hacer nugatoria en su perjuicio garantías constitucionales.

Respecto al cuarto elemento, la autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de cuatro meses, contados a partir de la fecha de interposición del recurso (6).

El inconveniente que podría presentarse en los recursos admi-

(4) Ver Arts. 122 y 123 del C. F.
(5) Art. 123, penúltimo párrafo, C. F.
(6) Art. 131, C. F.

nistrativos de que la autoridad revisora recurriese a actos dilatorios, para retardar la emisión de la resolución definitiva, fue subsanado en nuestra legislación fiscal federal al establecerse que si la autoridad administrativa no resuelve lo ante ella planteado dentro de los cuatro meses siguientes a su presentación, se reputará que existe negativa ficta, que el silencio de la autoridad se considera como una resolución negativa, para que el particular afectado pueda ocurrir al Tribunal Fiscal a demandar su nulidad, tal y como si existiese una resolución por escrito.

Se dice que puede, porque pasados los cuatro meses, el contribuyente queda en condiciones de optar por acudir de inmediato ante el Tribunal Fiscal o seguir esperando la resolución por escrito, de tal modo que no es obligatorio, una vez transcurridos los cuatro meses, acudir al juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal (7).

Por lo que toca al quinto elemento, para la materia fiscal federal, el término empieza a correr al día siguiente a aquel en que surta efectos la notificacación del acto a impugnarse (8).

Como último elemento, se encuentra que contra la resolución desfavorable que se emita como consecuencia del recurso hecho valer, el interesado debe quedar en libertad de impugnar dicha resolución ante los órganos jurisdiccionales. De no otorgarse ese derecho, no existirá obligación de agotar el recurso, ya que su exigencia sería violatorio del artículo 13 Constitucional, por considerarse que este caso la autoridad administrativa se erigiría en tribunal especial.

Requisitos de admisión del recurso administrativo. — Los requisitos para la admisión del recurso administrativo que se haga valer, se clasifican en esenciales y formales. Los requisitos esenciales para la admisión del recurso deben estar consignados en el ordenamiento legal y su incumplimiento por parte del reclamante dará origen a que se tenga por no presentada la inconformidad.

En cambio, los requisitos formales son aquellos que aun cuando no se satisfagan por el interesado no traen consigo el desecha-

(7) Art. 37 y 131, C. F. No hay que olvidar la posibilidad de agotar el recurso administrativo por lo que establece el Art. 123 en su fracción III del C. F.

(8) En los términos del primer párrafo del Art. 135 del C. F., las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechas.

miento de la inconformidad, pero sí pueden ocasionar que la resolución administrativa que recaiga sea desfavorable a sus intereses por no haber estado la autoridad revisora en condiciones de analizar debidamente el problema.

De los requisitos esenciales. —Son requisitos esenciales para la admisión del recurso que la inconformidad se presente por escrito, dentro del término legal y se encuentre firmado el mismo por el interesado o su representante legal.

La doctrina está acorde en que el recurso administrativo no se sujete a las mismas formalidades o tecnicismos propios del recurso que se hace valer ante un tribunal, sino que deben darse el máximo de facilidades para que el particular pueda acudir en inconformidad ante la misma administración. Que los requisitos mínimos que se exijan deben de permitirse que se satisfagan sin un rigorismo extremo.

Así tenemos, que el recurso administrativo debe hacerse valer por escrito, pero el documento que lo consigne puede redactarse a máquina o de puño y letra del inconforme. Sobre este requisito, el Código Fiscal, en sus artículos 121, 122 y 123 aluden a que el recurso administrativo se interpondrá por escrito, no indicando necesariamente que deba estar redactado en determinado estilo.

Además, el escrito debe de presentarse en tiempo, pues su interposición fuera del término legal dará origen a su desechamiento por extemporáneo.

> "RECURSO PRESENTADO DENTRO DEL PERIODO DE VACACIONES. —Debe considerarse que legalmente se recibió el primer día hábil siguiente. —Si el oficio que contiene un recurso hecho valer en contra de una sentencia de Primera Instancia se presenta en la Oficialía de Partes del Tribunal dentro de un período de vacaciones debe considerarse que, por ser inhábiles los días correspondientes, legalmente se recibió el primer día hábil siguiente, lo que debe tomarse en cuenta al hacer el cómputo correspondiente para verificar si se hizo valer dentro del término legal. —Sentencia emitida por la Sala Superior del Tribunal Fiscal en la Revisión No. 1028/81, visible en la Revista de dicho Tribunal de julio de 1982—".

Por último, el escrito agotando el recurso administrativo que no esté firmado por el interesado o su representante legal, equivale a la nada.

De los requisitos formales. —Son requisitos formales para la admisión del recurso: a). —Que el escrito de inconformidad sea claro, es decir, que no sea obscuro, que permita a la autoridad entender claramente lo que se manifiesta; y b). —Que el escrito consigne los elementos siguientes:

1. —Señalamiento de la autoridad responsable: quien emitió la resolución que se impugna;

2. —Qué es lo que se impugna: la cita de la resolución que se reclama;

3. —Exposición de los antecedentes que culminaron con la emisión de la resolución: la relación de hechos;

4. —Que se funde la pretensión: la cita del derecho que apoya la reclamación; y

5. —Ofrecimiento de las pruebas que demuestran la ilegalidad de resolución, salvo que se trate de un punto de derecho.

De no exponerse correctamente estos elementos, puede dar origen a que la autoridad revisora confirme la resolución impugnada, por falta de elementos para juzgarla (9).

(9) El penúltimo párrafo del artículo 122 del C. F., expresa: "Cuando no se haga alguno de los señalamientos anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que en el plazo de cinco días los indique; en caso de incumplimiento, se tendrá por no presentado el recurso".

CAPITULO XVII

LAS GARANTIAS INDIVIDUALES Y ALGUNOS ASPECTOS DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. INTRODUCCION. EXAMEN DE LOS ARTICULOS 1o., 3o. FRACCION VII, 5o., 8o., 9o., 13, 14, 16, 17, 21, 22 Y 23.

Introducción. —Siempre es fascinante asomarse a la Constitución, aun cuando sea para analizar en forma somera, como en esta ocasión algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano frente a las garantías individuales contenidas en los primeros 29 artículos de nuestra Carta Magna.

El examen de las disposiciones constitucionales que en forma aislada o que en forma conjunta guardan relación o pueden tenerla con la materia tributaria, es labor que nos permite juzgar, desde la cúspide, el sistema impositivo que en México impera, así como las fallas o excesos existentes en el mismo frente a aquellas.

Si el Derecho Tributario se caracteriza por ser la rama del derecho que, con apoyo en la Constitución, atenta directamente contra la economía del particular, en bien del interés público deben sus disposiciones u ordenamientos tener como límite o marco de referencia, el que la Constitución misma señale. Rebasar ese límite o marco es convertir lo que es aquiescencia del pueblo, en triste u odiosa obligación.

Asimismo, es interesante el examen de las resoluciones que nuestros tribunales han emitido, en especial, las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en buen número de casos han

venido en auxilio de la hacienda pública mexicana, frente a situaciones que no encuentran su respaldo en la Constitución, pero que de no otorgarse originarían graves problemas, lo que debe llevarnos a un exhaustivo examen de esas situaciones, pero que escapan del alcance de esta obra, con el objeto de que nuestro más alto tribunal no se convierta en un permanente reformador de nuestra Carta Magna.

"En efecto, la Suprema Corte, mediante sus decisiones interpretativas de la Constitución, altera constantemente el efecto práctico y la aplicación de la misma. Como lo expresara Woodrow Wilson, la Suprema Corte es una especie de Convención Constituyente en sesión continua" (1).

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

Este precepto consagra la garantía de igualdad de que en México toda persona o individuo, sin distinción de nacionalidad, religión o color, goza de las garantías que la Constitución Mexicana consigna en sus primeros 29 artículos.

Toda persona o individuo puede dedicarse a la profesión, trabajo o actividad que le acomode, siendo lícitos; no ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento (Art. 5o.); no se le podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito (Art. 9o.); no ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales (Art. 13); no ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho (Art. 14, segundo párrafo); etc., por lo tanto, ¿cómo un ordenamiento o precepto tributario, puede violar la garantía establecida en el artículo 1o.?

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 52, fracción I, que el contador público que desee dictaminar balances

(1) Corwin, Edwuard S. *La Constitución Norteamericana y su actual significado.*

para efectos fiscales, deberá estar registrado ante las autoridades fiscales y, para tal efecto, únicamente se inscribirá a "Las personas de nacionalidad mexicana. . ." (2).

Tenemos pues que el extranjero que estudia en México la carrera de Contador Público, conforme a los planes de estudio aprobados por los ordenamientos en vigor, hasta llegar a la titulación, no puede ejercer en toda su extensión su profesión por ser de nacionalidad extranjera, no obstante dedicarse a una actividad que a él le acomoda y es lícita. Como el artículo 1830 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, aplicable en toda la República en matería federal, nos dice que: "es ilícito el hecho que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres" y la Suprema Corte ha sostenido que el Poder Ejecutivo puede reglamentar las garantías constitucionales cuando se estime que el ejercicio de ese derecho es perjudicial a los intereses de la sociedad, ¿qué podemos sostener que el extranjero que estudia y se titula de Contador Público en México, no puede dictaminar para efectos fiscales porque eso va contra las leyes de orden público o es perjudicial a los intereses de la sociedad?

La determinación del concepto orden público, tanto para la doctrina, como para la legislación y la jurisprudencia, no es clara y precisa. En efecto, se sostiene que la noción de orden público "depende exclusivamente de la voluntad del Estado" (3); "es de los más obscuros del Derecho Internacional Privado" (4); se identifica con las "normas de derecho público" (5); "sólo es posible enunciar las hipótesis legales de orden público pues lo ostenta toda norma jurídica que persigue cualquiera de estas finalidades: la cosa pública, es decir, la seguridad interior y exterior del Estado, la conservación de la actual forma de gobierno, la tranquilidad del país, su organización administrativa, la tutela de las buenas costumbres o los principios tradicionales de la moral, la protección a los derechos individuales a la vida, a la salud, a los bienes, el pensamiento, el

(2) Su antecedente es el artículo 6o., fracción I, del Decreto Presidencial que crea la Auditoría Fiscal Federal, expedido el 21 de abril de 1959, en vigor hasta el 31 de marzo de 1967.

(3) Mancini, citado en la obra *Dos Estudios Jurídicos* de I. Burgoa, p. 66.

(4) Pillet y Niboyet, Idem, p. 65.

(5) Wiss y Fiore, Idem. p. 69.

trabajo", etc. (6). En ninguna de estas ideas o en las hipótesis que se señalan por la doctrina, podemos considerar que encaja el dictamen para efectos fiscales que formule un contador público extranjero titulado en México.

Además como el dictamen que el contador público expide para efectos fiscales no tiene fe pública, sino sólo la presunción de que su elaboración se ha ajustado a la técnica contable y a la ética profesional, en virtud de estar expedido por una persona autorizada para ejercer la profesión de contador público, se concluye que la fracción I del artículo 52 del nuevo Código Fiscal de la Federación viola, en perjuicio del contador público extranjero que estudia y se titula en México, la garantía que contiene el artículo constitucional que se comenta, ya que el artículo 5o. del mismo ordenamiento establece la garantía de que todo individuo puede dedicarse a la actividad que mejor le plazca, siendo lícita.

Confirma lo expuesto, el artículo 33 de la Constitución al decirnos que los extranjeros tienen derecho a las garantías que otorga el Capítulo I, Título Primero de la presente Constitución.

Un problema similar fue planteado a la Suprema Corte de Justicia de la Nación con motivo de lo establecido por la Ley General de Profesiones, reglamentaria del artículo 5o. de la Constitución, de que el registro de un título sólo procede, entre otros casos, si el profesional es de nacionalidad mexicana, quien a través de su Sala Administrativa estableció la jurisprudencia que enseguida se cita y que ha reiterado en cuantos casos similares se le han sometido a su consideración. Dicha jurisprudencia nos dice:

> "Los artículos 1o. y 33 Constitucionales, dan derecho a los extranjeros a disfrutar de las garantías que otorga la misma Constitución, entre las que se hallan las del artículo 4o., por lo que la restricción que establecen los artículos 15, 18 y demás relativos de la Ley de Profesiones de 30 de diciembre de 1944, reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. de la Carta Fundamental están en abierta pugna con las disposiciones constitu-

(6) Valery, p. 68.

cionales citadas, que garantizan a todos los habitantes del país la libertad, en el ejercicio profesional" (7).

Art. 3o.— . . . . . .

VII.—*Toda la educación que el Estado imparta será gratuita;*

. . . . . .

El precepto antes transcrito señala como garantía que la educación oficial será gratuita; pero ¿cuál es el alcance de esa garantía? Hay un impuesto que todos conocemos del 1% para la educación superior. ¿No está este gravamen contradiciendo a esta garantía? ¿Qué clase de prohibición es la que consigna el artículo 3o. en su fracción VII? ¿Será una prohibición contra contribuciones o aportaciones directas?, como por ejemplo: no exigir cuotas de inscripción o colegiatura mensual en las escuelas del gobierno; o no exigir a los alumnos precio por los instrumentos o libros que el Estado produce o edita (libros de texto gratuito), porque en los tres casos habría una contribución directa con la que el Estado estaría recuperando parte del costo del servicio.

Si a lo anterior agregamos que todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, dentro del cual forma una parte muy importante lo que se destina al renglón de la educación, podemos concluir que si no en forma directa, sí en forma indirecta, a través de pago de impuestos generales o especiales, directos o indirectos, todo jefe de familia contribuye, en la medida en que se ve afectado por el sistema impositivo, a satisfacer el gasto que el Estado realiza al impartir la educación en forma gratuita.

Se puede decir que la idea del contribuyente es de que no se establezca un precio por la educación oficial, por raquítico que éste sea, ya que ese precio podría desalentar a los padres de familia de escasos recursos a inscribir a sus hijos en las escuelas oficiales. En efecto, si el Estado exigiese aunque fuese un precio de $20.00 mensuales de colegiatura, muchos padres de familia retirarían a sus hi-

(7) Tesis 825 visible en la p. 1504 del Tomo de Jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación de 1917 a 1954. El contenido original del artículo 4o. Constitucional pasó a formar parte del 5o. del mismo ordenamiento, a partir del 1o. de enero de 1975.

jos de las escuelas ante la imposibilidad de poder pagar dicha cuota.

Se considera que la garantía contenida en la fracción VII del artículo 3o. Constitucional, tiende a asegurar a los habitantes del país que en forma directa no se exigirá que se contribuya al costo de la educación que el Estado imparte.

El impuesto del 1% para la educación superior no viola la garantía prevista en el precepto antes citado, aun cuando sí es criticable su existencia, ya que no es a través de impuestos especiales, afectados a fines específicos, como debe buscarse una mayor contribución a gastos determinados, pues para ello existe todo un sistema impositivo que debe soportar un aumento en las tasas existentes o creación de gravámenes afectando a fuentes aún no gravadas.

Art. 5o. —*A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos.*

La parte inicial del primer párrafo consagra la garantía de libertad de trabajo, pues todo habitante de la República puede dedicarse a la actividad que mejor le plazca si ella es lícita.

Ya hemos visto que por ilícito se entiende lo "que es contrario a las leyes de orden público o a las buenas costumbres".

Examinando nuestra legislación tributaria y en especial el nuevo Código Fiscal de la Federación, en su artículo 52, fracción I, tenemos lo siguiente:

Este precepto nos dice que el contador público que desee dictaminar balances para efectos fiscales, deberá estar registrado ante las autoridades fiscales y, para tal efecto, sólo se registrará a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría (8).

El requisito de que tenga título de contador público parece ser

(8) Su antecedente es el artículo 6o., fracciones II y IV, del Decreto Presidencial expedido el 21 de abril de 1959, en vigor hasta el 31 de marzo de 1967.

normal, correcto, pero el mismo está restringiendo el ejercicio de una profesión por parte de quien está autorizado por la Ley General de Profesiones para ejercer la profesión de Contador Público, aun cuando carezca de un título y sólo posea un diploma.

Es de recordarse que al expedirse la ley antes citada, se reconoció la existencia de un buen número de prácticos o de profesionales que ejercían una profesión sin tener un título, sea porque truncaron sus estudios o porque nunca celebraron su examen profesional. Cuántos hay que no han elaborado su tesis profesional, pero que son más capaces que buen número de los titulados.

Si la Ley Reglamentaria del primer párrafo del 5o. Constitucional autorizó la capacitación de estos profesionales sin título y una vez que ellos satisfacieron todas las exigencias de dicha ley se les extendió su Cédula de Contador Público, equiparándolos, sin ninguna limitación, a aquél que tiene título. ¿Cómo es posible que a través de otro ordenamiento se restrinjan los alcances de una ley que reglamenta garantías individuales?

Si la citada ley reglamentaria no establece como obligatoria la colegiatura, sino potestativa, tenemos que concluir que este requisito de pertenecer a un Colegio de Contadores viene a coartar el ejercicio de una profesión lícita y a limitar lo que una ley reglamentaria de garantías constitucionales establece, por lo que se viola la garantía prevista en la parte inicial del artículo 5o. Constitucional.

El artículo 7o. del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal antecedente del artículo 52 antes citado, nos decía en su primer párrafo, parte inicial, que: "los causantes con ingresos anuales de diez millones de pesos o mayores, están obligados a utilizar los servicios de contadores públicos registrados con el objeto de que éstos dictaminen, para efectos fiscales, los balances y declaraciones de sus negocios".

De la lectura de este precepto se observaba la imposición de una obligación no prevista en ninguna ley tributaria, difícil de satisfacerse, ya que hay zonas en la República en donde no hay un solo contador público, y, además, onerosa, por los elevados honorarios que había que cubrir al contador público, que bien puede contribuir a agravar la situación económica del contribuyente.

En efecto, la empresa que percibía en aquella época un ingreso bruto anual de diez millones de pesos en adelante y que estaba operando con pérdida o sin ella, el obligarla a contratar a un profesional que señalara fuertes honorarios, por lo delicado de su labor a desarrollar o por no residir en la zona, contribuía a empeorar la situación económica de la misma, o a reducir sus utilidades, por lo que se violaba en su perjuicio la garantía de libertad de trabajo consagrada en el artículo 5o. Constitucional.

Quizá debido a estas dos razones, falta de contadores públicos en la provincia y obligación onerosa, fue que se dejó sin efecto, mediante acuerdo interno, lo dispuesto por el artículo 7o. del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal, obligación que no fue recogida por el actual Código Fiscal de la Federación.

De lo expuesto por el artículo 6o. del Decreto Presidencial a que se ha estado haciendo referencia, surge la pregunta siguiente: ¿puede el Poder Ejecutivo reglamentar las garantías individuales?

Al respecto, la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa, ha sentado la siguiente jurisprudencia:

> "La facultad para reglamentar el artículo 4o. Constitucional, es exclusiva del Poder Legislativo de los Estados o de la Unión; y la reglamentación que hagan las autoridades administrativas, es anticonstitucional" (9).

Sin embargo, la Sala Administrativa se ha apartado de su propia jurisprudencia al sostener que el Poder Ejecutivo sí puede reglamentar las garantías individuales cuando se estime que el ejercicio de ese derecho es perjudicial a los intereses de la sociedad (10).

¿Puede considerarse perjudicial a los intereses de la sociedad mexicana que un contador público no perteneciente a ningún colegio de contadores, dictamine para efectos fiscales, no obstante que los hechos afirmados en los dictámenes que se formulen sobre los

(9) Semanario Judicial de la Federación, Ap. al T. L., p. 475. El contenido del entonces artículo 4o. pasó a formar parte del artículo 5o. Constitucional.

(10) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XLV, p. 3455, Tomo LXII, p. 3293, Tomo LXII, p. 3293, citados en la obra *Las Garantías Individuales*, de I. Burgoa, p. 192, Ed. 1944.

estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario? Independientemente de lo anterior, lo reglamentado por el artículo 6o. no puede decirse que encaja en el precedente jurisdiccional antes citado.

Quizá por ello el Poder Ejecutivo, autor de la iniciativa del anterior Código Fiscal de la Federación, corrigió su actuación al aceptar que sea el Poder Legislativo y no él el que reglamente el ejercicio de una profesión para efectos fiscales.

Art. 5o.— . . . . . .

Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

Esta parte final del primer párrafo del artículo 5o. Constitucional consagra una garantía de seguridad jurídica, al establecerse que a ninguna persona puede despojársele del fruto de su labor si no es a través de una orden judicial.

De acuerdo con lo anterior ¿los impuestos que gravan el ingreso del asalariado, del trabajador, son inconstitucionales?

En los artículos 31, fracción IV, y 123 en sus apartados A, fracción VIII y B, fracción VI, Constitucionales, encontramos las excepciones a la regla que se comenta.

En efecto, el artículo 31, en su fracción IV, nos dice que es obligación de los mexicanos "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".

El artículo 123, en su apartado A, fracción VIII, establece que: "el salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento"; y el mismo precepto en su apartado B, fracción VI, que a los trabajadores del Estado, "sólo podrán hacerse retenciones, descuentos, deducciones o embargos al salario, en los casos previstos en las leyes".

De lo anterior tenemos: hay la obligación de contribuir al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes: que quien percibe el salario mínimo no puede ser privado del mismo o parte del mismo, por carecer de capacidad contributi-

va, y que quien obtiene un ingreso en exceso del salario mínimo está obligado a contribuir al gasto público, si así lo dispone una ley que, como ya hemos visto, debe ser formalmente legislativa.

Con respecto al salario mínimo, surge el siguiente problema: al expresar la Ley del Impuesto sobre la Renta que no pagará el impuesto por "las prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores del salario mínimo general para una o varias zonas económicas, calculadas sobre la base de dicho salario, cuando no excedan de los mínimos señalados por la legislación laboral. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos de este Título, ¿no se estará violando la Constitución en perjuicio de quien perciba el salario mínimo profesional? Nuestra Carta Magna en su artículo 123 fracción VI, nos dice que "los salarios mínimos que deberán disfrutar los trabajadores serán generales o profesionales. Los primeros regirán en una o en varias zonas económicas; los segundos se aplicarán en ramas determinadas de la industria o del comercio o en profesiones, oficios o trabajos especiales. Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Los salarios mínimos profesionales se fijarán considerando, además, las condiciones de las distintas actividades industriales y comerciales. . ." y en la fracción VIII del mismo artículo que "El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento", o sea, que al no distinguir este último precepto entre salario mínimo general y salario mínimo profesional, la Ley del Impuesto sobre la Renta, como ordenamiento secundario, no puede introducir distinciones. Por lo tanto, la exención que examinamos discrimina en perjuicio de quienes perciben salario mínimo profesional, resultando inconstitucional.

Pero la Secretaría del Trabajo, a través de su Dirección General del Trabajo, ha expresado*, que en estricta técnica jurídica, y dado que la fracción VII del artículo 123 Constitucional está enunciada de una manera genérica "no estaría permitido aplicarla en forma restringida, haciendo distinciones que el precepto citado de la Ley Fundamental no hace. Sin embargo, es obvio que los Consti-

* Oficio No. 5.IV/000279, Exp. 5.IV/230(6)(03)/5.

tuyentes de 1917 tuvieron en mente proteger la remuneración irreductible que garantiza la vida del trabajador y de su familia sin pensarse en los salarios mínimos profesionales, cuya concepción aún no había nacido en el espíritu de nuestra legislación ni en las corrientes del pensamiento que la inspiraron". Que "los salarios mínimos profesionales, por definición, son siempre superiores a los salarios mínimos generales y para trabajos del campo, pues deben ser remuneraciones que queden relacionadas con la capacitación calificada y adiestramiento de los trabajadores; por tanto no entran dentro de la razón jurídica de protección del mínimo familiar irreducible, a la cual obedece la fracción VIII del artículo 123". Por lo tanto, "considerar a los salarios mínimos profesionales como exentos de impuestos, colocaría a sus perceptores en situación injustificada de privilegio con relación a los trabajadores de ingresos intermedios entre los mínimos generales y los mínimos profesionales".

Art. 5o.— . . . . . .

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, el cual se ajustará a lo dispuesto en las fracciones I y II del artículo 123.

Este artículo consigna la garantía de libertad de trabajo, al establecerse que nadie puede ser obligado a prestar un servicio sin ser remunerado por él y sin su conformidad.

Ignacio Burgoa, expresa respecto a esta garantía, que: "El Estado no puede imponer al individuo ninguna labor que no sea retribuida, salvo cuando se trata de las funciones electorales" (11).

Se pregunta, ¿y las obligaciones fiscales a cargo de terceros, principalmente las de retención y recaudación? En estas obligaciones se impone a un tercero, sin su consentimiento y sin retribución alguna, la labor de auxiliar al fisco en el control de determinados tributos; labor que si no se desarrolla correctamente y dentro del término que la ley señala, originará que éste sancione severamente a aquél.

(11) *De las Garantías Individuales*, p. 203 Ed. 1944.

Se considera que hay una omisión en la Constitución, pues la misma debería también consignar como salvedad las obligaciones que deriven de los ordenamientos tributarios. Mientras tanto, las obligaciones a cargo de terceros, podemos reputarlas inconstitucionales.

Sin embargo, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia resolvió lo siguiente:

> "La retención del tributo no puede considerarse como un trabajo personal, y menos aún de los comprendidos en los prohibidos por el artículo 5o. Constitucional; sino que es uno de los medios adecuados para la recaudación de las contribuciones, porque no la hace onerosa ni difícil y facilita el control de la fuente impositiva. Así es evidente que siendo las sociedades las que distribuyen o deben distribuir las ganancias entre sus miembros, a ellas corresponde retener el impuesto, y precisamente por eso el artículo 17 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1941, establecía una obligación solidaria en el pago del tributo a cargo de las propias sociedades. En tales condiciones contribuyendo la retención del impuesto uno de los medios indispensables para la recaudación del mismo, debe estimarse que la obligación correspondiente está comprendida dentro de la genérica, que a cargo de los mexicanos establece al artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal. Por consecuencia, no constituyendo la retención un trabajo obligatorio, es claro que no es inconstitucional la Ley que la consagra". Amparo en revisión 4169/51 (12).

Al asentarse que la retención del tributo no puede considerarse como un trabajo personal, ni que es dicha obligación onerosa ni difícil, implica, o bien desconocimiento de los problemas que esta obligación significa para el agricultor, ganadero, o del industrial o comerciante de regular importancia económica, o bien, que es de los casos en que nuestro máximo tribunal debe acudir en auxilio de la hacienda pública mexicana.

Art. 8o. — *Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por*

(12) Transcrita en la p. 343 de la obra *Derecho Financiero Mexicano,* de Sergio F. de la Garza.

escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Este precepto contiene una garantía de libertad conocida por derecho de petición. Conforme a esta garantía todo habitante del país puede formular peticiones a la administración pública, quien tiene la obligación de producir respuesta, siempre y cuando esa instancia o petición se formule por escrito, de una manera pacífica y respetuosa, en otras palabras, que a toda instancia debe recaer un acuerdo.

Como la legislación administrativa no ha reglamentado lo relativo al derecho de petición, salvo el caso de petición de aumento de precio tratándose de artículos sujetos a control de precios, ante el silencio de la autoridad y al no producirse una respuesta en un plazo prudente, el interesado debe acudir al juicio de amparo para el efecto de que se obligue a la autoridad responsable a dar contestación a la instancia, y después, si la respuesta o acuerdo no es favorable, se deberá acudir nuevamente a la autoridad judicial pero ahora impugnando el contenido del acuerdo (13).

La Suprema Corte de Justicia de la Nación, a través de su Sala Administrativa, ha establecido la jurisprudencia siguiente:

> "Las garantías del artículo 8o. Constitucional tienden a asegurar un proveído sobre lo que se pide y no a que se resuelvan las peticiones en determinado sentido" (14).

Sin embargo y en tratándose de la materia tributaria, la

---

(13) Derecho de Petición. Atento lo dispuesto por el artículo 8o. de la Constitución, que ordena que a toda petición debe recaer el acuerdo respectivo, es indudable que si pasan más de cuatro meses desde que una persona presenta un ocurso y ningún acuerdo recae a él, se viola la garantía que consagra el citado artículo constitucional. Quinta Epoca: Tomo XLIX, p. 40. González Daniel. Tomo L, p. 716. Vico López Manuel. Tomo L, p. 729. Solares María. Tomo L, p. 1173. La Impulsora, Cía. de Bienes y Muebles, S. A. Tomo L, p. 2009. Blanes López Antonio. (Visible en la p. 226 del Apéndice al Semanario Judicial de la Federación. Tercera Parte, Segunda Sala, 1965).

(14) Apéndice al Tomo L del Semanario Judicial de la Federación, p. 90.

garantía del artículo 8o. Constitucional se encuentra debidamente reglamentada, visto lo dispuesto por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que expresa:

> "Art. 37.—Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte".

En relación con este precepto, Alfonso Cortina Gutiérrez expresó: "Al establecer, siguiendo precedentes de legislación extranjera en materia administrativa, que el silencio de la autoridad equivale a una resolución denegatoria de la petición, la Ley de Justicia Fiscal no ha podido desconocer que existe una garantía individual para que en término breve, la autoridad administrativa dé respuesta a la instancia de los particulares; por tal motivo, y por no ser posible desconocer esa garantía individual, la existencia de un precepto en la Ley que establezca los efectos ya enunciados de la resolución negativa, no desconoce la posibilidad en que se encuentra el interesado de recurrir en vía de amparo la actitud de la Administración Pública, cuando no da respuesta pronta a la petición; así pues, es preciso dejar definido que el silencio de la autoridad administrativa es una presunción que se establece como un derecho del particular para considerar ficticiamente la resolución de la autoridad como resolución negativa, pero el peticionario puede optar por uno de estos dos caminos; o bien, promover juicio de garantías para el efecto de que la sentencia de amparo obligue a la autoridad a contestar, o bien, si lo prefiere, ocurrir directamente ante la jurisdicción administrativa en demanda de nulidad de una presunta resolución negativa, entendiéndose que se trata de un derecho establecido por la ley para el particular"(15).

Art. 9o.—*No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito; . . .*

---

(15) Plática sustentada en la Escuela de Jurisprudencia de la U.N.A.M., el 21 de febrero de 1939, correspondiente al Ciclo de Conferencias denominado "Ciencia Financiera y Derecho Tributario.

La parte transcrita del artículo 9o. encierra una garantía de libertad, cual es el derecho o libertad de asociación para constituir pacíficamente una empresa, sea con fines de lucro o sin él, con un objeto lícito.

Al amparo de esta garantía se constituyen las sociedades civiles o mercantiles autorizadas por nuestras leyes y las asociaciones con fines culturales, sociales, patronales, sindicales, etc., luego ¿cómo es posible que a través de un ordenamiento tributario se viole o se coarte la libertad de asociarse en forma pacífica y para un objeto lícito?

Volvamos nuevamente al Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal (16) para examinar, frente a la garantía del artículo 9o. Constitucional, la fracción III del artículo 6o., última que nos falta por comentar de este precepto, relativo a los requisitos que debe satisfacer todo contador público que desee su inscripción en el Registro de Contadores Públicos para emitir dictámenes fiscales. Dicha fracción dice (17):

> "III.—No pertenecer a despacho o asociaciones profesionales cuando figuren en su denominación o en su dirección técnica, nombres de personas que carezcan de títulos expedidos por instituciones mexicanas autorizadas para ello por la Dirección General de Profesiones" (18).

De acuerdo con este requisito todo contador público de nacionalidad mexicana, con título registrado en la Dirección General de Profesiones y miembro de un Colegio de Contadores Públicos, no puede obtener su registro en la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, para emitir dictámenes con efectos fiscales, porque se ha asociado:

---

(16) Aun cuando se derogó a partir del 1o. de abril de 1967, se considera de interés transcribir el comentario hecho en el Cursillo de Derecho Tributario que se llevó a cabo en la Universidad Autónoma de San Luis Potosí, del 10 al 13 de agosto de 1966.

(17) Derogada al no quedar recogida por el artículo 85 del anterior Código Fiscal de la Federación, ni por el vigente en su artículo 52.

(18) Lo dispuesto por la fracción III del Art. 6o. del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal no se llegó a aplicar, por lo que se autorizó el registro de Contadores Públicos que prestan sus servicios o están asociados con contadores o despachos extranjeros.

a). — Bien con contadores mexicanos, pero que carecen de un título; o

b). — Bien con contadores públicos con cédula de profesiones pero sin título; o

c). — Bien con contadores públicos mexicanos o extranjeros, pero titulados en el extranjero.

Correcto en que el contador público titulado en el extranjero, nacional o extranjero, no debe ejercer profesionalmente en México en tanto la Dirección General de Profesiones o alguna institución de educación superior en el país, no le reconozca o revalide sus estudios; pero que al contador público titulado en México, por el sólo hecho de asociarse con contadores sin título o con despachos o contadores extranjeros, se les inhabilite para ejercer uno de los aspectos más interesantes de su profesión, cual es el de dictaminar balances o declaraciones para efectos fiscales, es coartarles el derecho de asociación y, por ende, el ejercicio de una actividad lícita.

Se admite que es un grave problema para el profesional mexicano la existencia en México de despachos extranjeros que, asociados con despachos o profesionales mexicanos, monopolizan las empresas extranjeras que invierten en el país, amén de que buena parte de los honorarios que ellas cubren emigran; pero es de reconocerse que el inversionista extranjero desea, y ello le da más confianza para realizar inversiones en el extranjero, estar en contacto con los mismos despachos que en su país le prestan servicios profesionales, sean de abogacía, de contabilidad o de cualquiera otra profesión.

Sin embargo, mientras los despachos o profesionales mexicanos sean los que efectivamente presten los servicios profesionales y el socio extranjero no ejerza su profesión en México, no puede reputarse que la asociación profesional que uno y otro constituyen, viola disposiciones de orden público o va contra las buenas costumbres, únicos casos en que se considera ilícita la asociación, por aplicación del artículo 1830 del Código Civil para el Distrito y Territorios Federales, aplicable en toda la República en materia federal.

Por lo expuesto, se concluye que el artículo 6o., en su fracción III, del Decreto que crea la Auditoría Fiscal Federal, viola la

garantía que consigna el artículo 9o. Constitucional, en relación con lo previsto en el artículo 5o. del mismo ordenamiento.

Art. 13.—*Nadie puede ser juzgado por leyes privativas* . . .

La parte inicial del artículo 13 Constitucional consagra una garantía de igualdad, cual es de que todos seamos juzgados por leyes generales e impersonales. Pero analicemos qué debemos entender por "ley privativa".

Vallarta, en relación con el juicio promovido por los fabricantes de hilados y tejidos en contra del impuesto especial a su industria, sostuvo: "que no pueden tenerse como privativas aquellas leyes que se refieren sólo a determinada clase de personas, en razón a las circunstancias especiales en que se encuentran, y por esto nadie califica de privativas a las leyes sobre menores, los incapacitados, los comerciantes, los quebrados, los militares, etc. Y todas las razones que no necesito exponer, que se oponen a que se haga esta calificación de tales leyes, existen, para que tampoco se llame privativo el impuesto sobre los fabricantes, propietarios, agricultores, mineros, exportadores, etc." (19).

Con apoyo en las ideas y tesis de Vallarta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha venido reiterando su jurisprudencia, que dice:

> "Es carácter constante de las leyes, que sean de aplicación general y abstracta: (es decir, que deben contener una disposición que no desaparezca después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que sobrevivan a esta aplicación, y se apliquen sin consideración de especie o de persona, a todos los casos idénticos al que previenen, en tanto que no sean abrogadas). Una ley que carece de estos caracteres va en contra del principio de igualdad garantizado por el artículo 13 Constitucional, y aún deja de ser una disposición legislativa, en el sentido material, puesto que le falta algo que pertenece a su esencia. Las leyes pueden considerarse como privativas, tanto las dictadas en el orden civil como en cualquier otro orden, pues el carácter de generalidad, se refiere a las leyes de

(19) Lozano, Antonio de J. Votos del señor Lic. D. Ignacio L. Vallarta, Tomo II, p. 10. Ed. 1894.

todas las especies, y contra la aplicación de leyes privativas protege el ya expresado artículo 13 Constitucional (20).

Revisando nuestra legislación tributaria federal encontramos un claro ejemplo de la ley privativa en lo dispuesto por el artículo 4o. de la vigente Ley de Ingresos de la Federación, el cual se repite cada año aun cuando con distinta numeración, al señalar a Petróleos Mexicanos, organismo descentralizado, como obligado al pago provisional de varios tributos aplicables sólo a él. Dicho precepto, en sus párrafos primero, segundo, tercero y quinto, expresa:

"Art. 4o. — Petróleos Mexicanos estará obligado al pago de contribuciones y sus accesorios, así como los productos y aprovechamientos de acuerdo con las disposiciones que las establecen, excepto el impuesto sobre la renta.

I. — Derecho sobre hidrocarburos:

"A cuenta de este derecho enterará, como mínimo, diariamente, incluyendo los días inhábiles, 900 millones de pesos durante el primer semestre del año y 1,200 millones de pesos en el segundo semestre y además mensualmente, 63,000 millones de pesos, durante el primer semestre del año y 74,000 millones de pesos en el segundo semestre, los que deberá pagar el último día hábil de cada mes. . .

II. — Derecho extraordinario sobre hidrocarburos:

Por la extracción de petróleo crudo y gas natural en territorio nacional, . . . Petróleos Mexicanos pagará un derecho extraordinario sobre hidrocarburos del 6% del valor del petróleo crudo y del gas natural extraido en el ejercicio de 1985. . . ·

III. — Impuesto Especial sobre Producción y Servicios:

Por la enajenación de gasolina y diesel a cuenta de este impuesto, enterará, como mínimo diariamente, incluyendo los día inhábiles, 1,700 millones de pesos durante los primeros siete meses del año y 2,350 millones de pesos en los cinco restantes, . . ."

(20) Semanario Judicial de la Federación, Ap. al Tomo L. p. 137.

De lo anterior tenemos que el cúmulo de impuestos que gravan la misma fuente o riqueza económica, como es la industria petrolera, llámese de producción, de explotación, de enajenación, de consumo, etc., se dejan sin efecto y se exige a cambio de ellos, al que realmente es el único contribuyente de los mismos, el pago de diversas cantidades como pagos provisionales.

Petróleos Mexicanos como organismo descentralizado que es ha consentido la violación del artículo 13 Constitucional, al no impugnar lo dispuesto en la citada Ley de Ingresos de la Federación.

Cuando se está frente a una ley que no comprende a todas las personas que realizan los mismos actos, se ha dicho que se está ante una ley que no es general y sin embargo no se invoca el concepto de ley privativa, por no ser aplicable al caso.

Al impugnarse la aplicación del impuesto del 15% adicional sobre la participación que le correspondía al Estado de México en la tasa general y especiales del extinto impuesto sobre ingresos mercantiles, se alegó la inconstitucionalidad del decreto correspondiente ya que dicho impuesto al no hacerse extensivo al resto de las participaciones que en impuestos federales percibía el Estado, era un ordenamiento falto de generalidad, a lo que la autoridad contestó que ello no era cierto, ya que el decreto no contenía una disposición que iba a desaparecer después de aplicarse a un caso previsto y determinado de antemano, sino que iba a aplicarse tantas veces a los contribuyentes del Estado, sin distinción alguna, cubriesen el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, criterio que hizo suyo el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación al sostener:

> "IMPUESTO PARA EL FOMENTO DE LA EDUCACION PUBLICA EN EL ESTADO DE MEXICO. LOS NUMERALES QUE LO ESTABLECEN Y REGULAN NO VIOLAN EL ARTICULO 13 DE LA CONSTITUCION FEDERAL.—Los Decretos números 41 de 6 de marzo de 1973, que reformó el Título del Capítulo Décimo Cuarto y los artículos 301 a 313 de la Ley de Hacienda del Estado de México y el 42, de igual fecha, que adicionó el numeral 1.22 al .1

del artículo primero de la Ley de Ingresos de dicha Entidad Federativa para el ejercicio fiscal de 1973, y especialmente el artículo 302 de la Ley de Hacienda citada, no violan lo dispuesto por el artículo 13 constitucional al señalar como sujetos pasivos del tributo a quienes realizan pagos del Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles. En efecto, si bien es cierto que el artículo 13 de la Constitución Federal establece que «Nadie puede ser juzgado por leyes privativas. . .», también lo es que una recta interpretación jurídica de dicho numeral conduce a concluir que lo que el mismo prohibe es el que se expidan leyes cuyas disposiciones desaparezcan después de aplicarse a un caso concreto y determinado de antemano y que se apliquen con consideración de especie o de persona, pero no el que un ordenamiento legal regule la situación jurídica en que se encuentre un indeterminado número de personas, como ocurre con los que pagan el impuesto federal sobre ingresos mercantiles, que pueden ser tantos como cuantos perciban ingresos de esa naturaleza y, por lo mismo, estén obligados al pago de dicho tributo. Precisamente por comprender a todos los que se encuentren o lleguen a encontrarse en la situación jurídica prevista, salvaguarda los atributos de generalidad, abstracción e impersonalidad que debe satisfacer toda norma jurídica. Además, atento el orden de ideas antes expuesto, resulta evidente que la circunstancia de que no se grave con el impuesto en cuestión a todas las demás personas que efectúan pagos por concepto de otros impuestos federales en el Estado de México, no trae como consecuencia la privatividad de los decretos reclamados, en tanto que para que un ordenamiento legal no adolezca de dicho vicio no es necesario que comprenda dentro de sus disposiciones a todas las personas que realizan un hecho similar, pero no igual y proveniente de distinta causa, al que llevan a cabo los destinatarios de la ley, sino que basta con que sus disposiciones se apliquen por igual a todos aquellos cuya situación jurídica coincida exactamente con la hipótesis prevista por la norma. En el caso es evidente que la situación jurídica de quienes realizan pagos por concepto del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, no es igual a la de los que efectúan pagos por concepto de otros impuestos federales. En esas condiciones, como los citados decretos reclama-

dos, regulan de manera general, abstracta e impersonal la situación jurídica en que se encuentran todos los que realizan pagos por concepto del impuesto federal sobre ingresos mercantiles, sin contraerse a un caso concreto y determinado de antemano y sin que sus disposiciones se apliquen con consideración de especie o de persona en particular, es inconcluso que los mismos no infringen lo dispuesto por el artículo 13 de la Carta Magna."—Amparo en revisión 5994/74, 30 de noviembre de 1976—.

Art. 13.—*Nadie puede ser juzgado por tribunales especiales* . . .

El artículo 13 en su parte transcrita señala una garantía de igualdad, al establecer que todos debemos ser juzgados por tribunales previamente establecidos. ¿Qué debemos entender por tribunales especiales en los términos del artículo 13 Constitucional?

En Jurisprudencia definida la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido:

"Por tribunales especiales se entiende aquéllos que se crean exclusivamente para conocer, en un tiempo dado de ciertos delitos o respecto de determinados delincuentes". . . (21).

Con motivo de la cancelación de patentes aduanales en los artículos 714 y 721 del extinto Código Aduanero, hoy artículo 148 de la Ley Aduanera, se ha pretendido alegar que dichos preceptos violan la garantía del artículo 13 Constitucional, ya que el Fisco Federal se constituye en tribunal, en el que es además juez y parte. Al respecto el Juez 2o. de Distrito del Distrito Federal, en Materia Administrativa, sostuvo:

"La H. Suprema Corte de Justicia de la Nación ha definido lo que debe entenderse por Tribunal Especial y dice: «Por Tribunales Especiales se entiende aquello que se crea exclusivamente para conocer, en un tiempo dado, de ciertos delitos con respecto de determinados delincuentes». (Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, p. 1140; Tomo LI, p. 1644; Tomo LV, p. 1007). Es decir, que por Tribunal Espe-

(21) Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXVI, p. 1140; Tomo LI, p. 1644.

cial debe entenderse el que se constituye después de cometidos los hechos y sólo para juzgar a un determinado individuo, o a un grupo previamente individualizado de personas. Naturalmente que el procedimiento establecido por los artículos 714 y 721 del Código Aduanero, no queda comprendido en la definición del Tribunal Especial que la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido: ...«que a cualquier acto de la autoridad que implique afectación a los derechos individuales debe anteceder un procedimiento pero sin que sea preciso que la autoridad judicial sea indefectiblemente la que deba intervenir para resolverlo». (Montes de Oca, Ignacio, Semanario Judicial de la Federación, Tomo XXXV, p. 1856) ...«para cumplir con el artículo 14, no es forzoso el procedimiento judicial, sino que puede seguirse una tramitación ante autoridad administrativa, pero es necesario que se respete la garantía de previa audiencia» (Gremio Unido de Alijadores del Puerto de Veracruz, Tomo LII, p. 2251) ...«que la expresión Tribunal no significa que todo procedimiento que termina con afectación de los derechos individuales haya ineludiblemente de desarrollarse ante un órgano judicial sino que alude a la autoridad que esté legalmente facultada para resolver» (Blanco Fernando, Tomo LXXV, p. 1892). De lo anterior se desprende que no es cierto como lo alega el quejoso que sea únicamente una autoridad judicial la facultada para privarla de sus derechos y que la garantía de audiencia sólo pueda tener lugar en un juicio seguido ante autoridad judicial y menos que la autoridad responsable no esté facultada legalmente para tal efecto, ya que el artículo 714 faculta expresamente a la Secretaría de Hacienda para suspender o cancelar las patentes a los agentes aduanales. Tampoco es exacto que el procedimiento establecido por el Código Aduanero establezca una facultad omnímoda a la Secretaría de Hacienda convirtiéndola en Juez y Parte revocando sus propias determinaciones, por cuanto que la revocación es un recurso común y corriente en los procedimientos judiciales y administrativos que permite, previa audiencia de las partes, que una autoridad revoque o modifique su propia determinación. Señala el artículo 721 del Código citado, que la cancelación de la patente será acordada por la Secretaria de Hacienda (en un procedimiento sumario)

en la Dirección de Aduanas y (con audiencia del interesado). Naturalmente que el Código al señalar como condición para cancelar las patentes, la existencia de un juicio sumario con audiencia del interesado, claro está que con ello se satisfacen las exigencias de las garantías individuales. En tales condiciones, cumpliendo los artículos 714 y 721 del Código Aduanero las exigencias constitucionales, resulta que los actos reclamados al H. Congreso de la Unión, C. Presidente de la República, C. Secretario de Gobernación, C. Secretario de Hacienda y Crédito Público y C. Director del Diario Oficial de la Federación, o sea la expedición, aprobación y refrendo del Código Aduanero en el procedimiento señalado en los artículos antes mencionados, no violan las garantías individuales del quejoso, lo que amerita negarle la protección constitucional que solicita a este respecto" (22).

Una de las críticas que se enderezaron contra la creación del Tribunal Fiscal de la Federación (23) fue de que se estaba en presencia de un tribunal especial, en los términos del artículo 13 Constitucional, ya que el Poder Ejecutivo se constituía en juez y parte.

Sin embargo, como contra las resoluciones o sentencias del Tribunal Fiscal de la Federación adversas al contribuyente, procede el juicio de garantías hasta llegar, en ciertos casos, a la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, se concluye que con ello se salva la crítica que se comenta.

Si contra las sentencias de las Salas o del Pleno del Tribunal Fiscal no procediese el juicio de garantías, se estaría en presencia de un tribunal especial y, además se violaría la prohibición consignada en el artículo 49 de la Constitución al reunirse en el Presidente de la República dos Poderes, o sea el Ejecutivo y el Judicial en materia fiscal.

Para salvar las críticas de la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación, se procedió en 1946 a reformar el artículo 104 de la Constitución "estableciéndose que en los juicios en que la

(22) Sentencia dictada en el Juicio de Amparo No. 1419/56, con fecha 31 de mayo de 1958.
(23) Mediante la Ley de Justicia Fiscal, en vigor a partir del 1o. de enero de 1937 y el Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 1o. de enero de 1939.

Federación está interesada, las leyes podrán establecer recursos ante la Suprema Corte de Justicia contra las sentencias de . . . tribunales administrativos creados por ley federal, siempre que dichos tribunales estén dotados de plena autonomía para dictar sus fallos" (24).

Como consecuencia de la reforma constitucional se estableció, en favor de las autoridades hacendarias, el recurso de revisión fiscal contra las sentencias dictadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, en las que el crédito se encontraba determinado y fuese mayor de $20,000.00, o bien, cuando el crédito era indeterminado; medio de defensa para la autoridad que hoy recoge el Código Fiscal de la Federación en sus artículos 248 y 250.

Toda duda que aún pudiese existir respecto a la constitucionalidad del Tribunal Fiscal de la Federación o de la existencia de tribunales administrativos en México, desaparece con la reciente reforma al artículo 104 Constitucional (25) que establece:

> "Art. 104.— . . . . . .
>
> "I.— . . . . . .
>
> ". . . . . .
>
> "Las leyes federales podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la Administración Pública Federal o del Distrito y Territorios Federales, y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.
>
> "Procederá el recurso de revisión ante la Suprema Corte de Justicia contra las resoluciones definitivas de dichos tribunales administrativos, sólo en los casos que señalen las leyes federales, y siempre que esas resoluciones hayan sido dictadas como consecuencia de un recurso interpuesto dentro de la jurisdicción contencioso-administrativo.
>
> ". . . . . ."

(24) Publicado en el "Diario Oficial" de 30 de diciembre de 1946.

(25) Publicado en el "Diario Oficial" de 25 de octubre de 1967 y en vigor el 28 de octubre de 1968.

Al expresar la Ley Federal del Trabajo (Art. 121) que la resolución que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con motivo de las objeciones formuladas por los trabajadores a la declaración que del impuesto sobre la renta presente el patrón, "no podrá ser recurrida por los trabajadores"; ¿no estará constituyéndose aquella dependencia en un tribunal especial en perjuicio de los trabajadores?

Si aceptamos que por tribunal especial sólo se entiende aquellos que se crean exclusivamente para conocer, en un tiempo dado de ciertos hechos o respecto de determinadas personas, es indudable que la Secretaría de Hacienda no se constituye en un tribunal especial pues no va a conocer en un determinado tiempo de ciertas declaraciones o respecto de determinados contribuyentes, sino que va a conocer de todas las objeciones que formulen los trabajadores a las declaraciones que presenten los patrones.

Pero si contra las resoluciones que dicte esa dependencia en perjuicio de los trabajadores no pueden ser recurridas por éstos, no obstante estar debidamente justificadas sus objeciones, es indudable que la ley secundaria ha convertido a la autoridad hacendaria en un tribunal especial, visto que sus decisiones escapan del control de legalidad por parte de los tribunales judiciales federales.

Ha llegado el momento de ampliar el concepto de tribunal especial para que comprenda no sólo a aquéllos que se establecen para conocer, en un determinado momento, de ciertos hechos o para juzgar a ciertas personas, sino también a toda autoridad cuyas decisiones no pueden ser recurridas ante los tribunales judiciales.

Art. 14.—*A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

. . . . . .

El primer párrafo del artículo 14 Constitucional consigna una garantía de seguridad jurídica, con respecto a la cual la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho:

> "En términos generales puede decirse que nuestro Derecho Positivo, tratándose de la retroactividad de las leyes, ha sustentado hasta la fecha, la teoría clásica de los derechos adquiridos, en la cual se establece, en esencia, que una ley es

retroactiva cuando vuelve sobre el pasado para modificar situaciones creadas bajo el imperio de una ley anterior y afectando derechos adquiridos, entendiéndose por tales aquéllos que han entrado al patrimonio del individuo o a su dominio, y los cuales no se le pueden ya arrebatar."

Este criterio ha sido sustentado por la Suprema Corte (Sala Auxiliar Revisión 1803/942/1a., 9 de marzo de 1954. Cuatro votos) (26).

Al iniciarse en una actividad que está exenta del pago de impuestos o bajo la vigencia de una tasa o tarifa que se considera benigna, ¿hay derechos adquiridos para que no se le grave en el futuro o para que no se le aumente la tasa o tarifa? Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte, ha resuelto hasta formar jurisprudencia:

> Si bien las leyes fiscales, por ser de interés público, pueden retrotraerse, y es legítima facultad del Estado cambiar las bases de la tributación, la justicia de tal retroactividad sólo puede entenderse en el sentido de que los contribuyentes no pueden alegar que han adquirido el derecho de pagar siempre el mismo impuesto que afecta su patrimonio, pero nunca en el sentido de que los causantes han de cubrir por el tiempo anterior a la nueva ley, la diferencia que resulte entre el importe que han venido pagando y el que deben pagar en lo sucesivo". (23 de julio de 1945. Cuatro votos) (27).

Respecto a la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación para conocer de problemas de retroactividad, la Sala Administrativa ha sostenido:

---

(26) Jerónimo Bernes Esteira. Comp. en la p. 1592 del Tomo CXIX del Semanario Judicial de la Federación.

(27) Rodolfo Hamelius E. y Coags. Com. en p. 498 del Tomo LXXXV del Semanario Judicial de la Federación, de 3 de junio de 1954.
En el mismo sentido: La Cía. del Puente de Nuevo Laredo, S. A., p. 3496, de 3 de marzo de 1942, 5 votos, Tomo LXXI.
En el mismo sentido: Bremen, S. A. p. 2107. Tomo LXXII, 5 votos, 23 de abril de 1942.
En el mismo sentido: Miller Thomas B. y Coags. p. 111, Tomo LXXXIV, 4 de abril de 1945, 5 votos.
En el mismo sentido: "Roces y Hermanos". Contra actos del Presidente de la República y otras autoridades, 4 votos, 18 de abril.

"Aunque exista garantía individual consagrada por el artículo 14 de la Constitución en cuanto a la no retroactividad en la aplicación de las leyes reiteradas en el artículo 50, del Código Civil, y el 7o. del Código Fiscal, es evidente que por el mismo principio, si las disposiciones legales rigen sólo después de su publicación, no pueden aplicarse para determinar efectos jurídicos nacidos y existentes al amparo de una ley anterior; por lo que sin necesidad de que el Tribunal Fiscal haga declaración alguna sobre violación de garantías, lo cual está reservado de manera exclusiva al Poder Judicial de la Federación, por el artículo 103 de la Constitución, dicho Tribunal Fiscal sí está capacitado para resolver exacta o inexacta aplicación de la ley, en lo que respecta al tiempo de su vigencia" (28).

Se sostiene que para resolver si una Ley tributaria es retroactiva en perjuicio de persona alguna, no debe acudirse a la teoría de los derechos adquiridos, sino que basta con precisar en qué momento surgió o nació la obligación tributaria, en qué momento se realizaron las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con la ley impositiva dan origen a la obligación tributaria y aplicar a la misma el gravamen que en ese momento se encuentra en vigor. Esto lo recoge el artículo 6o. del Código Fiscal, al expresar: "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".

Sin embargo, aun cuando la solución parezca sencilla, en la práctica nos encontramos con problemas que hacen difícil aplicar lo antes dicho. Tenemos por ejemplo el que surgía cuando se aumentaba el impuesto sobre ganancias distribuibles, pues siempre se decía en un artículo transitorio que la nueva tasa se aplicaría sobre las utilidades que arrojasen los balances que se celebran a partir del 1o. de enero siguiente, es decir, como la disposición entraba en vigor el 1o. de enero, se consideraba por los contribuyentes que al aplicar la autoridad el aumento de la tasa sobre las utilidades a distribuir y que derivaban de las operaciones que ce-

(28) Banco de Industria y Comercio, S. A., Comp. en la ... p. 907 del Tomo CXX del Semanario judicial de la Federación.

lebró la empresa en el período fiscal que acababa de concluir, era darle efectos retroactivos.

Ha habido diversas tesis sobre si este aumento a la tasa del impuesto sobre ganancias distribuibles, que se aplicaba sobre los balances de las empresas que terminaban su ejercicio el 31 de diciembre, era retroactivo o no, que son las siguientes: por un lado la mayoría de las salas del Tribunal Fiscal de la Federación y la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, sostuvieron, en forma reiterada, que el impuesto que grava las utilidades a distribuir, al igual que el impuesto sobre la renta que grava al comercio y la industria, es un tributo que se va generando de momento a momento, en el instante en que la empresa celebra su operación que le reditúa un ingreso, en efectivo o a plazo, en ese momento, en el que se celebra la operación, se genera el impuesto, o sea, que la obligación tributaria por lo que toca al impuesto sobre ganancias distribuibles, no se genera hasta el momento en que la empresa termina su ejercicio fiscal, sino que va generándose a medida que se van celebrando las operaciones que producen los ingresos gravados por la ley; por lo tanto, el aumento de la tasa sobre ganancias distribuibles será retroactivo si se aplica sobre utilidades provenientes de operaciones celebradas antes de que entre en vigor.

Sin embargo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, no estando conforme con lo anterior y con motivo de la nueva competencia que se le dio al Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, para conocer de los juicios que versaren sobre la inconstitucionalidad de leyes, obtuvo de ese alto cuerpo, la sentencia siguiente:

> "En efecto, tal y como lo sostienen las autoridades recurrentes, no puede decirse que el artículo 4o. transitorio cuya constitucionalidad se controvierte, viola en perjuicio de la quejosa, el derecho fundamental de irretroactividad establecido por el artículo 14 Constitucional, si se toma en consideración que dicho precepto se refiere claramente a las ganancias que las sociedades distribuyan o deban distribuir, cuando los balances que las fijen se practiquen a partir del primero de enero de 1954, es decir, con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta que contiene dicha disposición transitoria, que como se ha visto, empezó a regir

precisamente a partir de esa fecha, primero de enero de 1954; y no existiendo retroactividad porque de acuerdo con el régimen establecido tanto por la Ley General de Sociedades Mercantiles como la del Impuesto sobre la Renta, las ganancias distribuibles constituyen el incremento de valor de la acción o de la parte social, independientemente de su distribución, aumento que sólo tiene lugar hasta el momento en el cual se determinan las utilidades de la sociedad. Esta fijación de utilidades se realiza normalmente a través del balance, o sea la operación contable por la cual se conoce el resultado de la actividad social durante un ejercicio determinado, y en los casos de excepción, cuando no se practica balance, la misma Ley del Impuesto sobre la Renta establece las bases para hacer dicha determinación de las utilidades sociales. Ahora bien, la fijación de las utilidades de la empresa, que constituye la condición para el nacimiento de las ganancias distribuibles, debe realizarse dentro del término de cuatro meses a partir de la clausura del ejercicio social, o sea la Asamblea Ordinaria de Socios tiene la obligación de aprobar el balance (artículo 181 de la Ley General de Sociedades Mercantiles), balance que a su vez debe practicarse dentro de los tres meses contados desde la conclusión de dicho ejercicio (artículo 173 del mismo ordenamiento) y es hasta entonces cuando los socios tienen el derecho a retirar las ganancias que les corresponde, como se desprende claramente del diverso artículo 19 de la repetida Ley de Sociedades Mercantiles, que en lo conducente establece, que la repartición de utilidades sólo podrá hacerse después del balance que efectivamente las arroje; pero aún más, el incremento del patrimonio de los socios se realiza independientemente de que la Asamblea acuerde la distribución de las ganancias, con apoyo en las bases a que se refiere el artículo 6o., fracción X, de la multicitada ley de Sociedades, ya que fijadas las utilidades sociales, aumentan el valor de las acciones o de las aportaciones relativas, pero todo ello, como se ha dicho, con base en los resultados del balance. Por consecuencia, y como un corolario de la diversa personalidad de los socios y de las sociedades de que habla el artículo 2o. de la propia Ley de Sociedades Mercantiles, y que esta Suprema Corte ha reconocido en su jurisprudencia en relación con los fines

fiscales, debe concluirse que tanto la empresa como sus integrantes tienen diverso patrimonio y diversos ingresos; la sociedad percibe utilidades, que van obteniendo por las operaciones de la negociación y se determinan en el balance, y los socios, ganancias o dividendos a las que sólo tienen derecho cuando por virtud del propio balance, se conoce el resultado del ejercicio social, porque con anterioridad, los socios no tienen derecho a dividendos, ya que las utilidades corresponden exclusivamente a la sociedad; por lo que estando completamente delimitadas las utilidades de la sociedad y las ganancias o dividendos de los socios, es claro que no existe retroactividad en el artículo 4o. transitorio de que se trata, que se refiere exclusivamente a las ganancias distribuibles y no a las utilidades, y a las que aplica la nueva tarifa cuando se perciban con posterioridad a su vigencia, o sea, si se fijan tomando como base los balances practicados después del 1o. de enero de 1954. Esto no quiere decir que se deje a voluntad de la sociedad la determinación de las utilidades distribuibles para los efectos fiscales, ya que el artículo 138 de la Ley establece con precisión las reglas a que debe sujetarse la fijación de las referidas ganancias, las que como se ha visto, se consideran determinadas aun cuando la empresa no acuerde su distribución. En segundo término, debe decirse que como lo sostienen las recurrentes y diversamente a lo que afirma el Juez de Distrito, no existe contradicción entre el artículo 16 de la Ley del Impuesto sobre la Renta del 30 de diciembre de 1953 y su artículo 4o. transitorio a que se ha venido haciendo mérito, puesto que el citado artículo 16 tiene aplicación claramente tratándose de utilidades de la sociedad, o sea, las que se van obteniendo momento a momento por virtud de las operaciones sociales, pero no respecto de las ganancias distribuibles, que son percibidas por los socios, o tienen derecho a las mismas, hasta que el balance permita establecer, independiente de que la misma sociedad acuerde su distribución, el incremento en el patrimonio de los socios, de acuerdo con las reglas que establece el artículo 138 de la Ley, incremento que constituye la fuente del impuesto, como claramente se desprende del artículo 125, fracción X, de la repetida Ley del Impuesto sobre la Renta, y que establece que constituye fuente del Im-

puesto en Cédula VI (imposición de capitales), entre otras, las ganancias que distribuyan o deban distribuir toda clase de sociedades mexicanas o extranjeras que operen en el país. (Sentencia emitida por el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, el 10 de junio de 1958, con motivo del amparo en revisión 6431/55, promovido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Actor: En el juicio de Amparo: Laboratorios Panamericanos, S. A.).

Se opina que la obligación tributaria nace para el accionista en el momento en que la empresa concluye su ejercicio fiscal, pues es a partir de ese instante cuando se puede determinar si hay utilidad a distribuir, si se llegó o no a coincidir en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la tasa del impuesto a cargo del accionista por las utilidades que se le distribuyen, deberá ser la vigente al instante siguiente al momento en que termina el ejercicio fiscal de la sociedad.

Art. 14.— . . . . . .

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

. . . . . .

Este segundo párrafo tambien establece una garantía de seguridad jurídica al decretarse que nadie puede ser molestado en su persona o sus bienes, si no es mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumpla con el debido proceso legal y conforme a leyes expedidas con anterioridad al caso.

¿Y el procedimiento económico-coactivo, cuya constitucionalidad nadie objeta, qué no viola esta garantía de seguridad?

El procedimiento económico-coactivo es uno de los particularismos del Derecho Tributario, esencialísimo para la Hacienda Pública, pues el mismo le permite la obtención o aseguramiento en forma rápida, económica y oportuna de los créditos fiscales que le

corresponden. Ningún sistema tributario podría subsistir como tal, sin la existencia de este procedimiento.

Al impugnarse su constitucionalidad se ha dicho que el Estado molesta al contribuyente en su persona y en sus bienes, sin que medie juicio seguido ante tribunal alguno. Sobre esto, desde la época de Vallarta, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha reiterado su jurisprudencia, declarando la constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo, diciendo:

"Debe declararse que la ley sobre facultad económico-coactiva no es anticonstitucional, porque el pago del impuesto no es una deuda proveniente de un contrato sancionado por la ley civil, sino que es el resultado de una necesidad política, cual es la de atender los servicios públicos, y para hacer estos efectivos, el Poder Administrativo debe tener bajo su acción la suma de facultades necesarias, sin necesidad de pedir auxilio a otro Poder (véase el estudio del señor Vallarta sobre la constitucionalidad de la facultad económico-coactiva, año de 1885) (29).

"Si se atiende la necesidad que tiene el Fisco, de percibir a la mayor brevedad posible, los ingresos que le corresponde, a fin de atender a las necesidades que demandan los servicios públicos, y si se atiende a las facultades del Congreso, para dictar leyes que tiendan a ese fin, se verá que la ley que creó la facultad económico-coactiva, no es anticonstitucional, ni pugna, por lo siguiente, con ninguno de los preceptos establecidos por la misma Constitución. En efecto: dos disposiciones legales son las que sustentan la constitucionalidad de la ley de 23 de mayo de 1910. Una, es la fracción séptima del artículo 73 de la Constitución, que faculta al Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el Presupuesto. La otra, es la fracción trigésima primera del mismo artículo 73 Constitucional, que faculta al Congreso para expedir todas las leyes que sean necesarias, con objeto de hacer efectivas las demás facultades que le concede la Ley Suprema, al propio Congreso y a los demás Poderes de la Unión. De manera que al estar capacitado el Congreso para crear sus leyes de Presupuestos, al tener facultad para expedir una ley en que se determine cuáles son

(29) Tomo IV, p. 121. Pérez Francisco, 8-I-19.

los ingresos de la Hacienda Pública, forzosamente tenía que disfrutar de las mismas facultades para expedir otra ley, que indicara la forma de hacer efectivos esos ingresos; y esa ley es la que creó la facultad económico-coactiva, expedida por el Congreso de la Unión el 23 de mayo de 1910, vigente en la actualidad porque los mismos motivos que hubo en esa fecha para decretarla, existen ahora y porque las mismas facultades que tenía el Congreso conforme a la Constitución de 1857, que regía en la fecha antes dicha, se los confiere ahora la Constitución vigente" (30).

En opinión de Burgoa (31), la constitucionalidad del procedimiento económico-coactivo se salva debido al segundo párrafo del artículo 22 Constitucional, que expresa:

"Art. 22.— . . . . . .

"No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas."

Opinión con la cual se está de acuerdo, ya que el procedimiento económico-coactivo no puede ser considerado como confiscación.

Sobre este problema se considera que el procedimiento económico-coactivo sí viola la garantía del segundo párrafo del artículo 14 Constitucional y su declaratoria de constitucionalidad se debe al auxilio que al Poder Público le ha dado la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

Decir que dentro de la facultad que tiene el Congreso de la Unión para crear contribuciones está también la de expedir leyes que las hagan efectivas, es sostener igualmente que no serán inconstitucionales las leyes que, violando las garantías individuales, hacen posible se cumplan con las que reglamentan jurídicamente las facultades sobre las que compete legislar a la Federación. Debería reformarse la Constitución y preverse como salvedad al procedimiento económico-coactivo.

---

(30) Tomo VIII, p. 960, Barros Felipe, N. 18-V-21.

(31) *Las Garantías Individuales*, p. 420, Ed. 1944.

Podemos citar un segundo caso que es recogido no sólo por la legislación fiscal federal, sino por todas las legislaciones fiscales estatales, y que es lo consignado en el primer párrafo del artículo 163 del Código Fiscal de la Federación, que establece: "Si durante el embargo, la persona con quien se entiende la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba o en los que se presuma que existen bienes muebles embargables, el ejecutor, previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia". Se opina que esta disposición viola la garantía Constitucional que se examina, pues lo correcto es aplicar lo dispuesto en el artículo 40 de este mismo ordenamiento: una multa por oposición a un acto y en caso de reincidencia, la consignación respectiva por desobediencia a un mandato legítimo de autoridad competente, solicitándose, por conducto del agente del ministerio público federal, a la autoridad judicial, junto con la orden de aprehensión, la de la rotura de las cerraduras que fuese necesario.

Art. 14.— . . . . . .

En los juicios del orden criminal queda prohibido imponer por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

Este tercer párrafo del artículo 14 Constitucional encierra, al igual que los dos primeros párrafos, una garantía de seguridad jurídica cuyo campo de aplicación es el procesal penal y deriva del principio general de derecho *nulla poena, sine lege.*

Comentando esta garantía, Burgoa expresa que: "puede suceder, verbi-gracia, que un hecho esté catalogado o tipificado por una disposición legal como delito, no obstante ello, si dicha disposición legal no consigna expresamente la pena que ha de imponerse a su autor, la autoridad correspondiente no puede aplicar ninguna sanción penal, so pena de infringir el artículo 14 Constitucional. Este es el sentido en que debe tomarse el adverbio exactamente empleado en el tercer párrafo de este precepto" (32).

---

(32) *Las Garantías Individuales*, p. 370, Ed. 1944.

En el Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 30 de abril de 1967, encontramos un ejemplo que no obstante estar tipificado como delictuoso, el mismo no podía ser sancionado en vista de la garantía que consigna el tercer párrafo del artículo 14 Constitucional, que nos decía:

> "Art. 272.—El delito de defraudación se sancionará con prisión de tres meses a dos años, si el monto de lo defraudado o lo que se intentó defraudar es inferior a $50,000.00 y prisión de dos a nueve años si aquél es superior a $50,000.00".

¿Y si lo defraudado o lo que se intentó defraudar era exactamente $50,000.00? Hay delito, pero no hay pena impuesta por la Ley. Por un error de técnica legislativa tenemos que quien defraudó o intentó defraudar exactamente $50,000.00, no podía ser sancionado por falta de pena aplicable al caso (33).

En la derogada Ley General del Timbre encontramos otro caso, que es el siguiente:

> "Art. 4o.—Los objetos y cuotas de los impuestos y derechos serán:
>
> . . .
>
> A).—Si se trata de muebles sobre el valor más alto entre ellos. . . 2%
>
> B).—Si uno de los bienes objeto de la permuta o ambos son inmuebles, se aplicará sobre el monto del bien de mayor valor, las cuotas establecidas en los subincisos 1 al 7 del inciso C de la fracción VI".
>
> "... ... ..."

Y si el avalúo arroja idéntico valor para los bienes objeto de la permuta, ¿cuál será la base del impuesto? Ninguna.

Hay error de técnica legislativa y quienes coincidan exactamente en la situación que arriba se plantea, no incurren en infracción al no cubrir impuesto alguno.

Al establecer el artículo 91 del Código Fiscal que "La infrac-

(33) El Código Fiscal de la Federación en vigor corrige el problema en su Art. 73 y el nuevo Código Fiscal en su Art. 108.

ción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas en este Capítulo, se sancionará con multa de $1,000.00 a $10,000.00", ¿no se estará violando esta garantía?

Art. 16.—*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.*

La parte inicial del primer párrafo del artículo 16 Constitucional encierra una garantía de seguridad jurídica, al establecer que la autoridad debe justificar su actuación y además razonar su proceder, cuando en el ejercicio de sus atribuciones afecte a alguien.

En efecto, toda autoridad al expedir una resolución que lesione o vaya en perjuicio de un particular, debe justificarla citando las disposiciones legales en que apoya su proceder, la que además deberá estar razonada, o sea, exponiendo los motivos de la misma. Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha emitido la siguiente ejecutoria:

> "De conformidad con el artículo 16 de la Constitución Federal, 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, por lo que es evidente, en atención a esta disposición constitucional, que las autoridades están obligadas a expresar en sus resoluciones, las razones y motivos que tengan para dictarla en determinado sentido, dándoselos a conocer al interesado, a efecto de que esté en aptitud de hacer valer sus defensas contra la misma, ya que, de lo contrario, se le infieren molestias infundadas e inmotivadas y, consecuentemente, se viola en su perjuicio la garantía constitucional señalada" (34).

Pero veamos este problema frente a las resoluciones que dicta la Hacienda Pública Federal Mexicana. El artículo 238 fracción II del Código Fiscal expresa que se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre "omisión de los requisi-

(34) Tomo XXXVIII, p. 199.

tos formales exigidos en las leyes". En la interpretación de este inciso, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido, a través de sus Segunda y Séptima Salas, respectivamente, lo siguiente:

> "La circunstancia de que no se cite la disposición legal que sirva de apoyo a una resolución fiscal, no puede estimarse que deja indefenso al causante, tanto más si en la propia instancia expresa argumento impugnado en cuando al fondo de la procedencia o importancia de tal resolución". Juicio 572-1946. Tribunal Fiscal de la Federación. Cía. Mexicana de Sedas "El Fénix".
>
> "Según tesis sustentadas por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta circunstancia no constituye una omisión de carácter formal, sino de fondo, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio que se entable contra tales resoluciones debe concretarse a nulificar, por ilegal, el acto administrativo, y no señalar como efecto de sentencia, el que se dicte una nueva resolución. Juicio 1217/944 promovido por Compañía Unida de Ventas, S. A."

La Segunda Sala del Tribunal Fiscal sostiene que la circunstancia de que no se cite la disposición legal que sirve de apoyo a una resolución fiscal, no puede estimarse que deje indefenso al contribuyente, tanto más si en la propia instancia expresa argumentos en cuanto al fondo; que si el contribuyente alega como causal de nulidad el que la resolución no esté fundada y motivada, pero enseguida entra al fondo del asunto exponiendo las razones que tuvo la autoridad para haber expedido la resolución y las disposiciones en que ella se apoyó, pero que omitió consignar en el documento, entonces no hay motivo para que se decrete la nulidad de la resolución pues el interesado ha suplido las deficiencias de la misma.

En cambio, para la Séptima Sala del Tribunal Fiscal, según tesis sustentada por la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, esta circunstancia no constituye una omisión de carácter formal, sino de fondo, por lo que el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio que se entable contra tales resoluciones, debe concretarse a nulificar por ilegal el acto administrativo y no señalar como efectos de sentencias el que se dicte una nueva resolución, es decir, que se-

gún esta tesis que ha hecho suya la Séptima Sala, cuando la autoridad emite una resolución que no está fundada ni motivada, el contribuyente debe alegar esa causal de nulidad y no agregar nada en cuanto al fondo para no subsanar la deficiencia de la autoridad, porque entonces se aplicaría la tesis de la Segunda Sala del Tribunal Fiscal de la Federación.

De lo anterior se desprende que es inconstitucional lo dispuesto en el último párrafo del artículo 239 del Código Fiscal de la Federación, al expresar: "El Tribunal Fiscal de la Federación declarará la nulidad para el efecto de que se emita nueva resolución cuando se esté en alguno de los supuestos previstos en las fracciones II y III, y en su caso, V, del Artículo 238 de este Código". Este último precepto en su fracción II nos dice que se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre "Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, inclusive por la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso".

En estas disposiciones el legislador manifiesta que toda resolución administrativa en que se observe ausencia de fundamentación o motivación y esto se alegue como causal de ilegalidad, de confirmarse ello, la sentencia será para el efecto de que la autoridad administrativa emita un nuevo acto pero en el que ahora corrija la omisión en que había incurrido.

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, sostiene:

> "FALTA DE FUNDAMENTACION Y MOTIVACION. —No debe señalarse en la sentencia que es para efectos de que la autoridad emita una nueva resolución.—Tratándose de violaciones por falta de fundamentación y motivación de los actos de la autoridad, la sentencia de nulidad que dicte este Tribunal no debe ser para efectos de que se emita una nueva, dando oportunidad a la autoridad para que la formule nuevamente ajustándose a derecho, ya que como ha señalado el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Distrito Federal, en jurisprudencia firme, el Tribunal Fiscal no debe indicar a la multicitada autoridad que emita un nuevo acto purgando el vicio, toda vez que esta actitud implica una indebida sustitución a la autoridad fiscal." —Resolución de 7 de septiembre de 1976, Juicio 767/76/1375/75—.

Por consiguiente, una resolución que viola garantías constitucionales no puede producir el efecto de que la autoridad tenga nueva oportunidad para subsanar sus errores de omisiones.

Art. 16.— . . . . . .

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 para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

En relación con la garantía de seguridad jurídica antes citada, debemos remitirnos a la parte final del primer párrafo de este mismo artículo, que nos dice:

> "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, levántandose, al concluirla, una 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" (35).

En relación con lo anterior, son dignos de mencionarse los criterios jurisdiccionales siguientes:

> "Una acta de inspección sin testigos tendrá valor probatorio según las circunstancias especiales, ya sea por haber obtenido la conformidad del causante expresa o tácita o por no presentarse pruebas o datos en contrario. Si se formulan objeciones o se impugna la falsedad del documento, su fuerza probatoria puede ser nulificada por los medios legales pero nunca considerarse inexistente. Voto particular del señor Magistrado Mariano Azuela. El acta de visita merece el valor probatorio cuando ha firmado de conformidad el causante, aun cuando no hayan intervenido los dos testigos, y no merece valor proba-

(35) El artículo 46 del nuevo Código Fiscal de la Federación, reglamenta lo relativo a las visitas domiciliarias.

torio alguno, cuando ha firmado simplemente para constancia el causante, o no ha firmado, o no comparecen los dos testigos. (Contradicción de sentencias dictadas en los juicios 2688/40 y 3806/40. Resolución del Pleno de 6 de mayo de 1942).

"Se estima que el acta de inspección, de la que sólo aparece la firma del inspector sin la de los testigos, en ausencia del visitado, equivale al testimonio de parte interesada sin ningún valor jurídico por consiguiente. Juicio 1614/49 del Tribunal Fiscal de la Federación promovido por Cervecería Modelo, S. A."

Por último tenemos la siguiente jurisprudencia definida de la Sala Administrativa de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación.

"Para que las actas relativas a las visitas domiciliarias practicadas por la autoridad administrativa, tengan validez y eficacia probatoria en juicio, es necesario que satisfagan la exigencia establecida por el artículo 16 Constitucional, consistente en haber sido levantada en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar visitado, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

"Sexta Epoca, Tercera Parte."

No obstante lo dispuesto por la garantía constitucional que se comenta, así como por los precedentes jurisdiccionales que se cita, en el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 46 fracción VI, parte final, expresa que "Si el visitado, la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma".

El legislador debió consignar que ante la negativa del visitado y de los testigos en firmar el acta, los visitadores deberán designar a los testigos en rebeldía de aquéllos, para el efecto de que el documento tenga plena validez y produzca consecuencias jurídicas.

Curiosamente el distinguido constitucionalista Ignacio Burgoa, en su obra "Las Garantías Individuales", Ed. 1983, p. 617, dice:

> "Las visitas domiciliarias a que alude el último párrafo del artículo 16 Constitucional y que equivalen a las inspecciones que puede practicar toda autoridad administrativa para constar en cada caso concreto la observancia de los reglamentos gubernativos o de los ordenamientos de carácter fiscal, no sólo no deben de estar precedidas por orden judicial alguna, sino ni siquiera por ningún mandamiento escrito. En efecto, éste implica una garantía formal en los términos de dicho precepto de nuestra Constitución que condiciona, según lo hemos afirmado, todo acto de molestia, o sea, toda afectación o perturbación que experimente un gobernado en los diversos bienes jurídicos que integren su esfera particular (persona, domicilio, papeles, familia y posesiones). Ahora bien, la simple inspección o visita domiciliaria no produce tal fenómeno, puesto que su objetivo únicamente consiste en establecer si se cumplen o no las leyes tributarias o los reglamentos gubernativos, sin que por ello y por sí mismas causan agravio o perjuicio alguno al gobernado cuyo negocio sea visitado o inspeccionado. Por tanto, no siendo las consabidas inspecciones o visitas actos de molestia, no deben supeditarse a la expresada garantía formal, en cuya virtud, sin previo mandamiento escrito, pueden practicarse".

Art. 17.—*Nadie puede ser aprisionado por deudas de carácter puramente civil*. . . . . .

Conforme a este precepto, que comprende una garantía de seguridad jurídica, nuestra Constitución admite que el legislador ordinario pueda establecer el delito fiscal.

Previsto en el Código Fiscal de la Federación lo relativo al delito fiscal, poco uso se ha hecho de esta arma como medida para intimidar al contribuyente a un mejor cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Dado el elevado índice de evasión fiscal que existe en México, se concluye que ningún temor inspira la pena privativa de libertad

como sanción, quizás imputable a que de pretenderse encarcelar a todo aquél que omite, quien entonces proporcionará los recursos necesarios para construir las cárceles.

Digno de comentarse por la forma, digamos *sui generis,* en que se extingue, tenemos el delito de defraudación fiscal que junto con el de contrabando es el más popular entre los contribuyentes. En efecto, el artículo 92 antepenúltimo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, nos dice: "Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría".

De conformidad con lo anterior, quien comete el delito de defraudación fiscal sabe que a lo más a que se expone, si llegare a ser descubierto y consignado ante la autoridad judicial, es a verse obligado a enterar las cantidades omitidas, ya que restituyéndolas se extingue la acción penal; lo que viene a contribuir a que el contribuyente pierda temor a incurrir en este delito (36).

Art. 17.—. . . . . .

. . . Los tribunales estarán expeditos para administrar justicia; . . . su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Esta garantía de seguridad jurídica la recoge y hace suya el Código Fiscal de la Federación, al expresar en su artículo 201 que: "En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan". Sin embargo, el artículo 170 del derogado Código Fiscal, antes de ser reformado, agregaba enseguida: "los honorarios del perito tercero serán pagados por las partes. Si los que corresponda sufragar al particular, sea actor, demandado o coad-

(36) El artículo 92 del Codigo Fiscal de la Federación amplia el sobreseimiento del proceso penal, para los delitos tipificados en los artículos 102, 105, 108, 109, 111, 112, 114 y 115, del mismo ordenamiento.

yuvante, no son cubiertos oportunamente, los pagará la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y ésta exigirá el reembolso mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Podrán decir los autores de dicho precepto, antes de su reforma, que el Tribunal Fiscal en sí, por el servicio que presta, no exige al particular, sea autor, demandado o coadyuvante, cantidad alguna, pero al establecerse que los honorarios del perito tercero serán pagados por las partes, se viene a desnaturalizar la garantía prevista en la parte final del artículo 17 Constitucional.

Los honorarios del perito tercero en discordia que corresponda cubrir al particular, pueden resultar en infinidad de juicios superiores al crédito fiscal que se está impugnando o a la cantidad cuya devolución se reclama; o bien, junto con la suma a cubrir a su propio perito resulta casi igual o superior a lo que se impugna o se reclama.

Frente a lo dispuesto por el citado artículo 170, y ante un juicio que requería el ofrecimiento de una prueba pericial, el particular tenía que prever la intervención del perito tercero, y, por ende, el monto de sus posibles honorarios, lo cual podía desalentarlo a buscar justicia.

Se considera que el artículo 170 del Código Fiscal de la Federación venía a violar la garantía prevista en el citado artículo 17 Constitucional, ya que por prohibición de costas judiciales debemos entender que ninguna cantidad le será exigida a los particulares que acudan a un tribunal, sea por el servicio que éste preste directamente, como por los servicios que terceros presten, cuando los de éstos se requieran como consecuencia de un acuerdo del tribunal para mejor proveer, por lo que esta exigencia desapareció a partir del 1o. de enero de 1978.

Sin embargo, el artículo 231 nos dice, tratándose de un perito tercero en discordia que no hubiere adscrito en la ciencia o arte sobre el cual verse el peritaje, ". . . la Sala designará bajo su responsabilidad a la persona que deba rendir dicho dictamen y las partes cubrirán sus honorarios". Este precepto obliga a las partes al pago de los honorarios del perito cuya ciencia o arte no hubiere ninguno adscrito, con lo cual se hace una distinción que viene al vulnerar la garantía constitucional que se examina.

Art. 21. — *La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la Policía Judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquél. 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 de por treinta y seis horas...*

Lo que interesa para nuestro estudio de esta disposición, son los dos párrafos siguientes: "La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial... Compete a la autoridad administrativa el castigo de las infracciones de los reglamentos gubernamentales y de policía"...

Se pregunta: ¿y las penas pecuniarias que impone la autoridad hacendaria, tienen apoyo constitucional?

Al referirse el artículo 21 de la Constitución a que a la autoridad administrativa le compete sancionar la violación de los reglamentos gubernativos y de policía, olvidó el Constituyente hacer referencia a la competencia de la autoridad administrativa para sancionar la violación de las leyes u ordenamientos de carácter administrativos o tributarios, es decir, que nuestra Constitución tiene una laguna respecto a la constitucionalidad de la facultad de la autoridad hacendaria para imponer penas pecuniarias, ya que, se repite, la ley y el reglamento de carácter tributario no pueden asimilarse o reputarse reglamentos gubernativos o de policía.

Sobre este punto, Servando J. Gárza en su obra *De las Garantías Individuales y el Derecho Tributario Mexicano,* sostiene y con lo cual se está de acuerdo, que no siendo los ordenamientos tributarios reglamentos gubernativos y de policía, la autoridad hacendaria carece de competencia para imponer multas a los infractores de las leyes o reglamentos tributarios (37).

---

(37) Obra citada p. 143. El Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto: SANCIONES. PUEDEN ESTABLECERLAS LEYES DISTINTAS A LA PENAL (Ley Federal sobre Derecho de Autor). — La Ley Federal sobre el Derecho de Autor, en sus artículos 135, 136 y 144 establece sanciones para diversos casos de violación a sus disposiciones. Es incontrovertible que en uso de la facultad para legislar sobre la materia de que se trata y con el propósito de realizar el objeto de la ley, el Congreso de la Unión que la expidió pudo establecer las infrac-

Art. 21.— . . . . . .

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Por jornalero, obrero o trabajador debemos entender a toda clase de empleado, a todo aquél que, rigiéndose por una relación de trabajo, queda protegido por la Ley Federal del Trabajo. Pero en materia tributaria se presenta el siguiente problema: un asalariado que tiene dos empleos y no hace la acumulación de los ingresos como lo ordena la Ley del Impuesto sobre la Renta. A la vuelta de cinco años es descubierta esa omisión por la autoridad hacendaria quien le finca la diferencia de impuestos a su cargo y pretende sancionarlo con la multa fija que señala la fracción III del artículo 76 del Código Fiscal, hasta con tanto y medio de la contribución omitida, que resulta ser una multa que se excede del jornal o salario de un día de trabajo de esa persona. Se opina que en este caso es aplicable la garantía que consagra el segundo párrafo del artículo 21 Constitucional, por lo que el precepto resulta inconstitucional para estos contribuyentes pues no se les debe imponer una multa superior al importe de un día de labor.

Para los actuarios del Tribunal Fiscal de la Federación resultan inconstitucionales los párrafos cuarto del artículo 223 y segundo del artículo 251 del Código Fiscal, visto que dichas personas son trabajadores del Poder Ejecutivo, que nos dicen que cuando se haga una notificación con violación a lo dispuesto en el Título VI "Del Procedimiento Contencioso Administrativo", se impondrá una multa al actuario, equivalente hasta dos veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al mes, sin que exceda del 30% de sueldo mensual, visto que la multa máxima no puede exceder de un día de salario.

---

ciones a sus disposiciones, así como las sanciones que deban imponerse cuando son violadas; pues la norma vale por su origen y caracteres, no por el cuerpo legal en el que se encuentre insertada.—Amparo en revisión 4890/73. José Cervantes Gallardo. 13 de agosto de 1974. (Publicado en el Boletín de la Suprema Corte de Justicia de la Nación correspondiente al mes de agosto de 1974, p. 17). Sin embargo, no resuelve el problema: si la autoridad administrativa puede sancionar infracciones que no corresponden a un reglamento de policía.

Art. 21.— . . .

. . .

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso.

Este párrafo, al igual que el anterior, contiene una garantía de seguridad consistente en que a todo trabajador no asalariado: artista, deportista, torero, profesional independiente, etc., no puede ser sancionado con una pena pecuniaria que exceda a un día de su ingreso.

Por lo tanto, si estos contribuyentes incurren en omisiones en el pago del impuesto sobre la renta o en infracciones a leyes administrativas o a reglamentos de policía, se deberá dividir su ingreso anual en 365 días y el monto del cociente es la multa máxima a imponérseles.

De ahí que también para estos sujetos resultan inconstitucionales los artículos 76 y 77 del Código Fiscal, que señalan multas fijas e incrementos a ellas según que exista reincidencia o agravantes en las infracciones cometidas.

Art. 22.—*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.*

. . . . . .

En el primer párrafo de este precepto encontramos una garantía de seguridad jurídica, que llevada al aspecto que en primer término nos interesa, o sea, lo relativo al concepto de multa excesiva, tenemos que nadie puede ser sancionado con una pena pecuniaria que produzca una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió de inspirar a la autoridad administrativa que la impuso, porque se producirá lo que en la doctrina se conoce como poder, considerando en el Código Fiscal de la Federación (38), como una causal de nulidad de las multas impuestas por la autoridad hacendaria.

(38) Art. 228, inciso d).

La tesis del desvío de poder o exceso de poder surgió a mediados del siglo pasado y se formó exclusivamente por la jurisprudencia que fue estableciendo el Consejo del Estado Francés. Primeramente se habló de exceso de poder al alegarse incompetencia de la autoridad, violación del procedimiento, violación de la ley aplicada o al impugnarse las resoluciones administrativas por desvío de poder.

El primer antecedente que se conoce de lo que hoy se ha denominado teoría del desvió de poder tuvo su origen en una sentencia conocida como Sentencia Bernes, emitida por el Consejo del Estado Francés el 19 de mayo de 1858, que resolvió lo siguiente: El Alcalde de Tolosa estaba autorizado para cobrar un precio a los bañistas que al acudir a la playa hacían uso de los establecimientos municipales; pero el alcalde pretendió exigir el precio aun a aquellos bañistas que no hacían uso de los establecimientos públicos. En este caso, el Consejo de Estado Francés resolvió que había desviación de la facultad otorgada al Alcalde de Tolosa.

Un segundo caso se presentó en 1872 que fue el que constituyó, digamos ya en definitiva, la base de la teoría del desvío de poder, que es el siguiente: en ese año, el gobierno francés decidió ejercer el monopolio en la fabricación de cerillos, por lo que todas las fábricas de cerillos en manos de particulares deberían de pasar a ser propiedad del Estado, previa indemnización de sus propietarios.

Pero hubo un alcalde que queriendo que el municipio se ahorrara el importe de la indeminización, buscó una causal para clausurar la fábrica y que en esta forma el municipio se apropiaría del inmueble. Para ello inventó como pretexto que la fábrica era insalubre, que no daba garantías de seguridad al personal que en ella laboraba y que por consiguiente, procedía la clausura de la misma.

En este caso, al igual que en el anterior, el Consejo de Estado Francés consideró que había desvío de poder o exceso de poder por parte de la autoridad municipal, dado que las facultades deben ejercerse siempre en vista del fin que la ley ha tenido en cuenta para otorgarla, o sea, que la teoría del desvío de poder consiste en que la autoridad administrativa, al aplicar una norma, debe tomar en

cuenta el fin que el legislador tuvo en mente al emitirla. En otras palabras, que la teoría del desvío de poder permite al juez el examen de las intenciones de los administradores (39).

Veamos brevemente, las principales tesis que sobre desvío de poder han emitido las diversas Salas del Tribunal Fiscal de la Federación:

> "Según la jurisprudencia del Consejo de Estado Francés que sirvió de base para elaborar la doctrina en la materia que se considera, consiste éste en que la autoridad demandada al emitir un acto administrativo persiga una finalidad diversa de la que conforme a la ley debió inspirarle. (Juicio de Nulidad 848/944 promovido por Ernesto Madero y Hnos.).
>
> "La facultad discrecional que la ley de la materia concede a las autoridades fiscales para fijar las sanciones dentro del límite consentido, está fundado en el interés público cuyo daño más o menos grave pueden ellas justificar en vista de los antecedentes, constancias y circunstancias que tienen entre sí, y si es verdad que dichas autoridades podrían en alguna ocasión extralimitarse en la imposición de las multas, en el caso de que éstas quedaran a su absoluto arbitrio, también lo es que tal posibilidad queda descartada desde que el legislador limita, como lo hizo en el artículo 233 del Código Fiscal, al margen de aquel arbitrio, de modo que cuando, al sancionar la autoridad fiscal se somete a tales limitaciones no puede haber desvío de poder. (Juicio de Nulidad 1892/55 promovido por Maximilian de México, S. A.)".

Por último tenemos que la jurisprudencia que sobre esta materia ha sentado la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que expresa:

> "La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sentado jurisprudencia en el sentido que el uso del arbitrio sólo es

---

(38) Art. 228, inciso d).

(39) Alfonso Cortina. Examen de la facultad discrecional en el Derecho Tributario. Análisis de la Teoría Francesa del Desvío de Poder; su introducción al Derecho Fiscal Mexicano, conferencia sustentada en la entonces Escuela de Jurisprudencia de la Universidad Nacional Autónoma de México, el 21 de febrero de 1939.

legítimo cuando el funcionario que de él goza se apoya en datos objetivos, y partiendo de tales datos, razona las conclusiones a que llegue en el ejercicio del mismo arbitrio, declarando que puede controlarse el uso de las facultades discrecionales cuando éstas se ejerciten en forma arbitraria y caprichosa, la decisión de la autoridad no invoca circunstancias de hecho, las mismas son alteradas, o el razonamiento en que la resolución se apoya es ilógico. Tocas 153/57, 3167/56, 3294/56, 6489/55 y amparo en revisión 1969/58. Boletín de Información Judicial, correspondiente al mes de agosto de 1958, p. 461. (Resolución de 19 de septiembre de 1960)".

Estas ideas han sido recogidas por la fracción V del artículo 238 del Código Fiscal, al expresarse que se declarará que una resolución administrativa es ilegal "Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de las facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiere dichas facultades".

Por confiscación de bienes, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación sostiene que ha de entenderse la aplicación en favor del fisco, de la totalidad o mayor parte de los bienes de un particular determinado, en pago de impuestos —Informe S.C.J.N. 1978, p. 340—.

Para terminar, tenemos lo relativo a "penas inusitadas y trascendentales".

Una pena es inusitada "cuando su imposición no obedece a la aplicación de una norma que la contenga, sino el arbitrio de la autoridad que realiza el acto impositivo" (40).

Estaremos en presencia de una pena trascendental cuando se pretende sancionar, por una infracción, a personas ajenas a la misma.

Al respecto, el Tribunal Fiscal de la Federación a través de su Primera Sala, resolvió, el 2 de junio de 1949, lo siguiente:

"Artículo 29, fracción I del Código Fiscal de la Federación. Su Interpretación.—Considera la Sala que el precepto de referencia únicamente se refiere a créditos derivados de im-

(40) I. Burgoa, *Las Garantías Individuales*, p. 419, edición 1944.

puestos y derechos y no de multas, porque esto implicaría dar a éstas un carácter trascendental que prohibe la Constitución de la República. En efecto, el artículo 22 Constitucional prohibe la aplicación de penas trascendentales que son, conforme a la doctrina jurídica aquellas que trascienden a personas diversas del infractor o delincuente; pero por lo que se refiere al origen de las prestaciones fiscales a que alude la citada fracción II, cabe observar que ni siquiera se extiende a derechos insolutos, ya que de su propio texto se infiere que la responsabilidad objetiva que en él se establece se limita a prestaciones insolutas por concepto de impuestos personales. Si pues, lo que trata de cobrarse al actor es una multa impuesta a persona distinta, o sea a Treviño, S. A., la responsabilidad objetiva, fundada como lo sostiene dicha Procuraduría, no le alcanza, y por ende, no motiva la legalidad del cobro impugnado. (Junio 2 de 1949), Juicio de Nulidad 5671/949 promovido por Alfonso Treviño Rodríguez".

Sin embargo, el criterio de la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, dentro del cual queda perfectamente comprendido lo dispuesto por el artículo 14 fracción IV del Código Fiscal de la Federación, es el siguiente:

"Créditos fiscales, cuando hay cambio de Causante. — La correcta y legal interpretación que debe darse al artículo 29, fracción II del Código Fiscal de la Federación, es que lo que la Ley ha establecido, es una obligación para quién adquiere o traspase algún bien que sea fuente de ingresos y que a la vez sea origen de créditos fiscales, para el pago de éstos aun cuando sea a cargo del anterior propietario. No se trata simplemente del pago de impuestos, sino que la Ley habla genéricamente de créditos fiscales, entre los cuales quedan comprendidos los que provienen de la aplicación de sanciones, y tampoco limita el precepto de responsabilidad objetiva a las veces en que ya estuviera fijado el crédito del Fisco al verificarse la adquisición o traspaso, sino que debe atenderse a que la mente de la Ley, es la de abarcar también aquellas responsabilidades que pueden dar nacimiento al crédito fiscal y que están insolutas, aun cuando sea por virtud de determinación o fijación concreta de dicho crédito. (Ingenio Kakalná, S. A. Agosto 9

de 1948. Cinco votos, página 1116 del Tomo XCVII del Semanario Judicial de la Federación). Sostiene la misma tesis: Benjamín Fernández (enero 4 de 1945. Cinco votos, página 25 del Tomo LXXXIII de la misma publicación)".

En el segundo párrafo del derogado Código Aduanero encontramos un claro ejemplo de pena trascendental, así como clara violación a la técnica fiscal, al expresar dicho párrafo que: *la responsabilidad solidaria de los comitentes por obligaciones pecuniarias, comprende los actos u omisiones de sus agentes aduanales aun cuando sean delictuosos.*

En efecto, si el comitente es responsable directo de los impuestos aduaneros que legalmente origina la importación o exportación de mercancías y para lo cual se contratan los servicios de un agente aduanal, se concluye que dicho comitente es responsable directo y no solidario con los créditos que indebidamente pague de menos su agente aduanal. Señalar al comitente responsable solidario de los actos delictuosos que el agente aduanal cometa en el desempeño del mandato, cuando se ignora o se desconocen dichos actos, es violar la garantía constitucional que se comenta.

Lo anterior lo recoge el artículo 187 del Reglamento de la Ley Aduanera (41), al decirnos: "Cuando la determinación de impuestos al comercio y de derechos aduaneros hubiese sido hecha bajo la responsabilidad de un agente aduanal, será a cargo de los contribuyentes el pago de las diferencias de dichas contribuciones, multas y recargos que se determinen, si provienen de inexactitud o falsedad en los actos que proporcionaron a los citados agentes aduanales y siempre que estos últimos no hubieran tenido conocimiento de dicha inexactitud o falsedad".

Art. 22.— . . . . . .

No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona, hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuestos o multas.

. . . . . .

---

(41) En vigor a partir del 1o. de julio de 1982.

El párrafo transcrito, al igual que el primero de este precepto, contiene una garantía de seguridad jurídica. Aparentemente hay contradicción entre los dos párrafos, dado que el primero prohibe "la multa excesiva y la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales", pero el segundo señala, la excepción a aquella regla. En relación con este segundo párrafo, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha emitido la siguiente ejecutoria:

> "Debe observarse que es errónea la interpretación que se da al mencionado precepto, porque lo que éste establece es que no es confiscatoria la aplicación de bienes que la autoridad judicial haga para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, ni lo será tampoco la aplicación que de esos bienes se haga para el pago de impuestos y multas; y que, de acuerdo con las leyes, las autoridades administrativas están y han estado siempre facultadas para cobrar impuestos e imponer multas, así como también para hacer la aplicación de bienes con esos objetos, es evidente que el artículo veintidós, al hablar de aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, se refirió precisamente a la que con los indicados objetos hacen las autoridades administrativas" (42).

Ernesto Flores Zavala sostiene que el segundo párrafo del artículo 22 autoriza al Poder Legislativo a establecer leyes tributarias con tasas, tarifas o cuotas que sean confiscatorias (43), ya que el mismo expresa que no se considera como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas. Esta tesis se considera incorrecta, en virtud de que se olvida lo que nos dice la fracción IV del artículo 31 Constitucional, de que todos tenemos la obligación de contribuir al gasto público, así de la Federación, como de los Estados y Municipios en que se resida, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Si se estableciera un impuesto que absorbiese el 100% de la utilidad que obtuviese un comerciante o industrial, en época de

(42) Tomo XX, p. 355, Cía. de Comercio, Inversiones e Industrias, S. A. 10-II-27.
(43) *Finanzas Públicas Mexicanas*, p. 205, Ed. 1946.

paz, ese impuesto no podría reputarse proporcional y equitativo, sino confiscatorio en los términos del primer párrafo del artículo 22 Constitucional.

La correcta interpretación del segundo párrafo del artículo 22, se opina, es la siguiente: si por actos imputables al contribuyente, sean de buena o mala fe, éste incurre en un fuerte adeudo con el Erario, sea por concepto de impuestos o de multas que de hacerse efectivo originara su insolvencia, ya que será despojado de todos sus bienes, no podrá alegarse violación de la garantía que consagra el primer párrafo del artículo 22, pues la situación queda comprendida en la excepción a dicha garantía y que encontramos en el segundo párrafo de dicho precepto.

Art. 23.—*Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el primer juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.*

Este precepto, al igual que el anterior, encierra una garantía de seguridad jurídica, interesándonos para nuestro estudio la parte relativa a que: "nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene", que es un principio general de derecho incorporado en nuestra Constitución.

Servando J. Garza, en su obra *De las Garantías Individuales* (44), hace un estudio de este precepto (en la parte transcrita) diciéndonos que cuando se pretende sancionar a un contribuyente que ha eludido dolosamente el pago de impuestos, tanto con pena pecuniaria como pena privativa de la libertad, mediante dos procedimientos distintos, uno administrativo y el otro judicial, se está violando en perjuicio del mismo dicha garantía.

La autoridad hacendaria sostiene que el problema ha quedado resuelto con lo dispuesto por el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación que establece lo siguiente:

> "Art. 70.—La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus acceso-

(44) p. 144.

rios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal."

Se considera, al igual que Servando J. Garza, que el procedimiento administrativo para la imposición de las penas pecuniarias es en sí un juicio, ya que la autoridad hacendaria deberá de juzgar la actuación del infractor, hecho lo cual procederá a castigarlo con una pena pecuniaria como lo es la multa. Es más, el sancionado puede inconformarse ante el Tribunal Fiscal de la Federación y contra la sentencia de este órgano, acudir al juicio de garantías en donde, previo el procedimiento legal correspondiente, se resolverá sobre la procedencia de la pena pecuniaria impuesta al quejoso.

Independientemente del procedimiento administrativo y jurisdiccional en donde se juzgó y sentenció al infractor con una pena pecuniaria, éste será llevado a un nuevo procedimiento en donde se le pretenderá juzgar nuevamente, por el mismo acto, pero ahora con pena privativa de libertad, tenemos que concluir que el artículo 70 del Código Fiscal de la Federación es violatorio del artículo 22 Constitucional. Confirma lo expuesto, la sentencia que la Tercera Sala del Tribunal Fiscal de la Federación emitió el 25 de noviembre de 1959, en los términos siguientes:

"Es razonable extender, a la materia de las infracciones fiscales, el principio de Derecho Penal de que la Ley más benigna debe aplicarse, con efectos retroactivos en favor del infractor, a hechos ocurridos antes de su vigencia, salvo inequívoca y terminante disposición en contrario, y tal es la solución que proponen algunos autores de Derecho Tributario. El artículo 252 del Código Fiscal engloba, dentro del término de "sanciones", medidas de carácter muy diverso, como las multas que puede imponer la autoridad administrativa (fracción I), y la prisión, que sólo puede decretar la autoridad judicial (fracción VI), lo que nos revela que pertenecen a la misma categoría los delitos fiscales y otras infracciones no calificadas de defectuosas. Regulando la materia de las infracciones, el propio Código previene (artículo 241) que, en todo lo no expresamente previsto, se aplicarán las reglas del Código Penal, entre las cuales se hallan las establecidas por los artículos 56 y 57 que invoca la Sala de Primera Instancia. Finalmente

cabe decir que el lema del Derecho Criminal *Nullum crimen, nula poene sine lege,* corresponde con exactitud, en su espíritu, al principio contenido en el artículo 11 del Código Fiscal: Las normas de Derecho Tributario que establezcan cargas a los particulares serán de aplicación respectiva. Tratándose de materias análogas, es lícito aplicar, respecto de infracciones a las leyes fiscales, la prevención de los artículos 56 y 57 del Código Penal. Sentencia dictada en el Juicio de Nulidad Número 333/50, promovido por Miguel Padilla Navarro".

Jarach, frente a este problema, sostiene que el procedimiento debería de ser uno solo y por consiguiente, en un solo juicio resolverse lo relativo a las penas a que se ha hecho acreedor el infractor, pero no seguir dos procedimientos y juicios distintos.

Sáinz de Bujanda nos dice: "todas las infracciones tributarias son, por tanto, una especie de infracciones penales. Las únicas diferencias que las separan de estas últimas, cuando se contemplan en su sentido específico o restringido de infracciones comprendidas en el Código Penal, consisten, fundamentalmente, en que la aplicación de las sanciones tributarias se llevan a cabo por los órganos de la administración en el ejercicio de funciones jurisdiccionales, en tanto que las infracciones criminales *stricto sensu* se califican y sancionan por los órganos del Poder Judicial" (45).

Art. 27.— . . .

. . .

XVII.—*El Congreso de la Unión y las legislativas de los Estados, en sus respectivas jurisdicciones, expedirán leyes para fijar la extensión máxima de la propiedad rural, y para llevar a cabo el fraccionamiento de los excedentes, de acuerdo con las siguientes bases:*

. . .

g).—*Las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo, ni a gravamen ninguno, y*

. . ."

(45) Fernando Sáinz de Bujanda, *Hacienda y Derecho,* p. 214. Ed. 1962.

El artículo 27 en su fracción XVII, incido g), contiene una garantía de seguridad jurídica, al proteger lo que jurídicamente queda comprendido dentro del concepto patrimonio de familia de toda posibilidad de que un miembro de ella pueda enajenar los bienes que lo constituyen o bien ser objeto de embargo por adeudos a terceros, o por créditos fiscales.

Esta garantía de seguridad jurídica la vuelve a recoger la Constitución, en beneficio de los trabajadores o asalariados, en el, artículo 123 apartado A, Fracción XVIII, que nos dice que "Las leyes determinarán los bienes que constituyan al patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravamenes reales ni embargos y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios".

Sin embargo, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al resolver la contradicción de sentencias existente entre el Primer y Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, respecto a si el patrimonio familiar, entre cuyos bienes que lo constituyen se encuentra un inmueble, está obligado al pago del impuesto predial, sostuvo que "...la consideración de que la calidad de mexicano obliga, a quien la tiene, a colaborar dentro de la medida de sus posibilidades para la conservación del orden y de la tranquilidad, y a contribuir a los gastos públicos, a fin de cooperar al sostenimiento y desarrollo de las instituciones estatales, de los servicios, de las obras públicas, y al desenvolvimiento material y espiritual de los habitantes de la República, y el propósito del legislador expresado en la exposición de motivos del Código Civil para el Distrito Federal organiza el patrimonio familiar, según el cual tal beneficio tiene por objeto la protección de la familia, pero sin que signifique carga alguna para la Nación, propósito que se malograría admitiendo la exención, la conclusión debe ser la de que se considere errónea la interpretación que pretende darse de esa institución como una inmunidad contra el mismo estado que la creó y que debe concluirse, al observar el texto relativo del artículo 123 constitucional, que el tipo de gravamen el cual confiere protección es el gravamen real, el embargo proveniente de particulares, lo que a su vez conduce a concluir que la tesis correcta es la que sustenta el Tercer Tribunal Colegiado del

Primer Circuito en Materia Administrativa, y, consecuentemente, esta es la tesis que debe prevalecer —Varios 99/80—".

Se considera que la Sala Administrativa incurrió en el error de otorgar preminencia sobre el problema del patrimonio familiar a lo que expresa el artículo 123 constitucional sobre lo que al respecto consigna el artículo 27 del mismo ordenamiento, no obstante que el primero se restringe al trabajador, al asalariado, y el segundo no reduce sus beneficios a determinada clase de persona, en tanto el inmueble sea rural.

El inciso g) de la fracción XVII del artículo 27 está restringiendo la exención en favor de la propiedad rural que entre a formar parte del patrimonio familiar, no alcanzando a beneficiar a los propietarios de inmuebles urbanos que formen parte del patrimonio familiar, en cambio, la fracción XXVIII del artículo 27 alude a bienes en general propiedad del obrero que formen parte de dicho patrimonio.

Conforme a la jurisprudencia que se examina la parcela o pequeña propiedad rural de una familia campesina, que la hubiese afectado al patrimonio familiar, podría estar sujeta a embargo y a pérdida de la misma por falta de pago del impuesto predial. Además, se estima que la restricción que hace la Sala Administrativa de lo que se entiende por gravámenes reales es pobre.

El argumento del fallo consiste en que el patrimonio de familia no debe significar una carga para la Nación, argumento que bien podríamos enderezar en contra de la exención a los salarios mínimos que otorga la fracción VIII del apartado A del artículo 123, ya que al considerarse que los preceptores de esos salarios no están obligados al pago del impuesto sobre la renta, se constituyen en una carga para la Nación, por cuanto que no contribuyen al gasto público de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

La jurisprudencia vulnera el patrimonio de familia que se constituye con la solemnidad que exige el Código Civil y por ende, es contraria a la garantía constitucional que consagra el artículo 27 en su fracción XVII inciso g) de la Constitución Federal.

CAPITULO XVIII

LA OBLIGACION TRIBUTARIA EN LA LEGISLACION MEXICANA. INTRODUCCION, ANALOGIAS, DIFERENCIAS, DEFINICION.

Introducción. — Antes de entrar al estudio de los elementos de la obligación tributaria, de las características que posee y de la posición que frente a ella guarda nuestra legislación federal, debemos precisar las analogías y diferencias que existen entre dicha obligación y la del derecho privado.

Analogías. — La obligación tributaria y la obligación del derecho privado tienen como analogía, que tanto en una como en otra encontramos dos sujetos: acreedor y deudor, y un objeto.

Diferencias. — Las principales diferencias que podemos mencionar, entre uno y otro tipo de obligaciones, son las siguientes:

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

b). — La obligación tributaria tiene su fuente sólo en la ley; la obligación del Derecho Privado puede derivar de un contrato, de la

ley, del delito, la gestión de negocios, el enriquecimiento ilegítimo, el acto jurídico unilateral y el riesgo profesional.

c). — En la obligación tributaria, el acreedor o sujeto activo es siempre el Estado; en la obligación del Derecho Privado el acreedor puede ser un particular o una entidad;

d). — En la obligación tributaria la calidad de deudor o sujeto pasivo puede adquirirla una entidad desconocida para la obligación del Derecho Privado;

e). — En la obligación tributaria, el objeto es único y consiste siempre en dar; en la obligación del Derecho Privado el objeto puede ser de dar, de hacer y de no hacer;

f). — La obligación tributaria, siendo de dar, sólo se satisface en efectivo y excepcionalmente en especie; en la obligación de dar del Derecho Privado, la prestación puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicios;

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

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

i). — La obligación tributaria responsabiliza al tercero que interviene en la creación de hechos imponibles, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo; en la obligación del Derecho Privado, dicho tercero no adquiere para sí responsabilidad alguna en el caso de que su representado no cumpla la obligación.

Definición. — — La obligación tributaria es el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

CAPITULO XIX

EL SUJETO ACTIVO EN NUESTRA LEGISLACION. INTRODUCCION. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACION, ESTADOS Y MUNICIPIOS. ALCANCE DE LA FRACCION VII, EN RELACION CON LA FRACCION XXIX DEL ARTICULO 73 CONSTITUCIONAL. COMPETENCIA IMPOSITIVA DE LOS ESTADOS ENTRE SI. PROBLEMAS DE LOS ESTADOS. POSIBLE SOLUCION AL PROBLEMA. CONCLUSIONES.

Introducción. —En los términos del artículo 31, fracción IV, Constitucional, es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, Estados y municipios en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Por lo tanto, conforme a nuestra Constitución, la calidad de sujeto activo recae sobre la Federación, los Estados o provincias, como se les denomina en otros países, y los municipios; con la diferencia de que sólo los dos primeros tienen plena potestad jurídica tributaria, pues los municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, la cual se forma de las contribuciones que les señalen las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción II, de la propia Constitución. Fuera de la Federación, los Estados y los municipios, ningún otro organismo o corporación puede, en nuestro país, ser acreedor de créditos fiscales.

Competencia entre la Federación, Estados y Municipios. —Para delimitar la competencia en materia tributaria entre la Federación, los Estados y los Municipios, es necesario hacer referencia, en forma breve, al sistema federal mexicano de donde deriva la competencia de la primera con respecto a los segundos.

Al sistema federal mexicano se le han pretendido encontrar puntos de semejanza con el norteamericano o el canadiense. En efecto, al consumarse la Independencia el 27 de septiembre de 1821, no surgieron varios Estados independientes entre sí, sino uno sólo; los diputados Constituyentes de 1822 no representaban entidad alguna.

Con el derrumbe del Imperio y reunido nuevamente el Constituyente, éste se decidió a implantar el sistema federal, el cual surgió, no como que el Estado Unitario daba vida a los Estados Federales, sino como que éstos daban vida al órgano federal. De ahí que Tena Ramírez, en su obra denominada *Derecho Constitucional Mexicano,* exprese que: "al promulgarse el Acta nacieron los Estados y simultáneamente la Federación" (1). Por lo tanto, se adoptó el principio de que las facultades no delegadas a la Federación, se entienden reservadas a los Estados; principio que se encuentra incorporado en el artículo 124 de la Constitución Mexicana de 1917.

Alcance de la Fracción VII, en relación con la Fracción XXIX del Artículo 73 Constitucional. — En los términos de la fracción VII del artículo 73 Constitucional, el Congreso tiene facultades para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto. Aun cuando ésta es una facultad expresamente concedida a la Federación, los Estados también pueden establecer las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos, ya que de no ser así, perderían por completo su soberanía al tener que depender económicamente de la Federación. Por consiguiente, ¿cuál es la competencia de la Federación con respecto a los Estados en materia impositiva?

A fines del siglo pasado y siendo Secretario de Hacienda José Ives Limantour, se promovió una reforma a la Constitución de 1857 prohibiéndose a los Estados gravar la entrada, salida o circulación de mercancías o cosas, o sea, el establecimiento de los impuestos conocidos como "alcabalatorios". Esta reforma fue recogida por la Constitución de 1917 en su artículo 117.

Como esta prohibición opera contra los Estados y municipios, sólo la Federación puede gravar la entrada, salida o el simple tránsito de mercancías o cosas por el territorio nacional.

---

(1) 2a. Ed. p. 102. 1949.

El segundo caso de delimitación de competencia impositiva derivó, en principio, de una interpretación inadecuada de la Constitución de 1917, en el sentido de que si la Nación es la propietaria originaria de los bienes y recursos naturales a que alude el artículo 27, párrafos 4o. y 5o., y la Federación su representante, sólo este ente público puede gravar dichos bienes y recursos.

Como nuestras entidades federativas nunca se han distinguido por su celo soberano aceptaron, en su perjuicio y el de los municipios, esa tesis de la Federación.

Posteriormente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sustentó el siguiente criterio: si el artículo 73 de la Constitución precisa sobre lo que compete legislar al Congreso de la Unión, o sean las facultades delegadas por los Estados a favor de la Federación, debe entenderse que dentro de la facultad de reglamentar jurídicamente determinada actividad, queda comprendida también en forma exclusiva, la de naturaleza impositiva. Por ejemplo, si la Federación es la única que puede legislar en materia de instituciones de crédito, sólo ella puede gravar las actividades de éstas.

Sin embargo, este criterio presentaba el siguiente peligro: si es facultad exclusiva de la Federación legislar sobre el comercio y dentro de esa facultad queda comprendida la impositiva, entonces los Estados y los municipios no pueden crear leyes tributarias que graven el comercio. Con esta consideración se advirtió el peligro de esa tesis, ya que los principales ingresos de los Estados y municipios provienen del comercio y de prohibírseles que lo graven, se originaría su bancarrota. No obstante, de pensarse lo contrario, los Estados y municipios podrían, a través de leyes impositivas, hacer nugatoria la facultad de la Federación para reglamentar jurídicamente determinada actividad o materia reservada como exclusiva de la Federación.

Para evitar lo anterior, se reformó la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución, consignándose como facultad exclusiva de la Federación establecer contribuciones sobre:

1o.—El Comercio exterior.

2o.—El aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.

3o. — Instituciones de crédito y sociedades de seguros.

4o. — Servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.

5o. — Especiales sobre:

a). — Energía eléctrica.

b). — Producción y consumo de tabacos labrados.

c). — Gasolina y otros productos derivados del petróleo.

d). — Cerillos y fósforos.

e). — Aguamiel y productos de su fermentación.

f). — Explotación forestal.

g). — Producción y consumo de cerveza.

De la lectura de este precepto surge de inmediato la cuestión siguiente: lo que grava la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto sobre la Renta y algunos de los Impuestos especiales, no está delegado a la Federación, luego ¿por qué el Congreso de la Unión ha expedido esas leyes impositivas?

La fracción que se comenta, introducida por reforma de 1942 y adicionada posteriormente, ha originado dos tesis interpretativas:

1a. — En la fracción XXIX se enumeran determinadas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos, en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 Constitucional; o en otras palabras, que si las contribuciones que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los Estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.

2a. — La Federación sólo puede gravar las fuentes que enumera la fracción XXIX y que esas fuentes rindan los recursos necesarios será cuestión de cuotas, tasas o tarifas, más o menos elevadas, pues pretender que la Federación puede establecer contribuciones sobre fuentes distintas, sería violar el principio consignado en el artículo 124 de la Constitución.

La primera tesis es la que priva en la actualidad.

La primera parte del último párrafo de la fracción XXIX, expresa: "Las Entidades Federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine".

Si por entidades federativas se entienden los Estados, ¿ello significa que el Distrito Federal no tiene derecho a participar en el rendimiento de las contribuciones federales a que alude el citado artículo 73 fracción XXIX, inciso 5o.? Constitucionalmente, por entidades federativas se entienden los Estados y, sin embargo, el Distrito Federal participa de los rendimientos como si fuese una entidad federativa; es un problema de técnica legislativa y nada más, pues dicho párrafo debía expresar: "Los Estados y el Distrito Federal participarán en el"...

Por último, cuando los subincisos b) y g) hablan de "Producción y consumo de tabacos labrados" y "producción y consumo de cerveza" y no simplemente "tabacos labrados" y "cerveza", ¿significa que los Estados y el Distrito Federal, así como los municipios, pueden gravar el tabaco y la cerveza, pero por hechos distintos a la producción y consumo, como lo sería la enajenación o los rendimientos?

Las leyes reglamentarias de esas fuentes impositivas nos dicen que no pueden ser gravadas con impuestos locales, salvo con el predial. Sobre esto se opina que el legislador al reformar o adicionar el inciso 5o. que se comenta, debió simplemente haber dicho "tabacos labrados" y "cerveza", tal y como se redactaron los subincisos a), c) y f), pues con la redacción que adoptó para los subincisos b) y g), debe concluirse en sentido favorable a los Estados, Distrito Federal y municipios, con lo que las leyes reglamentarias de estos dos subincisos se exceden de las disposiciones que reglamentan.

Competencia impositiva de los Estados entre sí.—Sobre este problema poco se ha escrito en México, y nuestros tribunales no han resuelto casos originados por la concurrencia de dos o más Estados en gravar el mismo ingreso, persistiendo la anarquía que se ha tratado de solucionar con la Ley de Coordinación Fiscal del 22 de diciembre de 1978.

Ha contribuido a complicar su solución lo que nos dice el artículo 31, fracción IV, Constitucional, acerca de que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, los Estados y los municipios en que residan, lo que parece indicarnos que los Estados y municipios sólo tienen competencia para gravar a las personas que tienen residencia dentro de sus respectivos territorios, propiciándose el desarrollo de los impuestos alcabalatorios y el empobrecimiento económico en que se encuentran un buen número de Estados y municipios de la República.

Problemas de los Estados. — Los principales, son los siguientes:

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

2. — La delegación de facultades que en materia impositiva hicieron los Estados en favor de la Federación en 1942, consignada en la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, ha constituido un impedimento para que aquellos puedan establecer su propio Impuesto sobre la Renta, ya que no podrán gravar a todas las personas o empresas que obtienen rendimientos o utilidades, pues escaparían todas las que se dedican a las actividades señaladas por la citada fracción XXIX.

Sin embargo, en algunas leyes de hacienda de las entidades se gravan los salarios y en otras, incluyendo al Distrito Federal, encontrábamos débiles intentos para gravar a los que ejercen una profesión, arte u oficio (2).

3. — Otra causa que influye en la escasa capacidad económica de muchas entidades la tenemos en que hay ciudades de otros Estados que son centros de producción o de distribución que impiden el desarrollo de una industria o comercio propio de aquellas entidades. En el Capítulo XXI se exponen algunos ejemplos de esta situación.

4. — Otro obstáculo para que los Estados puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 de

(2) A partir del 1o. de enero de 1983, las entidades locales no pueden gravar a estos contribuyentes.

la Constitución, que establece que es obligación de los ciudadanos contribuir a los gastos públicos tanto de la Federación, como de los Estados y municipios en que residan, pues tal parece que los Estados, vista la prohibición Constitucional que tienen de afectar la entrada de productos provenientes de otra entidad o del extranjero, no pueden gravar a personas que residan fuera de este territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades; v. gr.: el propietario de una planta envasadora de aguas gaseosas ubicado en el Estado de Morelos puede distribuir libremente sus productos en el Estado de Guerrero, sin que quede afecto al pago de los impuestos de esta última entidad.

Algunas entidades, como el Estado de México que es un centro industrial, antes de su coordinación impositiva, habían modificado su legislación fiscal para establecer que cuando las fábricas perciban sus ingresos fuera de su territorio se grava la producción y no los ingresos, ya que de otro modo no podrían recibir impuestos de esas fuentes (3).

5. — La solución que la Federación pretendió inicialmente dar al problema de que un mismo peso estuviese gravado en forma distinta por dos entidades y dos municipios simultáneamente, era la de expedir leyes impositivas a la industria y al comercio a las que podían coordinarse los Estados que previamente derogasen los impuestos locales que gravaran las mismas actividades, otorgándoseles participaciones en la recaudación, lo cual significaba ahorro de gastos de control y administración para los Estados.

Por ejemplo, en el Estado de Querétaro existe una industria cuya oficina de ventas está en el Estado de Nuevo León. Como en este último Estado se perciben los ingresos, esta entidad y el municipio de Monterrey gravarían dichos ingresos y el Estado de Queretaro y su municipio tratarían también de gravar los mismos ingresos, por el hecho de que en ellos está establecida la industria.

El referido sistema de coordinación, ideado por la Federación, es bueno para los contribuyentes, ya que el peso que perciban en Baja California estará sujeto al pago del mismo impuesto del que

(3) Sin efecto a partir de la coordinación con el extinto Impuesto Federal sobre Ingresos Mercantiles.

perciban en Yucatán y, por lo tanto, se simplifican las obligaciones fiscales. Sin embargo, las entidades federativas, por la amarga experiencia que han tenido con los métodos de coordinación, se habían abstenido, en su mayoría, hasta 1972, de coordinarse a los impuestos federales correspondientes.

En efecto, las entidades federativas han observado que cuando han llegado a formar mayoría en la coordinación de un gravamen, la Federación promueve de inmediato la reforma a la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional para que se le delegue la facultad de gravar en forma exclusiva dicha fuente, pues tiene la seguridad de que los Estados coordinados no le negarán su voto.

6.—También contribuye a una mala recaudación por parte de las entidades federativas, de los impuestos que mantienen en vigor, la designación de Tesoreros o Directores de Hacienda que carecen de conocimientos de Derecho Tributario, aun cuando sean buenos prácticos de la legislación local.

7.—Otra causa que determina las recaudaciones insuficientes de los Estados deriva de la desconfianza de los contribuyentes hacia los funcionarios locales. Normalmente existe más animadversión de los contribuyentes hacia los fiscos locales, que respecto al fisco federal, problamente debido a que, salvo excepciones, aquellos, incluyendo a la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, son muy arbitrarios en sus procedimientos de control y recaudación.

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

Posible solución al problema.—Para tratar de resolver el caos y la anarquía que existen en materia impositiva, por falta de una delimitación adecuada de la competencia entre la Federación y los Estados, se han sugerido las alternativas siguientes:

a).—Que constitucionalmente sólo la Federación pueda establecer contribuciones y su rendimiento otorgue participaciones a los Estados; y

b).—Que constitucionalmente sólo los Estados puedan establecer contribuciones y de su rendimiento concedan participación a la Federación.

En contra de tales proposiciones algunos han opinado que cualquiera de esos dos métodos destruiría el sistema federal mexicano, ya que si es la Federación la única que puede establecer contribuciones, los Estados, al perder su independencia económica, quedarían totalmente a merced de aquélla y, si es a la inversa, se estaría en presencia de una Federación débil por no contar con recursos propios.

Antes del actual sistema de coordinación fiscal, la Federación promovió una reforma para lograr la coordinación de las entidades federativas en el entonces impuesto federal sobre ingresos mercantiles, que vino a constituir un grave golpe al sistema federal que consigna nuestra Constitución, ya que conforme a la misma las entidades que no se coordinaran obligarían a sus contribuyentes a pagar más impuestos, en comparación con los que residan en entidades ya coordinadas. Con ello se observó que los Estados y municipios sólo establecerían los impuestos que quisiera la Federación.

Con fecha 22 de diciembre de 1978 se promulgó una nueva Ley de Coordinación Fiscal, con la que se pretende resolver en definitiva el problema que hemos venido analizando (4).

En la Exposición de Motivos de este ordenamiento, el legislador reconoce que "La circunstancia de que los textos constitucionales no delimitan campos impositivos federales, estatales y municipales determina que tanto el Congreso de la Unión, como las legislaturas de los Estados, puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes. Cuando ello ocurre se da lugar a la doble o múltiple tributación interior, consecuencia de la concurrencia o coincidencia en el ejercicio de facultades impositivas de Federación y Estados". Y agrega "debe reconocerse que la concurrencia impositiva está permitida en la Constitución e implicada en la fracción IV del artículo 31 de su texto, pero de ello no puede derivarse la conclusión de que el constituyente hubiera querido que cada fuente fuera gravada con impuestos federales, estatales y municipales.

(4) En vigor el 1o. de enero de 1980, excepto el Capítulo IV que entró en vigor en lo conducente el 1o. de enero de 1979.

La conclusión correcta no puede ser otra que la que el constituyente no juzgó necesario o conveniente separar las fuentes tributarias exclusivas de Federación, Estados o Municipios".

En los términos de esta ley, los Estados que *deseen* adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal para recibir las participaciones que les corresponda del Fondo General de Participaciones, deberán de dejar de gravar las materias establecidas en las leyes federales relativas a impuestos participables. El fondo estará formado con el 13% de la recaudación federal total y el Fondo Financiero Complementario de Participaciones se constituirá con el 0.37% de los ingresos totales que obtenga la Federación por concepto de impuestos, así como en recargos sobre impuestos federales y en las multas por infracciones a las leyes respectivas. La cantidad que corresponda a cada entidad se determinará conforme a las reglas que contiene el artículo 3o. de la Ley; reglas cuya aplicación corresponde a la Federación, lo cual tiene preocupados a los Estados.

Si alguna entidad no desea coordinarse, sólo tendrá derecho a participar en los impuestos que precisa el inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 de la Constitución Federal. Se estima, vista la "voluntariedad" que cada Estado manifestó para coordinarse, que este nuevo sistema, con el que pretende resolverse el problema de la competencia impositiva entre la Federación y los Estados, constituye un grave golpe al "pacto federal" y hace perder a éstos la relativa independencia económica de la que hoy gozan y que puede empeorarse según los términos del convenio de coordinación que se celebre.

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

> "Puede afirmarse que, desde la época de nuestra independencia y soberanía política, la orientación de la legislación impositiva ha sido la centralización.

"A la total libertad de las provincias de dictar sus leyes tributarias y aduaneras, ha seguido la limitación de las primeras y la supresión de las segundas; política que se ha afirmado desde la sanción de la ley de la unificación de impuestos.

"Cuatro leyes fundamentales tributarias demuestran esa orientación hacia la centralización: la de aduanas y sus modificaciones; la de impuestos internos y sus modificaciones; la de unificación de impuestos, y la de réditos y sus modificaciones.

"Queda a las provincias el resto del campo tributario, restringido y de relativo volumen económico.

"Se trata sin duda de un proceso de caracteres complejos.

"Por un lado los acontecimientos históricos permiten afirmar que las provincias argentinas han sido unidades soberanas antes de la estructuración institucional. Por otro, aquélla no pudo subsistir con todas sus responsabilidades.

"Mientras por razones de extensión, riqueza y ubicación geográfica, algunas provincias han crecido con ritmo vertiginoso, otras, dominadas por un cúmulo de factores adversos, han encontrado en su autonomía un privilegio difícil de mantener. Son las mal llamadas provincias pobres, que no lo son en realidad, pero que no viven en la actualidad, con el ritmo de aquéllas que no tienen ese calificativo.

"Esta es una de las razones poderosas en cuyo mérito el concepto de centralización ha arraigado más profundamente. La Nación va en su ayuda con medios económicos y culturales obtenidos de todo el país. Sería ingenuo negar la sustancia política que hay en la centralización;. . ." (5)

Conclusiones. —De lo hasta aquí expuesto, se concluye y opina lo siguiente:

a). —En los términos de la fracción XXIX, en relación con la VII del artículo 73 Constitucional, la Federación posee fuentes que sólo ella puede gravar en forma exclusiva y si su rendimiento no basta a cubrir el presupuesto, el Congreso Federal puede gravar otras fuentes hasta que basten a cubrirlo;

(5) Andreozzi, M. *Derecho Tributario Argentino.*

b). — Constitucionalmente las fuentes impositivas se clasifican en exclusivas y concurrentes; las primeras sólo las puede gravar la Federación y las segundas pueden concurrir a gravarlas, simultáneamente, la Federación, los Estados y los municipios.

Como aún subsiste la anarquía en este tema, es preciso buscar una solución conforme al sistema federal mexicano, o sea, dentro de la concurrencia de la Federación, Estados y municipios a gravar los mismos bienes y servicios, salvo en los casos previstos en la fracción XXIX del artículo 73 Costitucional.

Para resolver el problema impositivo que priva en México, y fortalecer la economía de los Estados y municipios, lo recomendable es que se analice cuidadosamente en una Convención Nacional Fiscal y con las conclusiones y recomendaciones tomadas en ella se promueva la reforma de la Constitución, estableciendo cuáles son las fuentes exclusivas de la Federación, de los Estados y de los municipios, y que las restantes serán gravadas concurrentemente por las tres entidades.

Se considera que las fuentes que deben ser exclusivas de los Estados y municipios, y concurrentes entre ellos, son las siguientes:

1. — La propiedad o posesión de los bienes inmuebles, que grava el impuesto predial;

2. — Los ingresos de naturaleza mercantil percibidos por empresas cuya actividad no está delegada a la Federación, que grava el impuesto al valor agregado;

3. — Las actividades agrícolas y ganaderas.

Los Estados y municipios, hoy, sólo pueden gravar la primera de las fuentes señaladas, pues han renunciado a gravar las dos restantes al coordinarse al sistema federal.

Desde el punto de vista económico el sistema de coordinación que nos rige puede ser aceptable; pero desde el punto de vista jurídico no, pues pugna contra el pacto federal. Para evitar esta crítica hay que reformar a la Constitución Federal.

CAPITULO XX

LA HACIENDA MUNICIPAL, SU JUSTIFICACION. CLASIFICACION DE LOS RECURSOS MUNICIPALES. CLASIFICACION QUE SE PROPONE. SELECCION DE LAS FUENTES TRIBUTARIAS. CARACTERISTICAS QUE DEBE REUNIR EL TRIBUTO MUNICIPAL. CUOTAS, TASAS O TARIFAS A IMPLANTARSE. DE LOS EMPRESTITOS. SITUACION ACTUAL DEL ERARIO MUNICIPAL.

La Hacienda Municipal. Su justificación. —Francisco de la Garza en su obra *Hacienda Municipal* (1), justifica o fundamenta el derecho del municipio de la percerpción de ingresos, diciéndonos que satisface necesidades esenciales de su población mediante la prestación de una serie de servicios públicos, cuya suspensión total o parcial, ocasionaría daños y perjuicios inmediatos, ingentes e irreparables, como lo serían el trastorno y molestias que acarrearían la falta de prestación de los servicios de barrido y limpieza de las calles, recolección de las basuras domiciliarias, de alumbrado público, de abastecimiento de agua potable, de drenaje, de policía, etc., los que por su fundamental importancia es necesario que el Municipio tenga la seguridad permanente de poder prestar.

De ahí que es urgente que el municipio goce de una sólida situación financiera que le permita mantener, permanentemente y en todo momento, la prestación de todos sus servicios públicos, que juegan un papel tan predominante en la vida municipal.

(1) Editorial Jus, 1947.

Clasificación de los recursos municipales. —Dentro de la legislación y doctrina mexicanas se han elaborado diversas clasificaciones de los recursos municipales, citándose como las más importantes las formuladas por el Estado de México para sus municipios, y por Emilio Guzmán Lozano.

A. —La Ley de Ingresos para los municipios del Estado de México, hace la siguiente clasificación de los recursos: impuestos, derechos, aportaciones de mejoras, productos, aprovechamientos y participaciones.

Los impuestos son:

a). —Predial sobre terrenos de común repartimiento no sujetos a censo (2).

b). —Sobre anuncios y obstáculos en la vía pública.

c). —Sobre vehículos de propulsión sin motor.

d). —Sobre juegos permitidos, espectáculos públicos, aparatos mecánicos y aparatos accionados por monedas o fichas.

e). —Sobre extracción de agua de pozos artesianos (3).

f). —Sobre autorización de horarios extraordinarios a establecimientos que realizan actividades comerciales (4).

g). —Los no comprendidos en los numerales precedentes causados en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.

Los derechos o tasas se causan:

a). —Por alumbrado público;

b). —Por agua potable;

c). —Por drenaje;

d). —Por Registro Civil;

e). —Por certificaciones;

---

(2) Los municipios que por acuerdo del Cabildo hayan suscrito convenio de adhesión al Sistema Estatal de Coordinación Fiscal, en los términos de la ley de la materia, se abstendrán de cobrar este impuesto —Art. 2o—.

(3) Es fuente exclusiva de la Federación.

(4) Inconstitucional por reunir las características de un derecho y no de un impuesto.

f). — Por rastros;

g). — Por corral de concejo;

h). — Mercados;

i). — Panteones;

j). — Estacionamientos en la vía pública;

k). — Registro y revisión de fierros para marcar ganado y magueyes;

l). — Alineamiento;

m). — Numeración;

n). — Licencias;

ñ). — Servicio de vigilancia a panteones particulares;

o). — Servicio de vigilancia a rastros particulares;

p). — Por servicio de vigilancia a estacionamientos de servicio público; y

q). — Otros.

Las aportaciones de mejoras, son:

a). — Las derivadas de la aplicación de la Ley de Cooperación para Obras Públicas; y

b). — Obras cooperaciones.

Los productos, como se denominan los ingresos patrimoniales, se reciben:

a). — De venta de bienes mostrencos;

b). — De censos, rentas y productos de la venta de bienes propios del Ayuntamiento;

c). — De bosques municipales;

Los aprovechamientos, que son los ingresos que no pueden reputarse como impuestos, derechos o tasas, aportaciones de mejoras o productos, se clasifican:

a). — Multas;

b). — Recargos;

c). — Reintegros; y

d). — Indemnizaciones por daños a bienes municipales.

Por último, considera como participaciones:

a). — En ingresos federales; y

b). — En ingresos estatales.

B). — Guzmán Lozano en su ponencia presentada en la Tercera Convención Nacional Fiscal (5), clasifica a los recursos municipales en la forma siguiente: impuestos, derechos o tasas, participaciones, productos y aprovechamientos.

En tratándose de los impuestos, considera que corresponde a los municipios establecer el impuesto predial, y los que recaigan sobre toda clase de recursos naturales que no sean de jurisdicción federal, espectáculos, actividades mercantiles e industriales, juegos permitidos, etc.

Los derechos o tasas deben establecerse exclusivamente en la prestación de servicios administrativos.

Respecto a las participaciones, Guzmán Lozano considera que el municipio debe participar en la recaudación que la Federación y los Estados obtienen dentro del mismo, en los casos siguientes:

a). — Recaudación de la Federación en el municipio;

b). — Recaudación del Estado en el municipio; y

c). — Cuando el funcionario municipal es recaudador o retenedor de la Federación o del Estado.

En los tres casos, dicho autor opina que al municipio debe corresponderle como mínimo de participación el 10% de la recaudación total.

Clasificación que se propone. — Atendiendo a las fuentes de recursos municipales y al orden en que deben ser estudiados por el funcionario para determinar los necesarios a satisfacer el presupuesto de egresos, se propone el siguiente procedimiento y clasificación:

a). — En primer lugar, es necesario precisar a cuánto ascende-

(5) "La Hacienda Municipal".

rán los ingresos que proporcionarán los bienes propiedad del municipio por su explotación, enajenación o rendimiento.

b).—Enseguida, determinar los servicios administrativos que los particulares solicitarán al municipio, y cuyo costo es recomendable recuperar íntegramente mediante los derechos o tasas;

c).—En tercer término, precisar los servicios municipales que beneficiarán a toda la colectividad, pero en forma muy especial a deteminadas personas, cuyo costo puede recuperarse por la aplicación de la contribución especial, de la que la contribución por mejoras es la figura principal;

d).—Precisados los ingresos que rendirán los bienes del municipio, los que se obtendrán por la prestación de servicios municipales requeridos por los particulares, así como los que se percibirán de aquellos habitantes que en forma especial se beneficiarán con ciertos servicios municipales generales divisibles, se deberán establecer los impuestos que aun sean necesarios para cubrir el presupuesto. Estos los podemos clasificar en: de participaciones y propios.

Los impuestos de participaciones son las cantidades provenientes de la aplicación de un impuesto federal o estatal, en el que el municipio tiene derecho sobre su rendimiento. Los impuestos propios son aquellos que gravan actividades cuyo rendimiento le corresponde al municipio en forma íntegra.

e).—Dentro del rubro de aprovechamientos debemos incluir todos los ingresos que percibe el municipio no reputados como productos, derechos o tasas, contribuciones especiales o impuestos, en los que hay fuentes que proporcionan o pueden proporcionar ingresos de consideración, en ocasiones superiores al rendimiento de un gravamen, como, por ejemplo, los que se perciben por concepto de multas; y

f).—Por último, tenemos a los empréstitos como fuente de recursos muy importantes para los municipios, aún no explotada debidamente.

Selección de las fuentes tributarias.—No siempre es recomendable que por toda clase de servicios administrativos que se soliciten a las autoridades municipales se deba pagar necesariamente su

precio. Tampoco en toda clase de servicios públicos generales divisibles debe pretenderse recuperar parte de su costo, y es mala política la de gravar con impuestos hasta las menores actividades económicas que realicen los habitantes, pues es precisamente al fisco municipal a quien el contribuyente más exige por lo que paga; a quien más se le oponen los pagos y en quien desemboca todo desahogo contra lo que represente un erario público.

Ante la imposibilidad de enumerar los servicios administrativos que presta un municipio y por los cuales es recomendable la recuperación de su costo, mediante el pago del precio correspondiente, es preferible señalar los dos tipos de servicios en los que no es recomendable que el municipio recupere su costo o exija precio alguno. Esos casos de excepción son los siguientes:

a).—Cuando el pago del precio sea un estorbo de importancia para la obtención del bien común buscado. En efecto, el cobro de un precio, aun cuando éste sea político, muchas veces constituye un freno a la finalidad buscada por la autoridad con la prestación del servicio, caso en el que es preferible que se abstengan de percibir cantidad alguna.

Por ejemplo, en el servicio escolar de educación primaria elemental que el municipio debe prestar, un precio irrisorio o sea eminentemente político puede constituir, en muchas ocasiones, un serio obstáculo para que familias de escasos recursos económicos inscriban a sus hijos en las escuelas correspondientes.

b).—Que la solicitud de prestación de un servicio sea consecuencia forzosa o caso forzoso del cumplimiento de una obligación impuesta por el mismo municipio, excepto si esa obligación está relacionada con actividades lucrativas.

Hay obligación de votar en las elecciones municipales y para hacerlo debe obtenerse del municipio la boleta de elector correspondiente, con lo que se debe solicitar un servicio a la autoridad para cumplir con la obligación que ella ha impuesto, por lo que sería injusto que para satisfacerla se pretenda exigir un precio por el servicio que se presta.

En cambio, no es criticable que se pague el precio del servicio, cuando no obstante solicitarse porque la exija la ley, se experimen-

te un beneficio económico. Hay obligación de que todo aparato de pesas o de medir que se utiliza en el comercio, se someta periódicamente a revisión; por lo tanto, si todo comerciante, como consecuencia del servicio que se le ha obligado a solicitar, experimenta un beneficio económico, justo es que pague el costo del mismo.

La contribución especial es una figura jurídica tributaria que podemos considerar todavía como de reciente creación y que no se encuentra debidamente explotada por los municipios, ya que a través de ella puede recuperarse si no la totalidad cuando menos buena parte del costo de un servicio municipal de carácter divisible, de servicios municipales que benefician en forma general a toda la colectividad y de manera muy especial a determinados habitantes.

Dos son los tipos de contribuyentes que la doctrina encuentra en esta figura:

a). —Aquellos que encontrándose en determinada situación experimentan una particular ventaja económica, como consecuencia de una actividad administrativa de interés general. Estos sujetos son los propietarios de los inmuebles que se encuentran dentro del área geográfica en la que se estima que se derramarán los beneficios económicos producidos por una obra ejecutada por el Estado. Estas obras son:

Apertura o ampliación de calle o avenida;

Creación o ampliación de parques o jardines; y

Urbanización de la vía pública; etc.

b). —Aquellos que como consecuencia de las cosas que poseen, o del ejercicio de una actividad industrial, comercial, o de otra actividad provoquen un gasto o un aumento en el gasto público. Quien pretenda, por ejemplo, crear un fraccionamiento, sea popular o residencial, debe considerar que va a provocar un nuevo gasto o un aumento en el gasto municipal.

En efecto, la creación de un nuevo centro de población origina para el municipio problemas tales como un mayor consumo de agua potable y por lo tanto, necesidad de realizar obras de captación e introducción de dicho líquido; ampliación de los servicios de seguridad, de limpieza, de escuelas, de áreas verdes, etc., por lo

que es justo que el fraccionador contribuya de manera muy especial a satisfacer ese aumento del gasto público, mediante la entrega de las superficies requeridas para parques y jardines, para construcción de una escuela y de un mercado, y la aportación económica para la introducción de agua potable, etc.

La única excepción que puede señalarse para la aplicación de la contribución especial la encontramos en aquellas obras municipales que con su sola explotación permitirán la recuperación de su costo, en las que no es recomendable su exigencia. Por ejemplo, la construcción de mercados.

Por el impuesto, que es el que proporciona los mayores ingresos, los municipios perciben recaudación, tanto por las participaciones que les corresponden en el rendimiento de impuestos federales y estatales, como del rendimiento de los establecidos como propios. Esta fuente impositiva debe aplicarse esencialmente a la propiedad de inmuebles, a las actividades mercantiles e industriales, a las actividades agrícolas y ganaderas, etc.

Características que debe reunir el tributo municipal. —Atendiendo al tipo de contribuyentes que tiene el municipio, a su número y al contacto casi diario que con ellos se mantiene, el tributo municipal debe llenar las siguientes características:

a). —Sencillo en su redacción para su mejor comprensión, por lo que es recomendable que en los ordenamientos que se expidan se use un lenguaje liso y llano, exento, hasta donde sea posible, de términos eminentemente técnicos o jurídicos;

b). —Agil en su determinación, que fácil y rápidamente pueda precisarse la cantidad a pagar por el contribuyente;

c). —Económico en su recaudación, lo que permitirá destinar el máximo a servicios públicos; y

d). —Cómodo en su cobro, esto es, debida selección de la época de pago; evitar molestias y la realización de engorrosos trámites administrativos o de largas esperas para el pago.

El municipio es el sujeto activo que tiene como contribuyentes toda una gama de personas, desde el comerciante, el industrial, el ganadero, el profesional, el propietario de inmuebles, etc., hasta el simple estudiante y ama de casa. De los tres sujetos activos

—Federación, Estados y Municipios— éstos últimos son los que tienen contacto más cercano con los contribuyentes y por lo tanto, los más expuestos a críticas y a sufrir las contrariedades y el mal estado de ánimo de los mismos, no sólo cuando existen malas administraciones municipales, sino cuando las hay por parte de la Federación o el Estado.

Cuotas, tasas o tarifas a implantarse.—De los impuestos.—En la actualidad, salvo verdaderas excepciones, los municipios en Latinoamérica requieren en alto grado de establecer cuotas, tasas o tarifas que contribuyan a hacer ágil la aplicación de los impuestos, pues son los municipios los que con mayor desesperación necesitan que la administración de los gravámenes sea lo más económica posible. Por ello, atendiendo a la actividad o clase de contribuyentes, debe implantarse la cuota, tasa o tarifa que proporcione los mayores rendimientos posibles. Así tenemos:

a).—*La ganadería.*—Lo ideal es establecer una tasa o tarifa que se aplique en atención al valor del ganado objeto de la operación, pero la experiencia ha demostrado que cuando ha sido así, hay continuo contubernio entre los ganaderos y los compradores del ganado para facturar a precios inferiores a los reales. Además, es muy difícil controlar las operaciones que se realizan entre ganaderos, por lo que es de recomendarse que, mediante estudios económicos, se asigne una cuota fija por cabeza de ganado que se enajene.

Como las transacciones con ganado son de difícil verificación y sólo tienen dos puntos u operaciones de control, que son el de exportación y la entrada a los rastros para su matanza, es por lo que en el primer caso, atendiendo a la clase o tipo de ganado, debe asignarse una cuota fija de impuesto a pagar, independientemente del importe de la operación, y una cuota por kilo en el segundo caso. Es injusto que en la matanza de ganado se exija una cuota fija, independientemente del peso del animal.

b).—*La agricultura.*—Como el grueso del los agricultores es de escasos conocimientos, de baja capacidad económica y, además, permanece alejado de problemas administrativos, es de recomendarse que, mediante estudios económicos, se les determine la cantidad a pagar atendiendo a la superficie y a la clase de productos que

cultiva. En tratándose de citricultores, por ejemplo, se puede simplificar aún más el impuesto a pagar, mediante la adopción de una cuota específica por árbol en producción.

c). — *Del comercio y la industria.* — En la actualidad, los municipios gravan a las actividades comerciales y a los industriales que autoriza el sistema de coordinación, mediante cuota fija que se determina mediante el examen del giro del negocio, capital invertido, zona de ubicación, número de trabajadores o empleados que laboran, etc. Ello origina graves errores en la estimación de la importancia del negocio, pues no siempre el negocio que se encuentra en el primer cuadro comercial del municipio percibe mejores rendimientos que el similar que se encuentra ubicado en el mercado municipal. En efecto, el comercio ubicado en el mercado municipal tiene costos sumamente bajos, lo que le permite competir con mayor ventaja, al grado de que no solamente en rendimientos, sino también en ingresos, supera al competidor ubicado en una zona comercial aparentemente mejor.

Por lo anterior, se considera que el comercio y la industria deben ser gravados a través de los ingresos que perciben, o de las operaciones que celebren, aconsejando, por su importancia, una división entre contribuyentes mayores y contribuyentes menores. A los primeros se sugiere que se les grave conforme a los ingresos que perciben y a los segundos, mediante la aplicación de una cuota fija, atendiendo a los posibles ingresos que obtendrán durante el año fiscal, dividiendo su pago en mensualidades, pues no es justo que el pequeño contribuyente cumpla con las mismas obligaciones fiscales que el reputado como mayor, ya que la capacidad económica de uno y de otro no lo permiten.

Los comerciantes ambulantes deben estar sujetos al mismo tratamiento, pues aun cuando el grueso de ellos son de escasa importancia económica, los hay con ingresos anuales sumamente cuantiosos.

En los derechos o tasas. — La doctrina recomienda que el sujeto activo, en tratándose de la prestación de servicios administrativos, recupere sólo el costo de los mismos, pues si el precio a pagar está muy por encima de él, entonces estaremos en presencia de un impuesto y no de un derecho o tasa.

Sin embargo, la regla anterior debe tener sus casos de excepción. En ocasiones, el municipio puede determinar el costo de un servicio, pero no la medida en que será solicitado o utilizado por el habitante. En unos casos no sería justo que pagase el mismo precio quien utilice el servicio con moderación, que aquel que lo utiliza en abundancia; pero en otros, ante la imposibilidad de distinguir, es correcto que los usuarios paguen cantidades iguales. Por ejemplo, el caso del servicio de transportación municipal: paga lo mismo quien utiliza el servicio para viajar seis cuadras, que quien viaja diez, doce o más cuadras.

Pero en tratándose, por ejemplo, del servicio de agua potable, no es correcto que se aplique solamente una cuota fija a pagar por m^3 de agua consumida, sino que lo adecuado es la implantación de una tarifa progresiva. A mayor consumo, aplicación de mayores tasas. Contribuirá a hacer más justo lo anterior, el que se distinga además entre el consumo de las zonas residenciales de primer orden, y el de aquéllas que no lo son.

En la contribución especial. —La cantidad a pagar se debe obtener mediante la derrama del costo del servicio público general divisible entre los propietarios de los predios situados dentro del área geográfica en que el legislador estima que se alcanzarán los beneficios de la obra, atendiendo a la superficie que se posee y su cercanía a la obra ejecutada.

Esta figura debe aplicarse con mucho cuidado, pues puede crear graves malestares (6) y contribuir a que propietarios de baja capacidad económica se vean desposeídos de su propiedad por la falta de pago, o bien obligados a enajenar, sin aprovecharse de los beneficios económicos de la obra.

De los empréstitos. —Esta fuente de ingresos no ha sido debidamente aprovechada por los municipios, pues a través de ella podrían satisfacerse necesidades que permitiesen recuperar su costo y, por ende, pagar el empréstito.

El municipio, para la realización de obras de servicio público general divisible, podría financiar su costo a través de empréstitos,

(5) La aplicación de este tributo hace pensar de inmediato al contribuyente en qué es lo que se hace con lo que se recauda por concepto de impuestos.

previendo el pago de los mismos con la recuperación de su costo mediante la aplicación de la figura jurídica tributaria de la contribución especial. Asimismo, podría recurrirse a este tipo de financiamiento para obras o servicios que con su sola explotación pueden pagarse, como por ejemplo, la construcción de mercados, aeropuertos municipales, servicios de transportes urbanos, etc.

Lamentablemente, salvo verdaderas excepciones, las experiencias que se han tenido con estas fuentes de ingreso no han sido satisfactorias. Ello es imputable a erróneos estudios económicos o a fugas, que impiden que la obra o el servicio financiado pueda satisfacer los adeudos en las condiciones y plazos originalmente señalados, por lo que las restantes fuentes de ingresos soportan el pago de los adeudos, con grave perjuicio de otros servicios municipales, pues en esos casos los rendimientos del servicio municipal financiado quedan afectados durante un buen número de años, en exceso de lo planeado. Es por esto que las autoridades estatales deben intervenir en la contratación de empréstitos por parte de los municipios, con el objeto de evitar endeudamientos en exceso de capacidades de pago, sobre todo, para obras que no pueden satisfacer su costo.

Sin embargo, los empréstitos, como fuentes de financiamiento de servicios municipales, son de suma importancia y bien planeada su contratación, los beneficios económicos que experimentarían los habitantes, serían extraordinarios.

En la actualidad, poca importancia tiene esta figura como medio de financiamiento de obras municipales, como no sea para la construcción de mercados municipales.

Situación actual del erario municipal. —Salvo verdaderas excepciones, los municipios viven en franca bancarrota económica. Sus necesidades crecen en proporción geométrica, mientras que sus ingresos lo hacen en proporción aritmética.

Hoy en día las entidades públicas, llámense Federación, Estados o municipios, tienen mayores responsabilidades y necesidades que satisfacer. No se desconoce que la Federación tiene a su cargo la satisfacción de necesidades nacionales; que no busca beneficiar a determinada zona del país sólo por razones políticas o de preferencia; que el gasto que realiza tiende a colmar metas imprescindibles

de alcanzarse; pero con base en todo esto pretender restar importancia a los municipios, como entidades públicas que también tienen a su cargo la satisfacción de necesidades sociales similares, es ignorar la realidad.

Cierto es que los municipios no atienden problemas como el del abaratamiento del costo de la vida; precios bajos en artículos de primera necesidad, construcción de viviendas, educación técnica o superior gratuitas, etc.: pero la existencia de estas necesidades entre sus habitantes, en forma grave y sin satisfacción, les ocasionan serios problemas, que van desde la delincuencia infantil y juvenil, hasta la creación sin ningún control, de nuevos centros de población que carecen de toda clase de servicios públicos, todo lo cual viene a comprometer seriamente las haciendas municipales, de por sí ya pobres.

La falta de recursos, sobre todo en los pequeños municipios, origina tolerancia de actividades consideradas inmorales, aun cuando no ilegales, así como la aplicación rigorista en extremo de los reglamentos de policía y buen gobierno, con el objeto de lograr ingresos para las arcas municipales. Así vemos cómo la mayoría de los municipios sin recursos económicos, y también un buen número de los llamados importantes, perciben, si no como principales, elevados recursos de la explotación del vicio (cantinas, bares, casas de asignación, etc.); multas por la detención, con cualquier pretexto, de personas en estado de embriaguez, infracciones de tránsito originadas por cambios en la circulación y que los automovilistas desconocen, sobre todo por falta de avisos oportunos o señales durante la noche, etc.

Agudiza la situación económica de los municipios la mala administración de los recursos o la sustracción de los mismos en beneficio de sus funcionarios, pues los habitantes se niegan a colaborar con aportaciones mayores a las que las leyes les obligan, peléandoles, inclusive, toda gestión tendiente al aumento de los gravámenes o precios existentes.

En esos casos, para que los contribuyentes entreguen más de lo que legalmente les corresponde, los funcionarios municipales deben ser sus amigos o restituirles con favores o privilegios sus desprendimientos, o bien, que simplemente les demuestren su

agradecimiento. De no ser así, no hay colaboraciones extraordinarias.

Hoy en día, los municipios requieren del auxilio económico extraordinario de sus habitantes y para lograrlo sus funcionarios deben no sólo actuar con la mayor limpieza posible en el manejo de los fondos públicos, sino aceptar su participación en la cosa pública mediante el respeto al derecho de voto, y también solicitando su parecer u opinión en las decisiones más importantes, a través de comisiones o consejos de planeación. Unicamente así con el respaldo económico, moral y cívico de sus habitantes, pueden los municipios sortear los grandes problemas y satisfacer las crecientes necesidades sociales a su cargo.

CAPITULO XXI

COMPETENCIA IMPOSITIVA DE LOS ESTADOS Y MUNICIPIOS. PREOCUPACION DE LA FEDERACION. RESULTADOS. SISTEMA DE COORDINACION FISCAL EN VIGOR. PROBLEMAS DE LOS MUNICIPIOS. POSIBLE SOLUCION AL PROBLEMA.

Competencia impositiva de los Estados y sus municipios. —Como nuestra Constitución no consigna atribuciones expresas a los municipios y lo no delegado a la Federación se entiende reservado a los Estados, tenemos que éstos en sus constituciones locales distribuyen entre ellos y sus municipios lo que Guzmán Lozano llamó el "Saldo Jurisdiccional" que deja el Gobierno Federal.

Como consecuencia de este fenómeno dicho profesional sostuvo en la Tercera Convención Nacional Fiscal, celebrada el año de 1947, que "el resultado ha sido un despojo, del que el municipio ha sido víctima. El Gobierno Estatal, en cuyas manos se encuentra, lo ha invadido y subyugado, arrebátandole bienes y funciones. No hay la descentralización política ni administrativa que proclama la Carta Magna. Hay una verdadera centralización de recursos y atribuciones en los Gobiernos de los Estados. Estos han suplantado a sus Municipios en la misma o parecida medida a como ellos a su vez, han sido víctimas del Gobierno Federal. La interferencia de la autoridad nacional en la estatal se ha proyectado o continuado con otra de esta última en el campo municipal" (1).

(1) "La Hacienda Pública Municipal". Ponencia presentada por Emilio Guzmán Lozano, en la Tercera Convención Nacional Fiscal celebrada en 1947.

Preocupación de la Federación. — En virtud de que los municipios no tienen plena potestad jurídica tributaria, pues son los Estados los que a través de sus legislaturas los que les autorizan los recursos que deberán satisfacer sus presupuestos de ingresos, se les ha venido reduciendo cada vez más las fuentes económicas que pueden gravar. Por ello, siempre ha sido una preocupación de la Federación la de que los municipios cuenten con los recursos económicos suficientes para que puedan satisfacer sus necesidades más apremiantes y por ende, subsistir en forma autónoma.

Así, hasta 1979, en la leyes tributarias que reglamentan o reglamentaban los diversos subincisos del inciso 5o. de la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional, el legislador tuvo el cuidado de señalar, en unos casos, la participación de los municipios en el rendimiento de los impuestos y en otros la obligatoriedad de los Estado para precisar la participación municipal a través de sus legislaturas, pues de no hacerlo así la Federación se abstendría de entregarles las participaciones que les corresponden.

Asimismo en diversas leyes impositivas especiales y en la general al comercio y la industria —impuesto federal sobre ingresos mercantiles— se señalaba a las entidades federativas que se coordinaran, la participación que a éstas les correspondía y el porciento que de ella debía cada una entregar a sus municipios (2).

Inclusive se expidió una Ley de Coordinación Fiscal que viniese a resolver los problemas no sólo entre la Federación y los Estados, sino también entre éstos y sus municipios, que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1979.

Resultados. — Las medidas que la Federación adoptó en los ordenamientos señalados, para resolver el problema de la competencia impositiva entre los Estados y sus municipios, fracasaron, debido esencialmente a que aquellos siempre se apropiaron de las pocas fuentes económicas que les dejó la Federación, o bien, porque aprovechando los Estados que los municipios carecen de la facultad de crear sus propios tributos, limitaban a las haciendas de éstos a fuentes de ingresos irrisorios, obligándolos a buscar ayudas econó-

(2) Leyes especiales en su mayoría derogadas con motivo del nuevo sistema de coordinación fiscal entre la Federación y los Estados.

micas en la administración pública federal y estatal, con lo que se les sujetaba en el aspecto político.

Con la expedición de la actual Ley de Coordinación Fiscal y Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Federación vino a resolver este problema reduciendo el "Saldo jurisdiccional" extraordinariamente y tomando participación directa en la distribución que a cada Estado y a sus municipios les corresponde conforme a las bases que ella ha adoptado.

Sistema de coordinación fiscal en vigor. —No encontrando la Federación la solución de la competencia impositiva entre ella y los Estados y la de éstos con sus municipios, lo que además estaba afectando el sano desarrollo de las actividades del país, se optó por ir imponiendo la coordinación, primero en el impuesto federal sobre ingresos mercantiles y, a partir de 1980, a exigirla con la vigencia de la nueva Ley de Coordinación Fiscal.

En los términos de la vigente Ley de Coordinación Fiscal, los Estados y municipios sólo pueden establecer los siguientes impuestos:

a). —A la propiedad raíz, conocido como impuesto predial.

b). —A la transmisión de la propiedad de inmuebles, conocido como impuesto a la traslación de inmuebles.

c). —Al ejercicio de una actividad profesional independiente.

d). —A la prestación de un servicio personal subordinado.

e). —A los espectáculos públicos.

Mientras la entidad federativa se encuentre coordinada al sistema impositivo federal, los municipios que a ella pertenecen quedan casi atenidos a la participación que se ha convenido con la Federación en entregárseles. Como fuentes económicas importantes, a los municipios sólo les queda el gravar a los servicios públicos generales divisibles, a limitados servicios públicos particulares, a los espectáculos públicos, así como recurrir a la imposición de multas y a la exigencia de prestaciones que pueden considerarse como alcabalas.

Problemas de los Municipios. —La precaria situación económica de la inmensa mayoría de los municipios en México se debe, entre otras causas, a las siguientes:

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

2.—Hay ciudades que son centros de producción o de distribución, que impiden el desarrollo económico no sólo de las ciudades vecinas, sino hasta en las entidades cercanas.

Por ejemplo, la ciudad de Guadalajara es un centro de distribución de primera importancia que impide el desarrollo de un comercio económicamente fuerte, no sólo en las demás ciudades del mismo Estado de Jalisco, sino también en las de los estados vecinos de Nayarit, Sinaloa, Colima, Michoacán, etc.

Otro ejemplo es Tampico, que tiene un comercio excedido para el número de habitantes que posee, pero que surte no sólo a esos habitantes, sino a los de Cd. Madero, El Mante, Valles, Pánuco, o sea, casi toda la zona de Las Huastecas, empezando a escapársele Tuxpan y Poza Rica, con motivo de la apertura de la carretera México-Pachuca-Poza Rica y Tuxpan, ya que con esta vía dichas ciudades se encuentran a la misma distancia de Tampico que del Distrito Federal.

Las malas vías de comunicación han constituido, en ocasiones, defensa para poblaciones cercanas a otras de mayor importancia. Tal es el caso, por ejemplo de Puebla, que no obstante su cercanía al Distrito Federal, logró desarrollar no sólo una industria, sino también un comercio bastante fuerte e independiente, lo cual no hubiere podido realizar de haber existido, como hoy, una buena vía de comunicación con dicha ciudad.

Mérida es otro ejemplo de una ciudad aislada del resto de la República, por falta de buenas vías de comunicación, lo que le permitió el desarrollo de una industria y comercio propios.

Por cierto que entre el comercio de Mérida y el de Villahermosa, están estrangulando la economía del Estado de Campeche, que, por lo tanto, carece no sólo de industria, sino también de un buen comercio.

3.—Cuando la creación de una industria en determinada zona

se hace con capitales de otra, la región o ciudad no se ven beneficiadas en la misma forma que si esa actividad hubiese surgido con capitales propios, como sucedió con las ciudades de Puebla y de Mérida. En cambio, en el puerto de Acapulco, se observa que lo que es la ciudad y sus habitantes pocos se han beneficiado de que sea el principal centro turístico del país, ya que las grandes negociaciones que se han establecido para atender al turismo, importan sus bienes o equipos del Distrito Federal y a éste exportan sus ingresos o utilidades.

4.—Otro obstáculo para que los municipios puedan proveerse de recursos económicos lo constituye la fracción IV del artículo 31 Constitucional, al establecer que es obligación de los mexicanos contribuir a los gastos públicos de la Federación, los Estados y municipios en que residan, pues tal parece que vista la prohibición constitucional que tienen de gravar la entrada de productos provenientes de otro Estado o municipio o del extranjero, no pueden hacerlo con personas que residan fuera de su territorio, aun cuando en el mismo perciban todos sus ingresos o utilidades.

5.—No siempre las inversiones cuantiosas que realiza la Federación en la provincia benefician a ésta, ya que el material y el equipo que se necesita para la construcción o ejecución de las obras se adquiere o fabrica en el Distrito Federal, principalmente, o en las ciudades de Guadalajara y Monterrey. Por ello, muchas veces no es cierto lo que se dice acerca de que la Federación ha erogado miles de millones de pesos en un municipio, pues la realidad es que a lo sumo, lo que de esa cantidad se gastó localmente, fue el importe de sueldos, que no excedieron, quizás, de algunos millones de pesos.

Posible solución al problema.—Habiendo tomado carta de naturalización en nuestro sistema impositivo federal las ideas que dieron origen al actual sistema argentino: para un sólo territorio un sólo impuesto, se observa hoy un extraordinario centralismo económico, que se piensa no encuentra su respaldo en el pacto federal que recoge nuestra Constitución.

Desde el punto de vista económico el nuevo sistema puede ser el ideal para su sano desarrollo de la economía del país, pero ¿por qué no incorporarlo en la Constitución? ¿Por qué no introducir ex-

cepciones al pacto federal que se consigna en el artículo 124 de nuestra Carta Magna?

CAPITULO XXII

SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. INTRODUCCION. CAUSAS DE LA RESPONSABILIDAD DEL SUJETO PASIVO. CLASIFICACION DE JARACH. CLASIFICACION DE PUGLIESE. CLASIFICACION DE ANDREOZZI. CLASIFICACION DE JOAQUIN B. ORTEGA. CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO DIRECTO. CAUSAS QUE MODIFICAN LA CAPACIDAD. NUESTRA LEGISLACION. CLASIFICACION QUE ADOPTA NUESTRA LEGISLACION.

Introducción. —No siempre la connotación de sujeto pasivo de un crédito fiscal coincide con personas reconocidas como tales por el Derecho Privado, ya que en el Derecho Tributario se admite la existencia jurídica de determinados entes que aquella rama del Derecho desconoce. Así tenemos a las agrupaciones que, sin tener personalidad jurídica propia, constituyen una unidad económica diversa a la de sus miembros y sobre la cual puede recaer la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal. Por lo tanto, para el Derecho Tributario el concepto de deudor es más amplio que para las demás ramas del Derecho.

Causas de la responsabilidad del sujeto pasivo. —Se ha dicho que el sujeto del crédito fiscal es la persona física o moral, nacional o extranjera, que de acuerdo con la ley se encuentra obligada al pago del gravamen. Sin embargo, la responsabilidad del sujeto pasivo para el pago proviene de distintos conceptos: bien porque él haya originado el nacimiento del crédito fiscal, solo o en concurrencia de otras personas; bien porque él haya sustituido al deudor primitivo, voluntariamente o por imperio de la ley; bien

por el incumplimiento de una obligación que la ley impone y que trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago del tributo, por parte del que le dio nacimiento; o bien, por haber adquirido un objeto que se encuentra afecto objetivamente al pago de un gravamen no cubierto por el deudor primitivo.

Entre las clasificaciones que al respecto ha elaborado la doctrina, se encuentran las siguientes:

Clasificación de Jarach (1). — Para Dino Jarach existen las siguientes categorías de la responsabilidad:

1. — Responsables contribuyentes;

2. — Responsables por sustitución;

3. — Responsables por garantía; y

4. — Responsables solidarios.

a). — El responsable contribuyente es la persona que dio origen al nacimiento del crédito fiscal.

b). — El responsable por sustitución es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado al pago de un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Quedan comprendidos dentro de esta categoría, los funcionarios públicos, magistrados, notarios, retenedores, recaudadores, etc.

c). — Son responsables por garantía tanto los que se encuentran en posesión de un bien afecto a un gravamen, como los que están respondiendo al pago de un crédito tributario, por el responsable contribuyente.

d). — Los responsables solidarios lo son por sucesión o por representación.

Como responsables por sucesión se encuentran los herederos y los donatarios universales.

La responsabilidad por representación se adquiere en forma voluntaria o en forma forzosa. En el primer caso se encuentran los

(1) *El Hecho Imponible.*

que asumen voluntariamente la representación de otra u otras personas; en el segundo caso, los que, como los padres, los tutores, etc., ejercen por ley la representación.

Clasificación de Pugliese (2).—Mario Pugliese, tratadista italiano que con sus estudios sobre la materia tributaria ejerció gran influencia en nuestra legislación fiscal, clasifica los sujetos pasivos en atención al origen de la deuda, en las siguientes categorías:

1.—Sujeto pasivo por deuda propia con responsabilidad directa;

2.—Sujeto pasivo en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad en parte directa y en parte solidaria;

3.—Sujeto pasivo por deuda de carácter mixto con responsabilidad directa;

4.—Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad solidaria;

5.—Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad sustituta; y

6.—Sujeto pasivo por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

a).—Dentro de la primera categoría queda comprendido no sólo el sujeto que dio nacimiento al crédito fiscal, sino también su sucesor por causa de muerte, o inter-vivos, o sean, el heredero, el legatario o donatario a título universal, así como las sociedades que sustituyen a otras que se han extinguido o que son el resultado de la fusión de dos o más sociedades.

b).—En la segunda categoría se hallan comprendidos los coherederos y copropietarios, ya que estas personas son responsables ante la administración pública tanto por la parte que a cada uno corresponde pagar, como por la parte de los demás coherederos, y a cualesquiera de ellos se les puede exigir el pago total del crédito fiscal, o bien, a todos, por partes iguales. En el primer caso, el que haga el pago total tendrá siempre a su favor el derecho de

(2) *Instituciones de Derecho Financiero.* Edición Fondo de Cultura Económica.

"recobro", que es la acción de repetir contra los demás responsables, por la parte que a cada uno de ellos les toca pagar.

c). — La tercera categoría, desconocida para nuestra legislación, la tiene aquel que está obligado a declarar acumuladamente sus ingresos personales y los que han obtenido las personas que dependen económicamente de él.

En los países cuya legislación del impuesto sobre la renta atiende más a la persona que a los ingresos, se permite al jefe de familia deducir de sus ingresos totales una serie de gastos por concepto de cargas de familia, por lo que se le obliga a declarar, junto con sus ingresos, los que han percibido los demás miembros de la misma.

d). — Para Pugliese, la responsabilidad solidaria en el pago de los créditos fiscales se impone con fines prácticos de garantía, con carácter disciplinario y represivo.

En efecto, si un tercero que interviene en la relación tributaria no cumple con la obligación que le impone la ley, y ello trae como consecuencia la evasión total o parcial del crédito fiscal por parte del sujeto pasivo directo, justo es que se le obligue al pago de lo evadido y se le sancione su omisión, ya que si él hubiera cumplido con sus obligaciones, difícilmente el responsable directo lo habría eludido. De aquí su carácter represivo, de índole disciplinario. Pueden adquirir esta responsabilidad, entre otros, los funcionarios, notarios, magistrados, porteadores, retenedores y recaudadores.

Esa responsabilidad se justifica, en el caso de los tres primeros, por tramitar o autorizar actos u operaciones sin exigir a las partes el cumplimiento de las obligaciones fiscales que gravan a esos actos u operaciones; de los citados en cuarto término, por transportar mercancías que no están amparadas con la documentación que acredite el pago de los créditos tributarios por parte del sujeto pasivo directo, mismos que éste ha eludido; de los citados en quinto término, por no retener del sujeto pasivo directo el monto de los créditos fiscales que éste debe pagar con motivo de los pagos que reciben del retenedor; y, por último, de los recaudadores, por no cumplir con su función de auxiliar a la hacienda pública en la recaudación de los tributos que gravan el consumo de los servicios o bienes que

él presta o enajena, o sea, por no cobrar junto con el precio el importe del tributo a cargo del sujeto pasivo directo.

e). — Dentro de la quinta categoría, que son los sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad substituta se encuentran tanto los que voluntariamente se sustituyen como deudores del fisco por el responsable directo, como aquellos a quienes el derecho les imputa tal responsabilidad.

f). — Dentro de la última categoría de responsabilidad, se encuentran comprendidos los que adquieren un bien afecto al pago de créditos insolutos que el obligado directo no pagó cuando era propietario del bien que les dio nacimiento. Esta responsabilidad se va transmitiendo por los terceros que se van sucediendo en la propiedad del bien; de ahí el nombre de responsabilidad "ambulatoria" que también se le ha dado.

Clasificación de Andreozzi (3). — El tratadista argentino Manuel Andreozzi clasifica la responsabilidad del sujeto pasivo, en atención al orden en que se ejercita por el Estado, por lo que la divide en directa o indirecta.

Corresponde la responsabilidad directa a la persona que intervino en la creación de la obligación tributaria y la indirecta, a la persona que no intervino en su creación, pero que por diversas causas adquiere responsabilidad tributaria.

Aclara que en una u otra categoría existirá la responsabilidad solidaria si así lo ha determinado expresando la ley aplicable, pues esta responsabilidad no se presume.

Clasificación, de Joaquín B. Ortega (4). — Joaquín B. Ortega, clasifica a los agentes auxiliares del fisco en las siguientes categorías:

a). — Agentes de Liquidación. — Son las personas a quienes una Ley fiscal impone el deber de formular la liquidación de créditos tributarios por los que no tengan responsabilidad directa. La liquidación del impuesto predial es siempre a cargo del personal ha-

(3) *Derecho Tributario Argentino*, Tomo I.

(4) Anteproyecto del Código Fiscal de la Federación, formulado por Ortega en 1952.

cendario, así como los créditos que deriven de la aplicación de la contribución por mejoras, etc.

b). — Agentes de Retención. — Son las personas a quienes una ley fiscal impone el deber de descontar, de los pagos que hagan a deudores directos de créditos tributarios, el monto de dichos créditos; v. gr.: la retención del impuesto sobre utilidades distribuibles por la sociedad que las distribuye; la retención de impuestos sobre salarios y emolumentos por el patrón que hace el pago al trabajador. etc.

c). — Agentes de Recaudación. — Son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de efectuar el cobro de determinados créditos tributarios y de entregar la cantidad recaudada a la autoridad fiscal competente. En los impuestos sobre consumo de energía eléctrica, artículos de lujo, de gasolina, etc., generalmente el que proporciona el servicio o enajena el bien gravado, tiene a su cargo la obligación de cobrarle al consumidor del servicio o bien adquirido, el impuesto que grava la operación y del cual éste es el sujeto pasivo directo.

d). — Agentes de Verificación. — A diferencia de los agentes de liquidación, retención y recaudación, el agente de verificación lo puede ser no solamente un tipo de persona, sino diversas. En efecto, conforme a las ideas de esta clasificación, los agentes de verificación son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no autorizar los actos o contratos que se celebran entre ellos, sin la previa comprobación de que los créditos tributarios directamente relacionados con esos actos o contratos han sido pagados. Son ejemplo de esto, los notarios que no deben protocolizar actos o contratos gravados por la ley sin que previamente las partes les acrediten el pago de los créditos fiscales correspondientes; así como los jueces y funcionarios públicos, que no deben autorizar actos gravados sin que previamente satisfagan los créditos fiscales o abstenerse de efectuar inscripciones en los libros de registros públicos, sin la previa comprobación de que determinados créditos tributarios han sido pagados —no inscripción por parte del Registro Público de la Propiedad—.

Asimismo, son agentes de verificación los terceros a quienes una ley fiscal imponga el deber de no efectuar pagos sino es previa

entrega de un recibo o documento requisitado en la forma que la propia ley determina. La empresa que adquiere un bien está obligada en el momento de hacer entrega del precio a recabar un recibo que consigne el traslado del impuesto al valor agregado; de no consignar la traslación, el gasto no es deducible.

A esta clasificación deben agregarse los agentes de control que son los terceros a quienes una ley fiscal impone el deber de no transportar mercancías o efectos, sin que previamente el propietario de ellos haga entrega de la documentación probatoria del pago de los créditos tributarios, o el deber de proporcionar los datos o informes relacionados con contribuyentes cuya actividad investiga la hacienda pública. Esto último tiene como objetivo controlar todas las operaciones que un contribuyente celebra con ellos y sirve para determinar, con mayor o menor precisión, el volumen de operaciones que aquél realiza, su posible utilidad y si ésta va de acuerdo con lo declarado.

Capacidad del sujeto pasivo directo. —Como el concepto de sujeto pasivo del Derecho Tributario no coincide con el del Derecho Privado, tenemos que tampoco son aplicables a aquel, los principios de la capacidad que este último ha elaborado. En efecto, en el Derecho Privado es sujeto de derechos y obligaciones solamente quien tiene capacidad jurídica, por lo que ningún efecto de derecho producen los actos de los incapaces, salvo que sean realizados a través de los que ejercen la patria potestad o la tutela.

En cambio, en el Derecho Tributario los actos de los incapaces sí producen consecuencias o efectos fiscales; la única limitación que encuentra el sujeto activo es el de que no puede agotar el procedimiento de ejecución sin que previamente se discierna al incapaz un tutor, para que en su nombre oponga las defensas que considere pertinentes, ya que, como en las demás ramas del Derecho, se le niega personalidad; por sí mismo no podría acudir ante un tribunal. El procedimiento de ejecución debe tener como límite la obtención de una garantía, la cual una vez satisfecha, debe suspenderse.

Para el Derecho Tributario todo ser o ente es capaz de derechos y obligaciones fiscales. Como limitaciones a esta regla tenemos a los actos que son nulificados, por falta de capacidad general

o especial de una o de las dos partes que lo celebran, requerida por la rama del Derecho a que corresponden, que dan lugar a la devolución de lo pagado.

Para Jarach, quien tiene capacidad en el Derecho Privado, la tiene también en el Derecho Tributario, pero la capacidad de los entes que desconoce aquella rama del Derecho, a los que la misma considera incapaces, la poseen en el Derecho Tributario, pues basta ser titular de relaciones económicas para que se tenga capacidad tributaria.

Causas que modifican la capacidad. — Al igual que en el Derecho Privado, en el Derecho Tributario existen causas que vienen a modificar la capacidad del sujeto pasivo directo; lo que Pugliese llama: "calidades y atributos" de la persona que modifican su capacidad tributaria (5). Entre las más importantes tenemos:

Edad. — La edad es considerada de capital importancia en los impuestos personales, principalmente en los impuestos sobre herencias y legados de donaciones, de migración y sobre la renta global, etc.

Estado civil. — El estado civil de la persona es tomado en consideración principalmente en los gravámenes sobre los célibes y en aquellos que permiten al sujeto pasivo disminuir ingresos gravables en atención al estado civil que guardan sus hijos (6).

Sexo. — Al igual que los dos anteriores, el sexo de la persona influye en los impuestos personales, sobre los célibes y los establecidos en época de guerra.

Naturaleza legal de la sociedad. — Este factor es de capital importancia en aquellos gravámenes que tienden a fomentar el desenvolvimiento de determinados tipos de sociedades, v. gr.: sociedades cooperativas, o bien, para influir en el correcto funcionamiento de las sociedades que operan bajo una naturaleza que no les corresponde.

Profesión, arte u oficio. — En los impuestos personales varía la

(5) Obra citada.

(6) El Estado de Tamaulipas estableció por el año de 1929 un impuesto a la soltería el cual fue declarado inconstitucional.

capacidad de la persona, en atención a la profesión, arte u oficio que desempeña.

Domicilio. —El concepto de domicilio varía en el Derecho Tributario según que el impuesto sea real o personal. En el primer caso, se atiende al lugar en que se percibe la renta gravable, al lugar en que esté establecido el negocio, o al lugar en que está ubicado el bien objeto del gravamen. En el segundo caso se atiende al lugar en que reside el contribuyente, al lugar en que se encuentra, o bien, al lugar que el mismo legislador le fije.

En algunos Estados de la Unión Norteamericana basta residir un plazo determinado en ellos, para que fiscalmente adquieran domicilio en los mismos; en otros, los nacidos en ellos, allí conservan siempre sus domicilios, etc.

Existen discrepancias entre los estudiosos de nuestra legislación tributaria, respecto a si ella distingue entre domicilio y residencia. Ciertos ordenamientos, como la Ley del Impuesto sobre la Renta, parecen usar esos conceptos como sinónimos, y de ello algunos piensan que el Derecho Tributario Mexicano no distingue entre domicilio y residencia.

Debido a que nuestra legislación fiscal federal guardaba silencio al respecto era necesario acudir supletoriamente a lo dispuesto por el Código Civil para el Distrito Federal, aplicable en toda la República en materia federal. Este acepta que una persona puede ir a residir a un lugar por un período mayor de seis meses sin perder su actual domicilio, con el solo hecho de notificarlo a la autoridad municipal en que tiene su domicilio. Por consiguiente, no se deben usar como sinónimos los conceptos de domicilio y residencia, que deberán ser aclarados cuando se tenga un verdadero impuesto a la renta global.

Hoy, el Código Fiscal de la Federación distingue entre residencia y domicilio fiscal (7). Se considera que tienen residencia en territorio nacional, por lo que toca a las personas físicas, a las que hayan establecido su casa habitación en México, salvo que en el año de calendario permanezcan en otro país por más de 183 días naturales consecutivos o no y acrediten haber adquirido la residen-

(7) Arts. 9o. y 10.

cia para efectos fiscales en ese otro país y a las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando por el carácter de sus funciones permanezcan en el extranjero por un plazo mayor al señalado anteriormente; tratándose de personas morales, tienen residencia en el país cuando haya establecido en él la administración principal del negocio.

Se presume que las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana son residentes en el país, salvo prueba en contrario: que las primeras, no obstante tener su casa habitación en México, demuestran estar permaneciendo en otro país más de 183 días naturales y acrediten haber adquirido residencia para efectos fiscales en ese otro país, y las segundas, demuestren que la administración principal del negocio se encuentra establecida fuera del país.

Se considera domicilio fiscal de las personas físicas, tratándose de empresarios, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios; tratándose de las que presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base para el desempeño de sus actividades, y, en los demás casos, asalariados por ejemplo, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

Respecto de las personas morales, el domicilio fiscal lo será el local en donde se encuentre la administración principal del negocio y si tienen la residencia fuera del país, el establecimiento que tengan en México, y en caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal en el país, o en su defecto el que designen.

Nuestra legislación.—De conformidad con el artículo 31, fracción IV, Constitucional, es obligación de los mexicanos 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. Como nuestra Carta Magna guarda silencio respecto a los extranjeros, se les ha considerado obligados al pago de contribuciones por disposición de ordenamientos secundarios como el Código Fiscal de la Federación o la Ley de Nacionalidad o de Naturalización, estimándose que aun cuando sobre este punto hay una laguna en nuestra Constitución, los extranjeros sí están obligados al pago de tributos dado que al hacer uso de nuestras instituciones públicas, en igualdad de circunstancias que los mexi-

canos, justo es que también en igualdad de condiciones se les grave en la forma proporcional y equitativa que dispongan las leyes, para que contribuyan al gasto público.

Clasificación que adopta nuestra legislación. El Código Fiscal de la Federación establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas (8) y después a enumerar quiénes son responsables solidarios con los contribuyentes (9) absteniéndose de darnos una definición de qué se entiende por contribuyente o sujeto pasivo directo, por lo que el legislador mexicano distingue sólo dos clases de responsabilidades: como contribuyente o sujeto pasivo directo al que dio origen al nacimiento de la obligación tributaria y como sujeto con responsabilidad solidaria, a todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago de un crédito fiscal.

El legislador mexicano no da un concepto de responsabilidad solidaria, sino que se concreta a designar con tal carácter a personas que son codeudores de un mismo crédito; a quienes se imponga la obligación de retener o de recaudar contribuciones; a las que están obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos; a los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquéllas que se causaron durante su gestión; a quienes adquieren negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma; a los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones, a quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado; a quienes manifiesten voluntad de asumir responsabilidad solidaria, y a quienes permitan el secuestro de bienes de su propiedad para garantizar un crédito fiscal hasta por los bienes dados en

(8) Art. 1o.
(9) Art. 26.

garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.

En síntesis, responsable solidario lo es todo tercero que conforme a la doctrina adquiere la responsabilidad sustituta, solidaria, objetiva, etc., no existiendo para los autores del Código Fiscal ninguna importancia en distinguir entre las distintas clases de responsabilidades que en materia fiscal pueden presentarse.

Es criticable lo anterior, ya que no todo tercero que incurre en responsabilidad pecuniaria puede sancionársele, pues no es lo mismo adquirirla voluntariamente o por entrar en posesión de bienes afectos al pago de créditos fiscales, que adquirirla por haber dejado de cumplir con una obligación que trajo consigo que el sujeto pasivo omitiese parcial o totalmente prestaciones que él originó.

Por último, y de acuerdo con lo expuesto sobre la responsabilidad objetiva, ésta la adquiere un tercero por la sola tenencia de un bien afecto a un crédito fiscal que se originó en el pasado y que no fue cubierto oportunamente por su entonces propietario. En este tipo de responsabilidad, la relación jurídica tributaria se establece entre el sujeto activo y la persona que adquiere el bien y no entre el primero de los citados y el bien mismo, ya que es antijurídico hablar de relación jurídica entre una persona y una cosa.

Sin embargo, no es raro encontrar leyes tributarias en que la cosa o bien que está garantizando a la hacienda pública el pago de los créditos fiscales insolutos, es la responsable, y no la persona que la adquirió y que es su actual propietaria. Como ejemplo de esto podemos señalar lo que establecía el artículo 58 de la derogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles:

> "Art. 58.—En el caso de traslación de dominio, a cualquier título, de establecimientos en los cuales se perciban ingresos gravados por esta Ley, los mismos negocios serán objetivamente responsables de los créditos fiscales insolutos".

Es pertinente recordar que las obligaciones que las leyes tributarias imponen a terceros para que la auxilien en el control de los contribuyentes y del impuesto a pagar, mediante la labor de retención y de recaudación, no encuentran su apoyo en la Constitución, ya que el artículo 5o. de esta Ley Fundamental establece que "na-

die podrá ser obligado a prestar trabajos personales, sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento"...

CAPITULO XXIII

DE LA RELACION TRIBUTARIA Y DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. INTRODUCCION. DEFINICION. DEL OBJETO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. FUENTE DEL TRIBUTO. DOBLE IMPOSICION INCONSTITUCIONAL.

Introducción. —Es común encontrar tratadistas que al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación tributaria, asignando el mismo concepto a una y otra definiéndolas como la prestación en dinero o especie debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación. Sin embargo, es erróneo atribuirles el mismo significado, por cuanto que son dos conceptos distintos.

En efecto, puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el nacimiento de la obligación tributaria.

Al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aun cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la ley para que nazca la obligación tributaria. Cuántas empresas o particulares clausuran su negocio al cabo de cinco o seis años de haber operado con pérdida en cada ejercicio fiscal y, por consiguiente, sin haber coincidido nunca en la situación prevista por la ley para que hubiese surgido a su cargo la obligación de tributar, en virtud de que jamás obtuvieron utilidad gravable.

Por otra parte, entre los contribuyentes con exención relativa y el Estado, existen relaciones tributarias, y sin embargo, mientras subsista la exención, no surgirá la obligación de tributar.

El sujeto activo tiene a su cargo una serie de obligaciones en favor del sujeto pasivo, las cuales vienen a hacer más complejas las relaciones tributarias entre ellos. La relación tributaria impone obligaciones a las dos partes; *la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo,* nunca del sujeto activo.

Por consiguiente, ¿qué debe entenderse por relación tributaria y qué por obligación tributaria?

Definición. —Con base en las ideas expuestas, la relación jurídica tributaria la constituyen el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

Del objeto de la obligación tributaria. —Ya hemos visto que obligación tributaria es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago la extingue, ¿pero cómo surge la obligación a cargo del sujeto pasivo?

Toda ley tributaria, sea que establezca un impuesto, contribución especial o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cuál es su objeto, lo que grava. Por regla general, en el título de la ley se expresa ese objeto, lo que ella grava (1): Ley del Impuesto a la Producción del Petróleo, Ley del Impuesto al Consumo de la Energía Eléctrica, Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal, Ley del Impuesto al Valor Agregado, etc.

La ley impositiva al decirnos que grava la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, la explotación forestal, etc., nos indica que no grava la cosa, el bien o el establecimiento en sí mismos, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que al gravar la producción, el consumo, la explotación, la enajenación, etc., está señalando como objeto de la obligación tributa-

(1) Como excepción, en nuestra legislación tributaria teníamos un caso en la extinta Ley General del Timbre, cuyo título no nos decía qué gravaba, sino cómo se acreditaba su pago.

ria un acto o un hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario (2).

Pero no siempre la ley tributaria grava en forma íntegra lo que señala como objeto, sino que admite una serie de deducciones o de disminuciones, quedando afecta al pago del tributo una base distinta al objeto del mismo. Gabriel de Usera (3) nos define la base del tributo como aquella parte o porción (de lo gravado por la ley), evaluada o determinada por distintos procedimientos, para determinar concretamente el gravamen a que se encuentra obligado el sujeto pasivo.

La Ley del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles, señala como objeto del tributo la adquisición de inmuebles y como base del mismo, el valor del bien después de reducirlo en diez veces al salario mínimo general, elevado al año, de la zona económica a que corresponda el Distrito Federal.

En ocasiones coinciden el objeto y la base del tributo: el impuesto sobre la renta al gravar el ingreso bruto, sin deducciones, que deriven de la celebración de loterías, rifas, sorteos, juegos con apuesta, etc., señala como base del gravamen lo que el mismo impuesto señala como objeto, que es el ingreso bruto.

Fuente del Tributo. — La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución (Federación, Estados y Municipios), o por el mismo sujeto activo con más de un tributo, sin que en uno u otro caso se repute inconstitucional el sistema tributario.

Doble imposición inconstitucional. — Por último, es de hacerse referencia a lo que debe entenderse por doble imposición inconstitucional.

Estaremos en presencia de una doble imposición inconstitu-

(2) La Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal, en su Capítulo de Impuesto sobre Expendios de Bebidas Alcohólicas nos decía que el objeto de este impuesto eran los expendios de bebidas alcohólicas.

(3) *Legislación de Hacienda Española*, p. 217.

cional, cuando la misma entidad pública establece más de un impuesto sobre el mismo objeto.

Podemos clasificar los impuestos, de acuerdo con nuestra Constitución, en federales, estatales y municipales, o sea, que muchas veces el mismo objeto, la misma situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, puede estar afecta a tres impuestos y no haber doble imposición inconstitucional, porque esos gravámenes están establecidos por tres entidades públicas distintas: Federación, Estados y Municipios. Pero cuando la misma entidad grava igual objeto con más de un impuesto, entonces estaremos en presencia de una doble imposición inconstitucional. Por ejemplo, el impuesto del 1% para la Educación, tal y como se estableció originalmente, podía calificarse de inconstitucional, desde el punto de vista del asalariado por cuanto que la misma situación que era objeto del entonces Impuesto sobre la Renta en Cédula IV, resultaba también objeto de aquél, ya que los ingresos totales que obtenían los asalariados por la prestación de sus servicios, eran gravados doblemente.

Es frecuente oír hablar de que hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad establece más de un impuesto sobre la misma fuente. Se ha usado el término objeto y no fuente, porque se considera que la fuente puede estar gravada por tres impuestos de la misma entidad, sin que puedan considerarse inconstitucionales. Por ejemplo, la energía eléctrica está gravada con el impuesto al valor agregado y con el impuesto a la prestación del servicio de energía eléctrica, y sin embargo, no hay inconstitucionalidad en ninguno de ellos, por cuanto que el mismo objeto no está gravado con más de un impuesto por la misma entidad. El impuesto a la producción grava la generación de la energía eléctrica y el impuesto al consumo grava la adquisición, el consumo que se hace de la energía.

Por ello, se prefiere hablar de que hay doble imposición inconstitucional cuando la misma entidad establece más de un gravamen sobre el mismo objeto, porque la misma fuente puede ser gravada desde el punto de vista de la producción, la enajenación y el consumo, sin que sean inconstitucionales esas tres formas de impuestos, ya que se están gravando tres objetos distintos, tres situaciones o circunstancias diferentes unas de otras.

Sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha resuelto que no hay doble imposición inconstitucional, cuando la misma entidad grava con más de un impuesto la misma situación o circunstancia, por no prohibirlo expresamente la Constitución Federal.

CAPITULO XXIV

MOMENTO EN QUE NACE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. MOMENTO DE PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. CASOS EN QUE VARIAN LOS MOMENTOS DE NACIMIENTO Y DE PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA.

Momento en que nace la obligación tributaria. —De acuerdo con lo expuesto en el tema anterior, el objeto de la obligación tributaria es un acto que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal. Por consiguiente, la obligación fiscal se causa, nace o genera en el momento en que se realizan los actos materiales, jurídicos o de ambas clases que hacen concreta la situación abstracta prevista por la ley (1).

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 6o. expresa que: "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes vigentes durante el lapso en que ocurran". Este precepto está inspirado en la tesis expuesta por Mario Pugliese en su obra *Derecho Financiero.*

El momento de causación no es el mismo en todos los impuestos, pues varía según la naturaleza de ellos. En efecto, en los impuestos de producción, el crédito fiscal nace en los momentos en que se elaboran o fabrican los artículos a que la ley alude; en los impuestos de consumo, en el instante en que se adquieren o se con-

(1) López Velarde, G. Apuntes de un Segundo Curso de Derecho Administrativo.

sumen las mercancías gravadas; en los impuestos de enajenación de primera mano, el crédito fiscal se genera en el momento en que se enajenan por primera vez en el territorio nacional los bienes gravados; en los impuestos aduaneros —exportación e importación— los actos de causación se realizan en el momento en que salen del país o entran a él, las mercancías objeto del gravamen, etc. (2).

Momento de pago de la obligación tributaria. —Los créditos fiscales deben enterarse dentro del término que el legislador señala en la ley tributaria, el cual se establece no sólo en razón de comodidad del contribuyente, sino también en atención al momento en que mejor control pueda tener la hacienda pública del propio contribuyente.

Los créditos fiscales son exigibles una vez que ha transcurrido la fecha de pago, sin que ellos se hayan enterado, mientras no se venza o transcurra la época de pago, los créditos no pueden ser exigidos por el sujeto activo.

Lo anterior lo recoge nuestra legislación fiscal federal al expresar que "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas" (3), y "Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos ...dentro de los plazos señalados por la ley,... (4).

El pago debe hacerse dentro del tiempo que señala la ley. Este término puede considerarse en algunos casos como un requerimiento impersonal dirigido a todos los contribuyentes para que dentro de cierto plazo hagan los pagos; por ejemplo, el establecido por el artículo 5o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, para que el impuesto se pague dentro de los veinte primeros días del mes siguiente a aquél en que se realizaron los actos gravados. En otros casos, el plazo empieza a correr a partir del momento en que se expidan o reciban los avisos u órdenes de pago que al efecto se expidan.

Casos en que varían los momentos de nacimiento y de pago de

---

(2) El segundo párrafo del artículo 6o. del C. F., expresa: "Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, ...".

(3) Art. 6o., cuarto párrafo, C. F.

(4) Art. 145, primer párrafo, C. F.

la obligación tributaria. —Así como encontramos leyes impositivas con distintos momentos de causación, también hallamos que no siempre coinciden en ellas las épocas de pago del gravamen. Ahora bien, ¿por qué no coinciden en todos los impuestos el momento de causación con la época de pago? Ello es debido a que no todas las leyes impositivas son de idéntica naturaleza, ni todos los hechos u actos que generan el crédito fiscal son susceptibles del mismo control por parte del fisco, razones por las cuales el legislador ha escogido diversos instantes para hacerse el pago de los tributos. López Velarde (5) distingue los siguientes casos:

a).—El gravamen es exigible (se paga) antes de que nazca la obligación tributaria;

b).—El gravamen es exigible (se paga) en el instante en que nace la obligación tributaria; y

c).—El gravamen es exigible (se paga) después de que nace la obligación tributaria.

En el primer caso, primero se paga el crédito fiscal y después se realizan los actos generadores del mismo. Por regla general esto lo encontramos consignado en aquellos impuestos que tienen por objeto mercancías de difícil control, cuando han salido de su zona de producción o explotación; v. gr.: la Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal establecía en su artículo 10 que tratándose de productos de la vegetación forestal que requiriesen de guía que los amparase en su tránsito fuera de la zona de explotación, el impuesto se pagaría en el momento en que se concediese la autorización para efectuar la explotación, por lo que primero se pagaba y después se realizaban los actos gravados o de explotación.

En el segundo caso, coinciden los momentos de pago y de causación, con lo que el gravamen se paga en el momento en que se realizan los actos que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. La coincidencia de los dos momentos es recomendable en aquellos impuestos que gravan actos, contratos u operaciones, por los cuales la persona señalada como sujeto pasivo directo no tiene obligación de registrarse como contribuyente; v. gr.: la derogada Ley General del Timbre establecía que el impuesto debía pagarse en el momen-

(5) Apuntes de un 2o. Curso de Derecho Administrativo.

to en que se celebraba una operación civil de compra-venta. También quedan comprendidos dentro de este caso, la mayoría de los impuestos aduaneros.

En el tercer caso, primero se realizan los actos de causación que dan origen al nacimiento del crédito fiscal y después se paga éste. Esto es visible en aquellos impuestos que gravan actividades por las cuales se sujeta a registro al contribuyente y cuyos rendimientos serán más cuantiosos y económicos si se hace cómodo el pago; v. gr.: la Ley del Impuesto al Valor Agregado grava los actos o actividades que señala su artículo 1o., debiéndose pagar el gravamen dentro de los veinte días siguientes al mes en que ellos se realizaron. En general, la mayoría de los impuestos especiales a la producción quedan comprendidos dentro de este caso, y también el impuesto sobre la renta.

Todavía podemos encontrar un cuarto caso, aun cuando semejante al citado en primer término, que se distingue en el hecho de que se paga el crédito fiscal no por el contribuyente, sino por el tercero al que para efectos de control se le impone el deber de cubrirlo; v. gr.: la Ley del Impuesto al Petróleo y sus Derivados establece en su artículo 10 un impuesto al consumo de los derivados del petróleo que se importen, que deben pagarse en el momento de su introducción al país por el distribuidor que los importa, quien recuperará el gravamen hasta el momento en que el contribuyente de ese impuesto realiza los actos de causación, que son el consumo o adquisición de los derivados de tal producto.

CAPITULO XXV

EXENCION EN EL PAGO DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. INTRODUCCION. FINALIDAD DE LA EXENCION. ¿QUE ES LA EXENCION? DEFINICION. CLASIFICACION DE LAS EXENCIONES. CARACTERISTICAS DE LA EXENCION. CAPACIDAD PARA CREAR LA EXENCION. NUESTRA LEGISLACION.

Introducción. —En el Derecho Privado una obligación puede extinguirse por remisión de la deuda, esto es por perdón del acreedor al deudor en el cumplimiento de su obligación. Sin embargo, no siempre la remisión de la deuda es total, pues a veces sólo se concede por los accesorios como son los intereses vencidos o por vencerse.

En el Derecho Tributario no existe una figura jurídica semejante, pues el sujeto activo tiene como obligación principal la de cobrar los créditos fiscales. Carece de facultades para perdonar el pago de los créditos ya vencidos o por vencerse, así como de los accesorios, que son los recargos y sanciones.

En contra de esto puede argüirse que el Estado continuamente perdona a los contribuyentes omisos, con la condición de que para el futuro cumplan debidamente con sus obligaciones. Esta política ha sido seguida frecuentemente por nuestra Hacienda Pública Federal y ha dado en denominársele "borrón y cuenta nueva", porque se perdona lo pasado para que a partir del momento correspondiente, el particular reanude sus relaciones con el fisco como si fuera un nuevo contribuyente.

Finalidad de la exención. —A pesar de que en el Derecho Tributario no existe una figura semejante a la remisión de la deuda, se ha creado otra que no tiene por objeto perdonar a los contribuyentes del pago de créditos fiscales, sino eximirlos de los mismos, conforme a reglas generales que para el efecto se dictan.

Esta figura jurídica tributaria es la exención.

La exención del pago de la obligación tributaria es un privilegio creado por razones de equidad, conveniencia o política económica.

De equidad, por cuanto que aquellos que ya cubren un gravamen, justo es que no paguen otro, por lo que les exime del nuevo a fin de dejarlos en situación de igualdad frente a los contribuyentes del mismo.

De conveniencia, porque en los llamados gravámenes sobre los consumos, el pagador es, salvo raras excepciones, el consumidor, el comprador de la mercancía o el usuario del servicio, por lo que es necesario eximir de impuestos el consumo de artículos o de servicios considerados de primera necesidad, a fin de no encarecer el costo de la vida.

De política económica, cuando se desea incrementar el desarrollo de ciertas industrias, consideradas como nuevas o necesarias o para alentarlas o establecerse en zonas susceptibles de desarrollo.

¿Qué es la exención?. Según algunos tratadistas, la norma tributaria no crea excepciones, sino que elimina situaciones jurídicas imponibles, en virtud de que hay ausencia en materia gravable. Para otros, en cambio, las exenciones son verdaderas excepciones a la regla general de tributación; criterio éste que sostiene la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, al expresar que: "las exenciones son excepciones a la regla general de causación del impuesto" (1).

No es de aceptarse que las exenciones son excepciones a la regla general de tributación, ni que en ellas hay ausencia de materia gravable, por las siguientes consideraciones:

(1) Rev. Fiscal interpuesta contra la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Federación en el juicio de nulidad No. 6582/47.

Si por excepción entendemos lo que se aparta de la condición general de los demás de su especie, o sea, situaciones que no quedan ni pueden quedar comprendidas dentro de la regla general y, por exención, la situación que está comprendida dentro de la regla general, a la que por voluntad del hombre, el legislador, se le elimina o excluye de ella, pero que puede desaparecer en cualquier momento, la exención realmente es un verdadero privilegio de que goza su titular. De ello tenemos que concluir que no podemos hablar de excepción a la regla general, sino de eliminación temporal a la misma por un acto del legislador. Hay eliminación temporal de materia gravable.

Para que la excepción quede comprendida dentro de la regla general, se necesita modificar a ésta; en cambio, la situación que ampara una exención está comprendida por la regla general y basta con desaparecer la disposición o el renglón que contiene la propia exención, para que su titular sea contribuyente del gravamen y no sujeto exento.

Definición. —Conforme a las ideas expuestas, la exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación, ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de equidad, de conveniencia o de política económica.

Clasificación de las exenciones. —Las exenciones se clasifican en (2):

Objetivas y Subjetivas;

Permanentes y Transitorias;

Absolutas y Relativas;

Constitucionales;

Económicas;

Distributivas; y

Con fines sociales.

Las exenciones objetivas son aquellas que se otorgan en atención a ciertas cualidades y características del objeto que genera el gravamen; v. gr.: las que decreta el artículo 9o. fracciones I, II,

(2) Andreozzi, Manuel. *Derecho Tributario Argentino.* Tomo I.

III, IV, etc., de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; así como las que contiene la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 77, fracción XV.

Las exenciones subjetivas son las que se acuerdan en función de la persona, o en otros términos, en atención a calidades o atributos de los sujetos; v. gr.: las que otorga la Ley de Impuesto al Valor Agregado en su artículo 15 fracciones VI, XII y XIV, etc.; y las que concede la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 77 fracción XII.

Las exenciones permanentes son las que subsisten hasta en tanto no sea reformada la ley que las concede; v. gr.: las que contienen las leyes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto sobre la Renta, el Código Fiscal de la Federación, etc.

Las exenciones transitorias son las que se establecen para gozarse por un lapso determinado o por períodos fijos; v. gr.: las que se otorgan conforme a los decretos de descentralización industrial.

Las exenciones absolutas son las que eximen al contribuyente de su obligación principal y también de las obligaciones secundarias. En cambio, las exenciones relativas son las que eximen al contribuyente de la obligación principal, pero no de las secundarias (3).

Por lo que respecta a las exenciones constitucionales, éstas son las que se encuentran incorporadas en la Constitución Política de cada Estado o país. En la nuestra encontramos, por ejemplo, los artículos 27 fracción XVII, inciso g), y 123 fracción VIII, que declaran que el patrimonio de familia y el salario mínimo están exceptuados de gravámenes o descuento alguno.

Las exenciones económicas son las que se establecen con el fin de auxiliar el desarrollo económico del país o entidades federativas; v. gr.: las que conceden los decretos de descentralización industrial.

Por lo que toca a las exenciones distributivas, son las que se crean con el objeto de evitar las injusticias impositivas en que se incurría si se gravaran a personas que carecen de capacidad tribu-

(3) Art. 1o., último párrafo, C. F.

taria o a una misma persona con dos o más impuestos. Estas exenciones sirven para distribuir equitativamente las cargas fiscales, v. gr.: la contenida en el artículo 77 fracción I de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Por último tenemos las exenciones establecidas con fines sociales que, como las señaladas en el artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se otorgan para ayudar a la difusión de la cultura, del arte, del deporte, etc.

Características de la exención. — Las fundamentales son las siguientes (4):

a). — La exención viene a ser un privilegio que se otorga al sujeto de un impuesto; es una figura excepcional que, para gozarse, debe estar expresamente señalada por la ley. Por consiguiente, la redacción del precepto que la establece debe ser clara y precisa, a fin de no dar lugar a confusión respecto a la situación que favorece.

En esas condiciones, la norma que señale una exención está sujeta a interpretación estricta, en los términos en que se encuentra redactada, sin pretender aplicarla por analogía o mayoría de razón a situaciones diversas. La exención está o no está en la ley.

b). — Al crearse una exención su aplicación debe ser para el futuro y es indebido, por parte del particular, el pretender darle efectos retroactivos para favorecer situaciones pasadas, pues ello significará dar origen a la inseguridad o falta de firmeza de las disposiciones que hoy gravan a situaciones que posiblemente mañana, por razones de política económica, quedarán exentas. Solamente que medie una situación excepcional, será posible aplicar retroactivamente una franquicia fiscal; v. gr.: los decretos de descentralización industrial establecen que las exenciones o estímulos que se concedan, pueden hacerse efectivas a partir del momento en que se ha presentado la solicitud respectiva o se haya iniciado la producción de los artículos, no obstante que la declaratoria de exención o de otorgamiento de estímulos se conceda meses después.

c). — La exención es temporal y personal. Temporal, por cuanto que subsiste hasta en tanto no se modifique la ley o disposi-

(4) Andreozzi, Manuel. Obra citada.

ción que la decrete. Personal, en virtud de que sólo favorece al sujeto señalado, en tratándose de exenciones subjetivas, o al que opera con las mercancías exentas si se refiere a exenciones objetivas. Por consiguiente, si la persona física o moral correspondiente cambiara de situación económica o de actividad, el privilegio desaparecería de inmediato.

Capacidad para crear la exención. —Existe un principio de derecho que expresa que quien puede lo más puede lo menos. Por lo tanto, si el legislador es quien establece la regla general de tributación, puede también eliminar las situaciones jurídicas imponibles que crea pertinentes. Inclusive, dentro de una exención de carácter general, el legislador puede igualmente eliminar las situaciones que guste, siempre y cuando las haga constar en forma expresa; v. gr.: la fracción VIII del artículo 18 de la derogada Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, señalaba como regla general que todo ingreso proveniente de la enajenación de mercancías sujetas a un impuesto especial federal a la producción, explotación o venta de primera mano se hallaba exento; pero en la propia disposición se eliminaban dos casos de ingresos, que aun cuando proviniesen de enajenación de mercancías sujetas a impuestos especiales federales a la producción, sí se gravaban.

Nuestra legislación. —De acuerdo con el artículo 28 Constitucional, en los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; ni *exención de impuestos*... De dicho precepto se puede desprender, de inmediato, que todas las exenciones que establecen las leyes impositivas en vigor, son inconstitucionales. Sin embargo, no es así.

En efecto, el citado artículo 28 Constitucional, se encuentra comprendido dentro de los preceptos que señalan las garantías individuales, las que al ser violadas en perjuicio de un particular pueden dar origen al juicio de amparo. Por consiguiente, una exención será violatoria de las garantías individuales, cuando el legislador la establezca para favorecer a una o determinadas personas, es decir, cuando carezca de los requisitos de ser abstracta, general e impersonal.

Esta interpretación ha sido acogida por nuestra Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En síntesis, mientras una exención se establezca con carácter de general, sin pretender favorecer a determinada persona, sino para que gocen de ella todos los que se encuentren incluidos dentro de la situación prevista, no se viola lo dispuesto por el citado artículo 28 Constitucional.

Sin embargo, esta interpretación pugna con la definición que el legislador ordinario nos da en el artículo 13 de la Ley Reglamentaria del artículo 28 de la Constitución Política Mexicana, que dice:

> "Art. 13.—Se considera que hay exención de impuestos cuando se releva total o parcialmente a una persona determinada, de pagar un impuesto aplicable al resto de los causantes en igualdad de circunstancias, o se condonan en forma privativa los impuestos ya causados."

Lo aconsejable sería, pues, reformar este precepto y decir que: "se considera que hay exención inconstitucional cuando se releva total o parcialmente"...

CAPITULO XXVI

EXTINCION DE LA OBLIGACION TRIBUTARIA. FORMAS DE EXTINCION. EL PAGO. FORMAS DE PAGO. MODO DE ACREDITAR EL PAGO. DETERMINACION DEL PAGO. LUGAR PARA HACER EL PAGO. COMPENSACION. CONDONACION. CANCELACION. CONVENIO O CONCORDATO.

Extinción de la obligación tributaria. — La obligación tributaria se extingue cuando se cubren los créditos fiscales que se originaron, o cuando la ley los extingue o autoriza su extinción.

Formas de extinción. — Las formas de extinción que la doctrina acepta son: el pago, la compensación, la condonación, la prescripción y la cancelación. Nuestra legislación, a partir de la vigencia del Código Fiscal de la Federación de 1966, no acepta como forma de extinción de créditos fiscales, la celebración de convenios (1).

El pago. — En nuestra legislación tributaria encontramos diversas clases de pago: el pago liso y llano, el pago en garantía, el pago bajo protesta, el pago provisional, el pago de anticipos, el pago definitivo y el pago extemporáneo.

(1) Al establecer el fisco federal bases especiales de tributación para determinados giros de la actividad económica que permiten a los contribuyentes de los mismos apartarse del sistema legal ¿qué no se está en presencia de convenios fiscales? ¿Qué el sistema de cuota fija aplicable a los llamados "contribuyentes menores" no descansa en un convenio? Cuando el fisco declara que todo contribuyente que guardando una situación irregular manifiesta la verdad en su último ejercicio, se le perdonan los ejercicios anteriores, ¿qué no se está proponiendo la celebración de un convenio? Ver. Art. 64 C. F.

El pago liso y llano es aquel que efectúa el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. Este pago puede tener dos resultados: pago de lo debido y pago de lo indebido.

El pago de lo debido es el entero de lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.

En cambio, el pago de lo indebido consiste en el entero de una cantidad mayor de la debida o que no se adeuda. En el primer caso, el contribuyente es deudor de créditos fiscales, pero al hacer el pago a la hacienda pública entrega por error una cantidad mayor de la que legalmente le corresponde pagar. En el segundo caso, el contribuyente, creyéndose deudor de la cantidad que entera o que se le reclama, hace el pago, percatándose con posterioridad de su error. Como se observa, el pago de lo indebido surge de un error del contribuyente.

El pago de una cantidad mayor de la debida puede derivar de un error de hecho o de un error de derecho. El pago de más por error de hecho, tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas que el contribuyente comete sobre determinados hechos y que originan que pague en exceso de lo debido, tales como: considerar un artículo con calidad superior a la que tiene, aplicando por ende una mayor cuota; liquidación equivocada que arroja cantidad mayor a la debida; no deducción de los ingresos exentos, etc. En cambio, el pago de más por error de derecho, tiene su origen en la aplicación o interpretación errónea que el contribuyente hace de la ley fiscal, como considerar que la ley grava totalmente un ingreso, cuando en realidad ella lo conceptúa semigravado, etc.

El pago de lo indebido, propiamente dicho, que es el pago de una cantidad que no se adeuda, también puede ser por error de hecho o por error de derecho. En el primer caso, el pago tiene su origen en situaciones que hacen creer al particular que es deudor del crédito fiscal que se le reclama; v. gr.: por la contigüedad de predios se requiere al propietario que no es el deudor real, quien lo cubre de inmediato; por semejanza en nombres se requiere al que no es deudor, mismo que lo paga, etc. El pago de lo indebido propiamente dicho, por error de derecho, deriva de la interpretación errónea de la ley fiscal; por ejemplo, creyéndose contribuyente de

un impuesto, se paga el gravamen; no estando gravada una operación se hace pago, etc.

En los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, procede la devolución del pago liso y llano de lo indebido que tuvo su origen en una autodeterminación del contribuyente, no así de aquél que se originó por un acto de la autoridad, pues en este caso, por no haberse impugnado el cobro oportunamente, se considera que se consintió el acto ilegal.

El precepto antes citado nos señala que en tratándose de impuestos que deban ser retenidos a los sujetos pasivos, el derecho a la devolución sólo corresponderá a éstos guardando silencio cuando las cantidades hubiesen sido recaudadas, tratándose de impuestos cuyo sujeto pasivo es el consumidor o adquirente.

Esto último es incorrecto, pues parece negar al contribuyente de un impuesto de esta naturaleza; v. gr.: el impuesto sobre prestación del servicio de energía eléctrica, el derecho de exigir la devolución de cantidades que en forma indebida le han sido cobradas al pagar un servicio o el consumo de un producto.

El pago en garantía es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación tributaria, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley; v. gr.: mientras se resuelve si procede la solicitud de exención en los términos de los decretos de descentralización industrial, el interesado puede importar la maquinaria indispensable garantizando los impuestos aduaneros, los que quedarán firmes si en definitiva se niega la exención.

Asimismo, la Ley Aduanera exige que se garantice el pago de los impuestos de importación que se causarán, en caso de no regresar al extranjero, aquellos bienes introducidos al país con carácter de importación temporal.

El pago bajo protesta es aquel que el contribuyente hace bajo inconformidad, respecto a un crédito fiscal que total o parcialmente no acepta deber y cuya legalidad combatirá (2).

---

(2) El Código Fiscal de 1966, en su artículo 25, primer párrafo, expresaba que: "podrá hacerse el pago de créditos fiscales bajo protesta cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consen-

El pago provisional es el que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte del fisco; v. gr.: el que prevé el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El pago definitivo es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte del fisco; v. gr.: el pago que prevé la Ley del Impuesto al Valor Agregado y la totalidad de los impuestos especiales al comercio y la industria.

El pago de anticipo es el que se entera a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco; v. gr.: el previsto en el artículo 3o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1983.

El pago extemporáneo es el que se entera fuera del plazo legal, y puede asumir dos formas: espontáneo y a requerimiento.

El pago extemporáneo es espontáneo cuando se realiza sin que haya mediado requerimiento de la autoridad hacendaria. El pago extemporáneo es a requerimiento cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad hacendaria (3).

El pago extemporáneo puede tener su origen en una prórroga o por mora. La prórroga del pago se presenta cuando la autoridad autoriza el entero del crédito, fuera del plazo señalado por la ley. Existe mora en el pago, cuando el contribuyente injustificadamente deja de enterar el crédito dentro del plazo señalado por la ley.

Formas de pago. — Las formas de pago admitidas son: en efectivo, en especie (4), con giros o vales postales, mediante timbres fiscales, marbetes, fajillas u otros signos semejantes, como las que derivan del uso de máquinas timbradoras; y, por último, con cheque.

Modo de acreditar el pago. — El pago puede acreditarse mediante declaración, liquidación, retención, recaudación o con documentos o bienes en los que consten adheridos timbres, marbetes,

---

timiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento". El actual no hace alusión al pago bajo protesta, ya que si hay inconformidad, el pago sigue la suerte de ésta.

(3) El artículo 73 del Código Fiscal de la Federación, establece que "No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las dispodiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito. . . .".

(4) Conforme a nuestra legislación fiscal federal sólo el impuesto a la producción de oro se cubre en especie. Excepcionalmente puede hacerse con Bonos de la Deuda Pública de 40 años y con Bonos de tesorería.

fajillas u otros signos semejantes. Nuestra legislación ha eliminado estos últimos modos de acreditar el pago.

Determinación del pago. —El pago puede determinarse por el sujeto pasivo directo, por terceros o por la autoridad, o sea:

1.—Por declaración;

2.—Por liquidación;

3.—Por retención;

4.—Por recaudación; y

5.—Por estimación.

Lugar para hacer el pago. —Como regla general tenemos que el sujeto pasivo directo debe hacer el pago a través de la oficina receptora de su jurisdicción. La autoridad hacendaria, en su afán de dar facilidades a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ha autorizado y obtenido la colaboración de instituciones de crédito para que por su conducto se cubran determinados gravámenes. La Ley del Impuesto sobre la Renta prevé que el pago de alguno de sus impuestos se realice por conducto de las oficinas postales (5).

(5) El quinto párrafo del artículo 31 del Código Fiscal expresa que "Las declaraciones... se presentarán en las oficinas que al efecto autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También podrán enviarse por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que la propia Secretaría lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida:...", lo cual se reputa inconstitucional por cuanto que siendo facultad exclusiva del Congreso de la Unión legislar sobre la materia tributaria, el Congreso de la unión delega esa facultad ya no ni siquiera en el Poder Ejecutivo, sino en una dependencia de ésta como lo es la de Hacienda y Crédito Público, quién al legislar sobre la presentación de declaraciones por correo registrado expresa, en el primer párrafo de la Regla 14 de la Resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal por el año de 1984, que podrán enviarse declaraciones por medio del servicio postal en pieza certificada cuando en la localidad en donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente no exista ni oficinas recaudadoras ni instituciones de crédito ante las cuales puedan presentarse, con lo cual el último día hábil se reduce a cuatro horas y media, que es el número de horas en que se encuentran abiertas las cajas de las oficinas recaudadoras, o bien en tratándose de instituciones de crédito a dos horas, ya que sólo las reciben de las nueve a las once horas, violándose lo dispuesto en el artículo 292 del Código Federal de Procedimientos Civiles, que nos dice que los días se entenderán de 24 horas naturales, contados a partir de las 24 a las 24.

El pago de determinados gravámenes debe efectuarse en el Banco de México, o en la Tesorería de la Federación, y otros por conducto de terceros, que son auxiliares del fisco, que tienen carácter de retenedores o de recaudadores.

Compensación. — La compensación, como forma de extinción, tiene lugar cuando tanto la hacienda pública como el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos por la aplicación de una misma contribución y siempre que las deudas sean líquidas y exigibles. En este caso, se compensan las dos deudas hasta el monto de la menor. Cuando el fisco y el contribuyente son acreedores y deudores recíprocos pero por la aplicación de distintas contribuciones, la deuda del primero sólo se considerará líquida y exigible si antes ha sido autorizada por la autoridad que corresponda (6).

Las deudas serán líquidas cuando una y otra están precisadas en su monto; y exigibles, cuando el derecho del acreedor no se encuentre sujeto a duda; v. gr.: un contribuyente tiene derecho a solicitar la devolución de $1,000.00 por concepto de impuesto al valor agregado pagado de más y, a su vez, el fisco tiene sobre el mismo particular el derecho de exigirle el pago de la cantidad de $1,500.00 por concepto del impuesto sobre la renta, pagado de menos. El contribuyente y el fisco son acreedores y deudores recíprocos y las deudas son líquidas y exigibles, pero no fungibles, en virtud de que derivan de la aplicación de distintas contribuciones.

Aclara el Código Fiscal que "No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas" y que quien efectúe una compensación que no procediera, cubrirá recargos sobre las cantidades compensadas indebidamente y a partir de la fecha de compensación, independientemente de las sanciones que procedieren (7).

Condonación. — La condonación como forma de extinción de la obligación tributaria, tiene puntos de contacto con la "remisión de la deuda" del Derecho Privado. En efecto, la condonación es

---

(6) Art. 23, C. F.
(7) Art. 76, último párrafo, C. F.

una figura jurídica tributaria que se ha creado con el fin de que la administración pública activa se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales, cuando la situación económica reinante en el país o en parte de él lo ameriten; o bien, para dar mayor amplitud a sus facultades tendientes a atemperar, en lo posible, el rigor de la ley en el caso de la imposición de multas. Como se aprecia, la condonación procede sólo en casos especiales.

Conforme a nuestra legislación tributaria vigente hasta el 31 de diciembre de 1968 —artículo 30 del derogado Código Fiscal de la Federación— podían ser condonados o reducidos los créditos fiscales de cualquier naturaleza, cuando por causas de fuerza mayor o por calamidades públicas, se afectase la situación económica de alguna región de la República o de alguna rama de las actividades económicas, previa declaración que al respecto hiciere el Poder Ejecutivo.

Sin embargo, poca utilidad práctica tenía esta disposición, a pesar de que se aplicaba siempre que una región del país sufría un desastre, en virtud de que sólo se favorecía a los contribuyentes menores del impuesto sobre la renta, y únicamente con una deducción del 50% de la cuota que están obligados a cubrir, ya que tratándose de contribuyentes con ingresos mayores de esa suma, como pagan el impuesto sobre utilidad obtenida, que es la diferencia entre los ingresos brutos y las deducciones que autoriza la ley, se consideraba que si a pesar de la calamidad pública que azotó a la región en que operan, aún obtuvieron utilidades, justo es que paguen sus impuestos, que indudablemente auxiliarán al Estado en los gastos extraordinarios que ese desastre le ocasionó.

Como constantemente el fisco federal se ve en la necesidad de acudir en auxilio de giros o de ramas de actividades económicas, que por fenómenos económicos o políticos resultan gravemente afectados, eximiéndolos, parcial o totalmente, del pago de recargos o de impuestos, se amplió el precepto que se comenta y hoy se autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general, pueda "condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo diferido o en parcialidades cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país,

una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad, así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias" (8).

Tratándose de la condonación de multas, nuestra legislación preveía, hasta el 31 de diciembre de 1982, dos situaciones: condonación total, cuando el contribuyente demostraba con pruebas supervinientes que no había cometido la infracción que se le atribuía o que la persona a quien se había sancionado no era la responsable; y condonación parcial, cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, apreciando discrecionalmente los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción y demás circunstancias del caso, la reduce, por lo que quedaba al buen juicio o criterio de la hacienda pública mexicana calificar los motivos por los que se sancionó y resolver lo que considere moralmente justo. La resolución que se dictaba no era impugnable ante el Tribunal Fiscal.

Hoy, en el Código Fiscal de 1981, sólo se recoge lo relativo a la condonación parcial, no constituyendo instancia tal solicitud y las resoluciones que se dicten no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece ese ordenamiento (9).

De lo expuesto se aprecia que ha quedado sin efecto la jurisprudencia del Tribunal Fiscal, que otorga competencia a sus Salas para conocer de inconformidades en contra de negativas de condonación parcial.

Cancelación. — Procede que la hacienda pública cancele un crédito fiscal, cuando su cobro es incobrable o incosteable. Se considera que un crédito es incobrable, cuando el sujeto pasivo o los responsables solidarios son insolventes o han muerto sin dejar bienes; e incosteable, cuando por su escasa cuantía es antieconómico para el erario proceder a su cobro. En uno u otro caso, la cancelación de los créditos no libera a los responsables de su obligación (10).

López Velarde considera que esta forma de extinción de los

---

(8) Ley de 30 de diciembre de 1968, que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, hoy Art. 30 fracción I del C. F.

(9) Art. 74, C. F.

(10) Art. 146, último párrafo, C. F.

créditos fiscales tiene fuerte semejanza con la "remisión de la deuda", con lo cual se está de acuerdo, en virtud de que ésta se presenta cuando el acreedor perdona al deudor del cumplimiento de su obligación. En cambio, la cancelación tiene lugar, no porque el erario desee perdonar al contribuyente, sino por conveniencia propia, en los casos de incosteabilidad del cobro e imposibilidad de obtenerlo, cuando el deudor es insolvente o muere sin dejar bienes. En la cancelación no hay, pues, perdón del sujeto activo hacia el sujeto pasivo.

Del convenio o concordato. — Desde 1975, el fisco federal mexicano ha visto con desdén el convenio o concordato como forma de extinción de las obligaciones fiscales, aduciendo que ello prostituye al contribuyente y que inclusive es visto con disgusto por el contribuyente honrado.

La crítica es correcta si el convenio o concordato se utilizara como método permanente para determinar los créditos fiscales a cargo del contribuyente, pero si sólo se emplea cuando se está frente a situaciones excepcionales, tales como cuando en atención a la naturaleza y características de las operaciones que realicen los contribuyentes no sea posible, dentro de los procedimientos ordinarios precisar con exactitud el ingreso o actividad gravable, o los sistemas ordinarios no permiten en forma sencilla y económica precisar los impuestos a pagar, o bien cuando el contribuyente es mediano y adeuda créditos que superan su situación económica que de exigírseles se le llevaría a la quiebra o clausura, o bien cuando se adeudan 100 y sólo se tiene que pagar 50, bienvenido en convenio o concordato, pero evitando, en estos últimos casos, otorgar este tratamiento de los casos de reincidencia.

No obstante las fuertes críticas empleadas en contra de esta forma de extinción de los créditos fiscales, que por cierto recoge toda la doctrina y legislación avanzada, los autores de ellas han emitido infinidad de bases especiales de tributación e inclusive dos programas de facilidades a los contribuyentes (11), en los que se les ha dicho en síntesis: "Dime la verdad por el último ejercicio fiscal y te perdono los cuatro años anteriores". Esto es lo que a partir del

(11) Publicado en el Diario Oficial de la Federación del 11 de septiembre de 1972.

1o. de enero de 1979 nos dice el artículo 84 A del Código Fiscal de la Federación y hoy el artículo 64 del nuevo Código Tributario.

Estas bases especiales de tributación y programas de facilidades son auténticos contratos de adhesión y no debemos de olvidar que el contrato es un "convenio" (12).

(12) Ver Art. Trigésimo transitorio de la Ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1982.

CAPITULO XXVII

DE LA PRESCRIPCION. INTRODUCCION. DE LA PRESCRIPCION QUE CORRE EN CONTRA DEL FISCO. PUNTO DE PARTIDA. RENUNCIA A LA PRESCRIPCION GANADA. DE LA PRESCRIPCION QUE CORRE A FAVOR DEL FISCO. PUNTO DE PARTIDA. DEVOLUCION DE OFICIO. DE LA CADUCIDAD.

Introducción. —Como forma de extinción de la obligación tributaria, la prescripción es la segunda en importancia después del pago.

Se considera que el Derecho Fiscal debe sancionar no sólo la negligencia del sujeto activo en vigilar que los contribuyentes cumplan puntualmente sus obligaciones fiscales, sino también la del sujeto pasivo por no reclamar oportunamente la devolución de lo pagado indebidamente.

Se argumenta que si el fisco ha satisfecho plenamente su presupuesto, falta la razón para que indefinidamente subsista su derecho a percibir cantidades que se previeron como necesarias en períodos pasados.

En bien del orden público y de la seguridad y certeza en las relaciones del Estado con los contribuyentes, el derecho de las autoridades para determinar o exigir prestaciones fiscales y la obligación de las propias autoridades para restituir las pagadas o cubiertas indebidamente, se extinguen por prescripción.

De la prescripción que corre en contra del Fisco.—Punto de Partida. —Dos son las corrientes que nos precisan el momento en

que empieza a correr el término de esta prescripción: 1a.—Se considera que ese término debe empezar a correr desde el momento en que la autoridad puede determinar el crédito fiscal y, en tratándose de las sanciones, desde que ella tiene conocimiento de la comisión de una infracción; y 2a.—Que el término de la prescripción debe empezar a correr desde el momento en que el crédito fiscal es exigible y, en tratándose de las infracciones, desde el momento en que se cometió la infracción o desde que cesan los actos violatorios, si la violación es continua.

La primera corriente debe desecharse en virtud de que viene a desnaturalizar el fundamento de la prescripción, ya que no contará el tiempo que ha transcurrido si la autoridad no tiene conocimiento de la realización de los actos gravados o violatorios de la ley. Se considera que si por actos imputables al contribuyente (fraude, clandestinaje o contrabando) la autoridad desconoce la realización de hechos imponibles, ello no debe perjudicar a la hacienda pública sino al particular mismo (1).

La segunda corriente es la acertada y eminentemente jurídica, pues el término de la prescripción debe correr desde el momento en que ha transcurrido el plazo dentro del cual debió de haberse cubierto el crédito fiscal.

En efecto, la autoridad tiene a su alcance infinidad de medios para llegar al conocimiento de la realización de los actos que se sustraen de la aplicación de las leyes fiscales correspondientes. Para reforzar esta corriente, se argumenta que si prescriben los delitos, que son hechos antisociales, aun cuando las autoridades no lleguen a tener conocimiento de su comisión, con más razón los créditos fiscales cuya evasión no puede reputarse de la misma gravedad.

Nuestra legislación fiscal federal ha adoptado la segunda corriente al expresar, en el segundo párrafo del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que "El término de la prescripción

---

(1)Estas ideas las recoge el artículo 276 de la Ley del Seguro Social al decir que "El derecho del Instituto a fijar en cantidad líquida los créditos, a su favor, se extingue en el término de cinco años, no sujeto a interrupción ni suspensión, contado a partir de la fecha de la presentación por el patrón del aviso o liquidación o de aquella en que el propio Instituto tenga conocimiento del hecho generador de la obligación".

se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. . ." y el artículo 67 del mismo ordenamiento consigna que las facultades de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquél en que se presentó o debió presentarse la declaración del ejercicio, o se presentó o debió presentarse la declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración, o se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

Puede argumentarse, con razón, que no es justo que el término de la prescripción sea igual para el contribuyente que está empadronado, controlado por la autoridad, que para aquél que se dedica al comercio clandestino o al contrabando. La solución, pues, residirá en ampliar el término de la prescripción para los actos de defraudación, clandestinaje y contrabando, tal y como lo han hecho ya diversas legislaciones sudamericanas, así como el de la caducidad.

Término de la prescripción que corre en contra del Fisco.—No hay uniformidad en las legislaciones, respecto a la duración del término de la prescripción que corre en contra del fisco, pues para algunas debe ser de cinco años y para otras de diez y hasta de quince años. Nuestra legislación federal establece, en el citado artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, que ese término es de cinco años. Para el fisco federal norteamericano no existe prescripción en tratándose de la evasión delictiva.

Interrupción.—La interrupción de la prescripción produce el efecto de inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido y en el Derecho Tributario esto ocurre cuando la autoridad realiza actos tendientes a la percepción del crédito fiscal, que son del conocimiento

del deudor, o bien, por actos de éste en los cuales reconoce expresa o tácitamente la existencia de la prestación (2).

Suspensión. — La suspensión del término de la prescripción se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente al acreedor hacer efectivo un crédito establecido a su favor, pero cuyo efecto no es el de inutilizar el tiempo que ha transcurrido, sino simplemente detener la cuenta del término, la cual se reanudará una vez que ha desaparecido la causa que la suspendió. Por ejemplo, es causa de suspensión, mientras subsista, el otorgamiento de una prórroga para el pago de créditos fiscales (3).

Renuncia a la prescripción ganada. — El artículo 1142 del Código Civil para el Distrito Federal aplicable en toda la República en materia federal, nos dice que: "la renuncia de la prescripción es expresa o tácita, siendo esta última la que resulta de un hecho que importa el abandono del derecho adquirido".

Es frecuente observar que la autoridad hacendaria requiere a contribuyentes la presentación de documentación o información relacionada con declaraciones presentadas más de cinco años atrás, a efecto de resolver la situación fiscal que guardan las mismas.

En esos casos, el contribuyente no siempre opone salvedad alguna a la facultad de la autoridad fiscal para determinar las prestaciones tributarias que pudieran derivar de la revisión de la documentación o información solicitada, no obstante que han transcurrido, sin ninguna interrupción por parte de la autoridad, más de cinco años desde la presentación de la documentación o información solicitada, determinando ésta, como consecuencia, dife-

---

(2) Art. 146, segundo párrafo, C. F.

(3) También podemos sostener que hay suspensión de la prescripción que corre en contra del fisco, durante el período que transcurre entre el momento en que se realizó el acto gravado por la ley y el último instante que se tiene para el pago del tributo. Ejemplo: el primero de marzo de 1979 se celebra una operación que producirá ingresos gravados por el impuesto sobre ingresos mercantiles, y como consecuencia de la misma operación, cinco años y un mes después surge un conflicto. No obstante haber transcurrido más de cinco años, el tiempo que va del 2 al 31 de marzo no cuenta, ni tampoco los veinte primeros días del mes siguiente, época de pago de dicho impuesto, ya que mientras no transcurran esos días no es exigible el crédito fiscal derivado de la operación celebrada el primero de marzo anterior. Igualmente se considera que hay suspensión del término de la prescripción en el lapso que va del momento en que se realiza el acto gravado por la ley y el 1o. de enero del año siguiente, fecha que señalan muchas legislaciones para que empiece a correr el término de la prescripción.

rencias a cargo del contribuyente, momento en que éste recuerda que las mismas derivan de la revisión de declaraciones presentadas hace más de cinco años, y hace valer la salvedad de prescripción, que es rechazada por la autoridad alegando renuncia tácita a la prescripción ganada.

Al respecto, y como consecuencia de sentencias contradictorias emitidas por la 5a. y 6a. Salas del Tribunal Fiscal de la Federación, el Pleno del mismo emitió, con fecha 30 de octubre de 1957, la siguiente resolución:

> "Teniendo en cuenta las disposiciones aplicables al caso, que son los artículos 1141 y 1142 del Código Civil, aplicado supletoriamente de acuerdo con el 11 del Código Fiscal de la Federación, se llega a la conclusión de que es procedente la tesis sustentada por la H. Quinta Sala en el expediente 1345/54, porque la presentación de la documentación necesaria para el estudio de las declaraciones definitivas correspondientes a períodos prescritos es un hecho que implica una renuncia tácita al beneficio ganado, ya que dicha presentación tiene por objeto que la autoridad calificadora determine el impuesto que deben pagar los causantes y, por lo tanto, no es válida la tesis sustentada por la H. Sexta Sala en el expediente número 1916/64, de que la presentación de documentos para calificar las declaraciones correspondientes a períodos prescritos, obedece a cumplir con la prevención de las autoridades respectivas para no incurrir en sanción y que ese hecho no entraña renuncia tácita de la prescripción extintiva consumada. Este argumento sólo sería válido, en caso de que los causantes, al cumplir con la prevención de la autoridad requiriente, hicieran la salvedad de que cumplían con lo ordenado sin perjuicio de la prescripción consumada, lo que no se hizo en los casos a que se refieren los juicios antes citados".

De la prescripción que corre a favor del Fisco.—Punto de Partida.—La prescripción corre a favor del fisco cuando ha percibido una cantidad que legalmente no le corresponde y que, por ende, debe devolver al contribuyente. En este caso, el término de la prescripción corre a partir del momento en que se hizo el pago de lo indebido.

Término de la prescripción. —Conforme a nuestra legislación federal, el término que debe transcurrir para que se extinga la obligación del Estado de restituir un pago de lo indebido, es de cinco años (4).

Conforme al Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 31 de marzo de 1967, el término era de dos años, lo que se criticó duramente, expresándose que rompía la igualdad que sobre la prescripción debe observarse en la relación jurídica tributaria, ya que para el fisco era de cinco años. Sin embargo, no puede sostenerse que el interés del fisco, que es público, es idéntico o equiparable al del contribuyente, que es particular.

Además, para el Estado es muy oneroso reintegrar cantidades en períodos distintos al en que las percibió, ya que se tendrá que efectuar un presupuesto destinado a satisfacer necesidades públicas, mediante la sustracción de sumas que no tienden a dicho fin.

Por esas razones debe sancionarse más severamente la negligencia del contribuyente, reduciéndole el término para reclamar la devolución de las cantidades que ha pagado indebidamente. Sin embargo, al expedirse el Código Fiscal de la Federación de 1966, se consideró conveniente igualar el término de la prescripción que corre a favor del fisco, con el término de la prescripción que corre en contra del fisco, lo cual hace suyo el nuevo Código Fiscal de la Federación.

Interrupción de la prescripción. —El término de la prescripción que corre a favor de la hacienda pública se interrumpe y, por lo tanto, se invalida el tiempo transcurrido, por actos de los particulares en que reclaman la devolución de lo pagado indebidamente, así como por actos de las autoridades tendientes a efectuar dicha devolución, que sean del conocimiento de aquellos (5).

Suspensión. —Son causas que suspenden el término de la prescripción que corre a favor del fisco, las mismas que admite el Derecho Común; entre otras, que el contribuyente caiga en un estado de interdicción. Mientras no se le designa un tutor, el término que corre en su perjuicio se mantiene suspendido.

---

(4) Art. 22, último párrafo, C. F.
(5) Art. 146, segundo párrafo, C. F.

Devoluciones de oficio. —La derogada Ley del Impuesto sobre la Renta expresaba que si al revisarse la declaración de un contribuyente se apreciaba que existían a su favor diferencias de impuesto, el erario podrá devolverlas de oficio. Sobre este problema se sustentaron tres criterios:

1o. —En virtud de que la ley habla de devolución de oficio, el término no corre nunca a favor del fisco;

2o. —Como el término de cinco años que señala el Código Fiscal de la Federación se refiere a los casos en que ha habido pago de lo indebido y en la hipótesis de la Ley del Impuesto sobre la Renta existen diferencias que se originaron con motivo de los pagos provisionales, el término de prescripción aplicable a estas diferencias es el de diez años que establece el Código Civil; y

3o. —Las diferencias que resulten a favor de los contribuyentes deben reclamarse, de cualquier manera, en el término de cinco años.

Se considera que este último criterio es el correcto por cuanto que por devolución de oficio debe entenderse, simplemente, que el legislador ha autorizado a la hacienda pública para que, sin que medie gestión alguna de particular, pueda devolverle lo que en definitiva ha pagado de más. El hecho de que se haya autorizado a la autoridad para que pueda devolver de oficio cantidades que ha percibido de más, no significa que el particular quede eximido de hacer valer sus derechos.

De ese modo, en el momento en que se revisa una declaración y resulta o se determina una diferencia a su favor el contribuyente puede reclamar la devolución de lo que pagó indebidamente, o bien la autoridad puede realizar el reintegro, sin que medie gestión de la parte interesada.

De la caducidad. —En la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1964 se introdujo la figura procesal de la caducidad, en relación con problemas de prescripción.

Sobre esto, la doctrina extranjera es casi unánime en aceptar que este problema ha sido ya superado, pues "el pretendido distingo entre prescripción y caducidad" (6) no existe, porque es total-

(6) Fonrouge, G. *Derecho Financiero,* Vol. I.

mente extraño e indefendible frente a la teoría de la obligación tributaria.

La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior al Reichsabgaberdnung.

En efecto, dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería de hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción.

Sin embargo, hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. En otras palabras, al coincidir el particular en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en ese momento y no por actos posteriores de la administración, surge la obligación tributaria a su cargo.

Al incorporar nuestra legislación fiscal federal la figura de la caducidad, primero en la Ley del Impuesto sobre la Renta y después en el Código Fiscal de la Federación, se ha introducido la confusión y se ha cometido un grave error en perjuicio del fisco, ya que haga lo que haga éste para verificar lo declarado por un contribuyente si dentro del plazo de cinco años no se le determinan diferencias a su cargo, esos actos no interrumpen el plazo y al finalizar el referido plazo, la acción fiscal habrá caducado.

"La innovación más importante e introducida en materia relativa a la extinción de las facultades de las autoridades para actuar, es el reconocimiento de que no se está en presencia de un caso de prescripción, sino de un término que no puede ser interrumpido ni suspendido. Esto constituye un principio de seguridad para los particulares, ya que éstos, al término señalado por la disposición que se comenta, tendrán la certeza de que las autoridades fiscales no podrán ya ejercitar las facultades a que el mismo se refiere, cualquiera que sea el estado que guarde el procedimiento administrativo que se hubiere iniciado y aún en el caso extremo de que en dicho procedimiento ya se hubiere dictado la resolución respectiva, si ésta

no se hubiese notificado al afectado antes de que concluya el plazo de cinco años" (7).

La disposición en cuestión ha sido interpretada en igual forma por la Sala Administrativa de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación (8).

Como en México cuando menos el 85% de los comerciantes, industriales y profesionales omiten declarar sus ingresos y utilidades reales, y la hacienda pública no podrá jamás revisar conforme a la ley, dentro de ese plazo de cinco años, ni siquiera el 20% de esos contribuyentes, tenemos que el legislador ha contribuido a alentar la evasión.

Crea confusiones la figura porque en algunos casos está corriendo simultáneamente para el contribuyente la prescripción del cumplimiento de una obligación y la caducidad de las facultades del fisco para determinar créditos fiscales; v. gr.: se omite presentar la declaración de persona física para el pago del impuesto sobre la renta correspondiente al ejercicio de 1980, por lo que al mismo tiempo, 1o. de mayo de 1981, empieza a contar el término para el cumplimiento de la obligación que con el fisco tiene el contribuyente de presentar la declaración por el citado ejercicio de 1980 y la facultad del fisco para determinar los créditos omitidos, cuya cuantía se ignora, así como para sancionar la infracción en que se incurrió.

Con los requerimientos del fisco para que se presente la declaración omitida, se interrumpe la prescripción que corre en favor del contribuyente, pero no así el término de la caducidad que sólo con la determinación del impuesto se extingue en perjuicio de éste. La imposición de una multa igualmente interrumpe el término que va corriendo para sancionar la infracción. Puede suceder que caduquen las facultades para la determinación del impuesto dejado de pagar por el ejercicio de 1980, pero no así la obligación de presentar la declaración, aun cuando sólo indique cero pesos a pagar para no incurrirse en mayores problemas.

---

(7) Informe razonado al Secretario de Hacienda y Crédito Público de la Comisión Redactora del Código Fiscal de la Federación, de 1966.

(8) Véase Informe del Presidente de la Segunda Sala correspondiente al año de 1970, p. 118.

Aumenta la confusión la siguiente afirmación: "La prescripción no tiene por finalidad liberar, *aun cuando puede producir tal efecto,* mientras la caducidad libera por ser tal su esencia" (9).

Sobre este problema de la caducidad, el Tribunal Fiscal de la Federación también ha tenido injerencia, al sostener que cuando un contribuyente solicita en tiempo la devolución de cantidades pagadas indebidamente, interrumpe con su gestión la prescripción que estaba corriendo en su perjuicio, no teniendo obligación de realizar nuevas gestiones, porque en este caso no vuelve a empezar a correr la prescripción en su perjuicio, porque debe de hablarse de caducidad de la instancia.

(9) *Revista Investigación Fiscal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público,* correspondiente al número 66, p. 17.

CAPITULO XXVIII

DE LAS INFRACCIONES Y SANCIONES EN EL DERECHO TRIBUTARIO. INTRODUCCION. EL DERECHO PENAL TRIBUTARIO Y EL DERECHO PENAL COMUN. FINALIDAD DE LA SANCION EN EL DERECHO. CLASIFICACION DE LAS INFRACCIONES. DEFINICION DE LA INFRACCION. CLASIFICACION DE LAS SANCIONES. FINALIDAD DE LA SANCION. NUESTRA LEGISLACION. PROCEDIMIENTO PARA LA IMPOSICION DE LAS SANCIONES PECUNIARIAS. DE LOS RECARGOS.

Introducción. —Toda obligación impuesta por una ley debe estar provista de una sanción o pena en caso de incumplimiento, pues de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.

El Derecho Tributario, conjunto de normas que imponen obligaciones de dar, de hacer, de no hacer y de tolerar, está provisto de medios adecuados con que exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales. Entre esos medios encontramos las sanciones.

El Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común. — Mucho se ha discutido sobre si el Derecho Penal es uno solo o si debemos hablar de un Derecho Penal Tributario, autónomo del Derecho Penal Común. Sobre esto se coincide con aquellos que sostienen que el Derecho Penal es uno, por cuanto que sus principios

generales sobre los hechos a sancionar son comunes: penar todo acto o hecho contrario a la ley (1).

Las diferencias o particularismos propios del Derecho Penal Tributario sólo lo apartan del Derecho Penal Común en algunos aspectos; pero ambos parten de la misma base común. Las principales diferencias que se observan son:

1a.—El Derecho Penal Tributario concibe la reparación civil y delictual; en cambio, el Derecho Penal Común sólo la delictual, pues cuando hay lugar a la reparación del daño, ésta se gradúa o determina conforme al Derecho Privado.

2a.—El Derecho Penal Tributario sanciona no sólo hechos delictivos, sino también hechos u omisiones no delictivos; en cambio, el Derecho Penal Común sólo sanciona hechos delictuosos.

3a.—El Derecho Penal Tributario sanciona tanto a las personas físicas, como a las personas morales; en cambio, el Derecho Penal Común sólo a las personas físicas.

4a.—El Derecho Penal Tributario imputa responsabilidad al incapaz y lo sanciona con penas pecuniarias; en cambio para el Derecho Penal Común el incapaz no es responsable.

5a.—El Derecho Penal Tributario puede sancionar a personas que no intervienen en la relación jurídica tributaria, como a los agentes de control; en cambio, el Derecho Penal Común sólo puede sancionar a los que intervinieron en la comisión del delito y a los que encubren a éstos.

6a.—En el Derecho Penal Tributario, en tratándose del deli-

(1) Olvidamos "que los principios generales del Derecho Penal sí tienen aplicación en el campo de las infracciones administrativas, dado que no existe una diferencia substancial sino de grado entre los llamados delitos tributarios que se sancionan por la autoridad judicial mediante el proceso correspondiente y las contravenciones o infracciones administrativas sancionadas por la autoridad administrativa, según procedimiento de la misma índole, ya que tanto unos como otras consisten en un acto u omisión que transgrede las normas fiscales, existiendo en ambos elementos subjetivos de la culpabilidad, independientemente del elemento objetivo constituido por la transgresión de la norma o el daño causado a los intereses fiscales, de tal suerte que si hay una diferenciación entre el delito y la infracción administrativa únicamente es en cuanto a la gravedad del ilícito que trae aparejada la aplicación de diversas sanciones y en cuanto a la autoridad que las aplica" —Revisión No. 666/78, visible en la Hoja Informativa de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación correspondiente al mes de enero de 1981—.

to, el dolo, se presume, salvo prueba plena en contrario; en cambio, para el Derecho Penal Común, el dolo no se presume.

7a. — El Derecho Penal Tributario a veces sólo tiende a obtener la reparación del daño; en cambio, el Derecho Penal Común tiende, principalmente, al castigo corporal y, secundariamente, a la reparación del daño.

Finalidad de la sanción en el Derecho. — En el Derecho Privado la finalidad de la sanción consiste en el resarcimiento de los daños y perjuicios que el incumplimiento de una obligación ocasionó a una parte.

Esa sanción puede derivar de una convención entre las partes o de la ley. En el primer caso, las partes determinan la sanción aplicable al que dé origen al incumplimiento de lo pactado; en el segundo, es la ley la que señala la sanción, cuando las partes guardan silencio al respecto, o la norma es violada en perjuicio de una persona ajena al acto del que la comete.

En el Derecho del Trabajo, la finalidad de la sanción es indemnizar al perjudicado por el incumplimiento del contrato de trabajo.

En el Derecho Penal, la finalidad de la pena es inflingir un sufrimiento al culpable de un hecho delictuoso.

En cambio, en el Derecho Tributario la finalidad que se busca con la sanción, es que el contribuyente cumpla puntualmente sus obligaciones fiscales, con el objeto de asegurar la eficiencia y regularidad de los servicios públicos o de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Para Méndez Aparicio, la pena o sanción en el Derecho Tributario es, por una parte, manifestación de defensa pecuniaria; por otra, en grado variable, recuperación o resarcimiento moratorio; y finalmente, una fuente de recursos independiente.

Es una manifestación de defensa pecuniaria, en virtud de que con ella el Estado busca proteger los créditos fiscales que le corresponden; es una forma de recuperación o de resarcimiento moratorio, por ser justo que el Erario —al igual que el particular en el Derecho Privado— perciba intereses por los daños o perjuicios que se le ocasionan al no pagársele puntualmente los gravámenes; y cons-

tituye una fuente de recursos independiente, por cuanto que la recaudación por este concepto es bastante elevada.

Clasificación de las infracciones. —Antes de entrar al estudio de cada una de las sanciones que ha adoptado el Derecho Tributario, es conveniente clasificar, para su mejor entendimiento, las transgresiones o infracciones que originan su imposición.

a). —*Infracciones de omisión o de contravención e infracciones de comisión o intencionales.* —La contravención es la violación no delictual de la norma tributaria. Estaremos en presencia de ella cuando el contribuyente viola una disposición fiscal sin ánimo de causar un perjuicio económico al erario; no existe dolo o mala fe de su parte, sino a lo sumo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones.

Precisamente por ser una infracción no intencional, algunos autores consideran a la contravención como falta menor, no merecedora de todo el rigor de las sanciones pecuniarias.

Las infracciones de comisión o de intención se originan por la violación delictuosa de las leyes tributarias, como son aquellas infracciones cometidas con pleno conocimiento e intención por parte del contribuyente, con el fin de causar un perjuicio a los intereses de la hacienda pública, v. gr.: alterar la contabilidad, exhibir un documento falso; falsear los balances o inventarios; proporcionar informes falsos; etc.

b). —*Infracciones instantáneas e infracciones continuas.* —Las primeras son las que se consumen y agotan en el momento en que se cometen; v. gr.: no presentar declaración dentro del término señalado; no retener un impuesto en el momento que la ley señala, etc. Las infracciones continuas, denominadas también de hábito, son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten hasta que el particular cesa de cometer los actos violatorios, que son las que se realizan instante tras instante, día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos, v. gr.: llevar una contabilidad alterada, no llevar contabilidad, llevar doble juego de libros de contabilidad, etc.

c). —*Infracciones simples e infracciones complejas.* —Las infracciones simples son las que con un solo acto u omisión se viola

una sola disposición. Las complejas son las que con un solo acto u omisión se infringen diversas disposiciones y a todas ellas se fija una sanción. Por ejemplo, la falta de presentación, por parte de una sociedad, de la declaración del impuesto sobre la renta, origina a su vez la no presentación de la declaración del impuesto sobre actividades.

d).—*Infracciones leves e infracciones graves.*—Las infracciones leves son los actos u omisiones del particular que no traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales. Infracciones graves son los actos u omisiones del particular que traen o pueden traer consigo la evasión de créditos fiscales.

e).—*Infracciones administrativas e infracciones penales.*—Las infracciones administrativas son las que califica la autoridad hacendaria y las infracciones penales son las que califica la autoridad judicial.

Definición de la infracción.—La infracción fiscal es definida por López Velarde "como todo acto u omisión de un particular, que trae como consecuencia dejar de hacer lo que la ley fiscal ordena o efectuar lo que la misma prohibe".

Clasificación de las sanciones.—Fonrouge (2) clasifica a las sanciones con penas administrativas y penas penales. Las primeras son las que impone la autoridad administrativa y las segundas aquellas cuya imposición corresponde a la autoridad judicial.

El propio autor las clasifica, también en penas principales y penas accesorias. Aquellas las divide, a su vez, en pecuniarias y privativas de libertad y las pecuniarias en multas y recargos.

Las penas accesorias son: el comiso de objetos o mercaderías, la inhabilitación para el ejercicio de derechos y el desempeño de funciones, la suspensión de empleos y la intervención permanente.

Otra clasificación importante y que ha sido recogida por el Código Fiscal de la Federación, atendiendo a las facultades de la autoridad sancionadora, es la imposición de penas pecuniarias atendiendo a facultades discrecionales y atendiendo a facultades no discrecionales. En el primer caso, la multa a imponerse va de un

(2) *Derecho Financiero.*

mínimo a un máximo, por lo que la autoridad administrativa debe de explicar el porqué del monto de la sanción que se impuso; en el segundo caso, la autoridad administrativa sólo debe de cuidar que el acto que se sanciona con multa fija esté señalado como infracción y que a ésta le corresponde ese tipo de multa.

En la multa discrecional la autoridad debe tomar en cuenta las causas que dieron origen a la infracción; el grado de preparación del infractor; su situación económica; si es o no reincidente, etc. En cambio, en la infracción que se sanciona con multa fija, la autoridad administrativa se desatiende de todo lo anterior.

Finalidad de la sanción. — Los recargos punitivos son las indemnizaciones que el Erario percibe por el pago extemporáneo de los créditos fiscales. Se originan por la morosidad del contribuyente en el cumplimiento oportuno de su obligación principal y tienen como finalidad hacer incosteable que se incurra en ella; de ahí el elevado interés que se exige en nuestra legislación: 5.25% mensual hasta llegar a 250% de lo omitido (3).

La doctrina y la legislación distiguen además otros dos tipos de recargos que no constituyen una sanción: los moratorios y los impositivos. Los primeros constituyen el interés legal que le corresponde al Erario, cuando éste ha convenido en la mora y, los segundos, son las cantidades adicionales a las tasas previstas en las leyes por concepto de impuestos o derechos que debe entregar el contribuyente.

La multa tiene como finalidad disciplinar al infractor. Se impone por cualquier violación a una norma tributaria, traiga o no como consecuencia la evasión de algún crédito fiscal.

En algunos países la multa puede ser hasta diez tantos del crédito omitido, como en Agentina, por ejemplo; en otros, como en los Estados Unidos de Norteamérica, la multa máxima es de medio tanto de lo evadido. En nuestra legislación la multa máxima que se impone, tratándose de omisión de contribuciones, es hasta de 150%; en tratándose de otro tipo de infracción, puede llegar a $200,000.00; multas que pueden aun incrementarse en un 20% si hay reincidencia, que se considera agravante.

(3) En algunos países, como en los Estados Unidos de Norteamérica, la determinación de los recargos punitivos no tiene límite; de ahí que en un buen número de casos, y por el tiempo transcurrido, es mayor la deuda por los accesorios que el impuesto omitido que los ha originado.

Por lo que toca a la sanción privativa de libertad, tiene por finalidad inflingir un castigo al contribuyente delincuente. Es de aclararse que no en todos los países se reconoce la existencia del delito fiscal y en algunos, como el nuestro, el delito podrá extinguirse cuando el fisco federal lo solicita antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones, solicitud que sólo podrá pedirse si el procesado paga las prestaciones originadas por el hecho imputado, o si a juicio del propio fisco ha quedado garantizado el interés fiscal.

Nuestra legislación. —En los términos del artículo 70 del Código Fiscal de la Federación, en las infracciones de los ordenamientos tributarios se tomará en cuenta exclusivamente el aspecto administrativo, y las sanciones que por tal concepto correspondan, serán sin perjuicio de la aplicación, en su caso, de las que la autoridad judicial imponga por la responsabilidad penal. Al respecto, la Sala Administrativa de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, ha expresado que: "Los procedimientos seguidos por las autoridades judiciales son completamente distintos de los que siguen las autoridades administrativas, en los casos de contrabando; en cada una de sus actuaciones, existen inculpados, por responsabilidades de distinto género: unas de carácter penal, y otras de orden meramente administrativo por el pago de derechos fiscales". Tesis jurisprudencial No. 272 visible, Reg. 523 del Apéndice al Tomo XCVII del Semanario Judicial de la Federación, Actor: Dionisio Alvarado Cruz (4).

El Código Fiscal de la Federación establece dos clases de sanciones: pecuniarias o multas y privativas de libertad.

Ante la imposibilidad de que las autoridades fiscales pudieran aplicar las reglas que para la imposición de sanciones establecía el Código Fiscal de la Federación de 1966, que contenía sólo multas apoyadas en facultades discrecionales, hoy se adopta la clasificación de multas discrecionales y no discrecionales, apoyada en las siguientes reglas:

Primera.—No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos seña-

(4) Véase Cap. XII, Art. 23.

lados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito (5).

Segunda. — Las autoridades fiscales, al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, deberán fundar y motivar su resolución (6).

Tercera. — Se considera como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente (7).

Cuarta. — Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor (8).

La introducción del sistema de multas fijas obedeció al hecho de que las autoridades fiscales, ante la necesidad de emitir diariamente infinidad de resoluciones no las fundaban y motivaban debidamente, sino que simplemente se concretaban a señalar en todos los casos, como machote, la importancia de la infracción cometida; que las condiciones del contribuyente eran buenas; la conveniencia de destruir prácticas establecidas, etc., omitiendo tomar en cuenta si se era o no reincidente; su comportamiento en el cumplimiento de las obligaciones fiscales; si el monto de la multa iba en proporción a su situación económica, etc. (9)

Con tal motivo el legislador introdujo para este tipo de infracción el sistema de multas fijas, las cuales se van incrementando a

(5) Art. 73, C. F.

(6) Art. 75, C. F.

(7) Art. 75, fracción I, C. F.

(8) Art. 75, fracción V, C. F.

(9) "MONTO DE UNA SANCION. — SU MOTIVACION DEBE CONSISTIR EN DETERMINACIONES ESPECIFICAS RELATIVAS AL INFRACTOR Y NO EN EXPRESIONES GENERICAS. — Del análisis cuidadoso del artículo 37 del Código Fiscal en relación con el artículo 16 Constitucional, se deduce que cuando una infracción debe sancionarse con una multa que puede determinarse entre un mínimo y un máximo, si se impone más del mínimo la autoridad debe motivar la cuantificación hecha, atendiendo a las reglas que consigna el artículo 37 citado, o sea a la gravedad o levedad de la infracción y a los atenuantes o agravantes que hubieran concurrido en su comisión, debiendo entenderse que la motivación respectiva, especialmente si se toma en cuenta que se trata de una materia sancionadora administrativa, debe consistir en manifestaciones específicas que en forma indubitable e individualizada se refieran al infractor y a las circunstancias que se tomaron en cuenta." (Jurisprudencia No. 63, texto aprobado en sesión de 18 de julio de 1980). — Visible en la Hoja Informativa de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación, correspondiente al mes de julio de 1980 —.

medida que la autoridad fiscal va avanzando en la determinación de las contribuciones omitidas (10). Ya no tiene ahora el problema de razonar el monto de la multa que se impone, sino que basta que precise la omisión en que se incurrió y citar los preceptos que la tipifican como infracción y la multa fija que para esa infracción corresponde.

Se critica el hecho de que el Código Fiscal de la Federación señale que en casos de reincidencia se incrementará la multa fija en un determinado porcentaje, pensándose en que hay doble sanción. Esta observación no es de aceptarse ya que al existir reincidencia la sanción para el segundo caso será la misma que para la primera, pero castigándose la reincidencia con un incremento en la multa fija que va, según el caso, de un 20, 50 a un 60%, olvidándose que este sistema se encuentra previsto en el artículo 65 del Código Penal para el Distrito Federal, aplicable en toda la República en materia federal, que nos dice:

> "Art. 65.—A los reincidentes se les aplicará la sanción que deberá imponérseles por el último delito cometido, aumentándolo desde un tercio hasta dos tercios de su duración, a juicio del juez. Si la reincidencia fuera por delitos de la misma especie, el aumento será desde dos tercios, hasta otro tanto de la duración de la pena. Cuando resulte una pena mayor que la suma de los correspondientes a la suma del primero y segundo delitos, se aplicará esta suma."

La reincidencia es un agravante que debe sancionarse con mayor energía (11).

Como novedad encontramos el incentivo para el sancionado con la multa fija máxima de tanto y medio de las contribuciones omitidas, de que si efectúa el pago de éstas con sus recargos dentro del mes siguiente a la notificación de la resolución correspondiente ella será disminuida en un 20%.

Aun cuando el sistema de multas fijas se aplica, además de la omisión de contribuciones que descubra la autoridad fiscal en actos de fiscalización, para las infracciones relacionadas con el registro

(10) Art. 76, C. F.
(11) Art. 75, fracciones I, II, III y IV.

federal de contribuyentes (12) y para las infracciones relacionadas con la obligación de presentar declaraciones, solicitudes o avisos (13), reduciéndose el campo para las infracciones que se sancionan con multas discrecionales, como son las relacionadas con la obligación de llevar libros de contabilidad, o con el ejercicio de las facultades de comprobación, o a las disposiciones fiscales en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones, o cuya responsabilidad recae sobre terceros (14), es interesante conocer las tesis que el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido en materia de infracciones, que son:

La presentación extemporánea, pero espontánea de una declaración, es una infracción leve (juicio de nulidad ..... 752/49/01031/53); que el aviso extemporáneo, pero espontáneo, es infracción leve (juicio 1903/54); que la presentación extemporánea, pero espontánea, de los libros de contabilidad es también infracción leve (juicio 2535/54); que es igualmente leve, la presentación extemporánea de declaración que no acusa ingreso (juicio 975/55); que, en cambio, las infracciones a las leyes de alcoholes nunca son leves, por las consecuencias sociales y de control de impuestos que corresponden por la venta de bebidas alcohólicas (juicio 2764/52); que las infracciones que traen consigo evasión de impuestos son graves (juicio 1924/54); que la falta de presentación de los libros de contabilidad y manifestaciones de los contribuyentes no es una infracción leve, en virtud de que: "es el único medio que tiene el fisco para llevar el debido control de dichos causantes y del pago del impuesto respectivo" (juicio 2535/54); que la resistencia a la práctica de una visita de inspección no puede estimarse como infracción leve, porque es de aquellas que dificultan el control de la situación fiscal de los contribuyentes en un momento dado (juicio 5631/47); y que el pago extemporáneo a requerimiento no es infracción leve (juicio 3805/54).

Además, el Tribunal Fiscal ha sostenido, sobre la imposición de multas discrecionales, que es de explorado derecho que las sanciones fiscales deben ser adecuadas a la gravedad de la infracción cometida y a las condiciones económicas del infractor, por lo que si

(12) Art. 80, C. F.
(13) Art. 82, C. F.
(14) Arts. 84, 86, 88 y 90, C. F.

la infracción fue originada simplemente por la ignorancia del interesado, es de considerarse que el contribuyente no tuvo el propósito doloso de infringir las disposiciones fiscales, ni existe en su caso la actitud de rebeldía a que se refieren las autoridades en sus contestaciones (juicio 683/53).

El Derecho Penal consagra un principio que nos dice que no puede haber delito sin que previamente se tipifica como tal determinado hecho; principio que viola el artículo 91 del Código Fiscal de la Federación, al decirnos: "La infracción en cualquier forma a las disposiciones fiscales, diversa a las previstas de este Capítulo, se sancionará con multa de $1,000.00 a $10,000.00".

Por último, el Código Fiscal de la Federación establece que cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público exigirá la presentación del documento respectivo, procediendo a imponer la multa que corresponda en los términos de este Código (15).

De los recargos. —En los términos del artículo 21 del Código Fiscal, el pago de contribuciones realizado fuera de los plazos que señalan las leyes tributarias dará lugar a que se cubran recargos; los que se causarán por cada mes o fracción que transcurra, a partir de la fecha de su exigibilidad hasta que se efectúe el pago, no debiendo exceder del 250% del monto del crédito fiscal de que se trate. Si el pago extemporáneo de las contribuciones se efectúa de manera espontánea por el contribuyente, los recargos no deberán exceder del 100% del monto de ellas.

El citado artículo 21 nos dice que los recargos se cubren en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno, a razón de un 50% mayor que los que deban cubrirse cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conceda prórroga o plazos para pago de un crédito fiscal.

El artículo 5o. de la Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal de 1985, nos dice que cuando se conceda prórroga o plazos para el pago de un crédito fiscal, los recargos se causarán

(15) Art. 41, fracción III, C. F.

conforme a la tasa del 3.5% mensual sobre saldos insolutos (16). La prórroga o los plazos que se otorguen no deberán exceder de treinta y seis meses (17).

En tratándose de inconformidades, los recargos no deberán de causarse si el crédito a discusión se entera bajo protesta o hay inconformidad, por lo que si el crédito se garantiza con fianza, con certificado de depósito o con embargo de bienes del deudor, y la resolución definitiva es adversa al contribuyente, los recargos pueden causarse hasta el 250% de la contribución de que se trata.

Algunas autoridades fiscales pretendieron exigir el pago de recargos con motivo del pago extemporáneo de multas, estableciéndose por nuestros tribunales que "...la recta interpretación del artículo 22 del Código Fiscal es que los recargos que establece sólo se pueden cobrar sobre los créditos principales no pagados oportunamente, pero sin que puedan extenderse a las multas, que son créditos derivados, impuestos como pena por incumplimiento mismo de la obligación principal. Estimar lo contrario sería duplicar las sanciones y obligaciones derivadas del incumplimiento, con grave violación de la equidad" (18).

(16) De lo expuesto se observa que los recargos punitivos ascienden a 5.25% mensual.

(17) Art. 66, C. F.

(18) Primer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Primer Circuito, DA-1097/80, 28 de enero de 1981. El tercer párrafo del artículo 21 del Código Fiscal establece que "Los recargos se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales...".

CAPITULO XXIX

METODO PARA LA DETERMINACION DEL TRIBUTO A PAGAR. IMPORTANCIA DEL TEMA. DOS REGLAS. PROBLEMAS QUE DEBE PREVER Y SUPERAR EL METODO QUE SE ADOPTE. REQUISITOS QUE DEBE SATISFACER EL METODO. DE LA DETERMINACION DE LOS CREDITOS FISCALES. CLASIFICACION DE LOS METODOS. EL METODO INDICIARIO. PRINCIPALES METODOS INDICIARIOS RECOGIDOS POR NUESTRA LEGISLACION FEDERAL. EL METODO OBJETIVO. EL METODO DECLARATIVO.

Importancia del tema. — Toda ley tributaria debe consignar el método o sistema conforme al cual, el contribuyente, o el fisco, o mediante el acuerdo de ambos, se determine el crédito a pagar.

Si importante es precisar cuál es el tributo más adecuado para gravar una fuente económica y en qué medida y extensión debe hacerse, también lo es el de lograr incorporar dentro de la ley el método más indicado para la determinación del crédito a pagar, atendiendo a la naturaleza del gravamen y a la fuente del mismo, así como poner a disposición de las autoridades hacendarias los métodos que deberán emplearse para precisar si se han pagado correctamente los créditos fiscales.

Como hay tres clases de tributos: el impuesto, la tasa o derecho y la contribución especial, y dentro de cada una de estas figuras hay distintas especies, el legislador sabe que para el buen éxito del gravamen que ha elegido, importantísimo papel tendrá el método que para la determinación del crédito a pagar ha incorporado en la ley.

Todo fisco anhela encontrar sistemas o métodos de determinación del tributo a pagar que, rindiendo el máximo de recaudación sean limpios, sencillos, económicos y cómodos en su aplicación. Pero se olvida que el método, por sí solo, no garantiza éxito en la recaudación, sobre todo cuando se implanta para verificar el pago correcto de los créditos, ya que se requieren en el funcionario o personal hacendario amplios conocimientos no sólo teóricos y prácticos sobre la materia, sino también de la realidad en que se desenvuelve el contribuyente, amén de toda su habilidad personal para obtener el máximo de provecho del sistema que el legislador ha puesto en sus manos, sin violarlo o excederse del mismo.

Pero como esto requiere que el fisco piense y piense bien, lo cual no es sencillo, ni fácil, y supone meses de espera para observar los resultados, ante los cuales las más de las veces tiene que rectificar el procedimiento, se dice y con razón, que el fisco siempre ha demostrado incapacidad para controlar al contribuyente y ante la necesidad de mayores recursos e imposibilitado de superar dicha incapacidad, opta por crear nuevos tributos o elevar los existentes.

Dos Reglas. —Dos reglas debemos sentar, desde este momento, cuyo respeto por parte del erario evitarán problemas y zozobras en el contribuyente. Ellas son:

1a. —*La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria.* --En efecto, la obligación tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones o circunstancias que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal; la determinación del crédito, mediante la aplicación del método adoptado por la ley, es un acto posterior al nacimiento de la obligación tributaria. Excepcionalmente, y en atención a la fuente gravada, puede invertirse este orden, pero de no llegar a realizarse los actos gravados habrá lugar a la devolución de lo enterado, por pago de lo indebido.

El pretendido distingo entre derecho a la determinación del crédito fiscal y derecho al cobro del crédito determinado es lo que ha contribuido a la confusión, aumentada por la distinción que se hace de que en el primer caso debe de hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción.

La distinción a que hemos hecho referencia tuvo su origen en

el Reichsabgabernung alemán, y se encuentra ya superada por la doctrina y la legislación extranjera; pero no así en la doctrina, legislación y jurisprudencia mexicana, en donde encontramos una grave confusión entre caducidad y prescripción en materia fiscal (1).

2a. — *Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar incorporadas en la ley y no en el reglamento.* — Es frecuente observar que el legislador establece que la determinación del impuesto a pagar se hará en los términos de la ley o, en su defecto, del reglamento; o bien, la ley simplemente enuncia el método y deja al reglamento las bases conforme a las cuales se liquidará el crédito, con lo cual se introduce la incertidumbre y se deja al contribuyente en manos de la administración pública.

Es más fácil reformar un reglamento que una ley; aquél en cualquier momento; ésta sólo durante el período de sesiones del Poder Legislativo. Si la ley sólo se limita a enunciar el método para la determinación del crédito fiscal y deja al reglamento el desarrollarlo, el contribuyente sabe que el método que aplica puede modificarse en su perjuicio en el momento en que el Poder Ejecutivo lo desee.

Se podrá argumentar que la reforma opera a partir de su vigencia y retroactivamente en perjuicio de contribuyente alguno, pero esto no es suficiente para infundir seguridad y confianza en el sujeto pasivo (2).

Problemas que debe prever y superar el método que se adopte. Salvo excepciones, el pago de un tributo, principalmente del im-

---

(1) La figura de la caducidad se introdujo por primera vez en nuestra legislación fiscal en 1962 en la Ley del Impuesto sobre la Renta. Hoy sólo se encuentra recogida por el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 67, que nos dice: "Las facultades de las autoridades fiscales para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, se extinguen en un plazo de cinco años..."; plazo que no está sujeto a interrupción y sólo se suspenderá cuando se interponga el recurso de nulidad de notificaciones.

(2) La Ley del Impuesto sobre la Renta que estuvo en vigor hasta el 31 de diciembre de 1955, enunciaba en el artículo 22 el método para la determinación del impuesto a pagar, en tratándose de comerciantes, industriales, agricultores, etc., y en su Reglamento, artículo 39, señalaban las deducciones que se autorizaban a efectuar, con lo que el Poder Ejecutivo podía en cualquier instante modificar o reducir las deducciones que se autorizaban.

puesto, no es efectuado con alegría o satisfacción por parte del obligado, pues éste lo considera un mal necesario: "sacrificio contributivo, con los beneficios personales y sociales implícitos" (3).

Además, el legislador debe conocer el grado de preparación técnica que guarda el personal hacendario, pues ignorar este hecho es llevar a fracaso seguro al mejor de los métodos que la doctrina o teoría recomienden para tal o cual impuesto; igualmente, debe considerar el grado de honestidad de dicho personal pues esto influye también en la recaudación (4).

El propio legislador deberá revisar si los métodos generales de que dispone la hacienda pública para la verificación de lo que los contribuyentes se han determinado, son adecuados para el nuevo gravamen; o bien, si será recomendable incorporar dentro de la nueva ley tributaria un método que permita al fisco presumir, digamos de escritorio, si el contribuyente se produce con veracidad.

En síntesis, el legislador debe conocer o prever el grado de educación —legal, cívica y moral— que en materia tributaria guardan el contribuyente y el fisco.

Cuando el grueso de los contribuyentes se encuentra en situación irregular frente a la ley tributaria; cuando no causa mella en su ánimo, el daño que con su conducta ocasiona al país, y no repara en medios para eludir el pago correcto de los tributos, la educación del contribuyente deja mucho que desear.

Cuando el fisco no se percata que las leyes tributarias sólo se aplican en toda su extensión a un reducido grupo de contribuyentes (5); cuando se niega a reconocer o pretende ignorar los problemas de los contribuyentes, o bien, los aprovecha para obtener recaudación adicional de los propios contribuyentes y no busca superar en forma efectiva la honestidad de su personal, la educación del fisco también deja mucho que desear.

Requisitos que debe satisfacer el método. —Todo método que

(3) J. B. Ortega.

(4) Las Delegaciones Calificadoras Fiscales del Impuesto sobre la Renta y el método de calificación desaparecieron de la legislación mexicana por la inmoralidad en la revisión de las declaraciones.

(5) En México han dado en llamarse "Contribuyentes Cautivos".

corresponda al contribuyente aplicar, para que garantice el rendimiento que de él se espera, debe satisfacer los requisitos siguientes:

a).—Sencillez;

b).—Economía;

c).—Comodidad; y

d).—Limpieza.

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

Que el método sea económico, significa que no ha de obligar al contribuyente a erogar honorarios elevados para su atención. Hay ocasiones en que el método, de atenderse debidamente, origina pago de honorarios que superan a la utilidad del contribuyente, o bien, absorbe buena parte de ella, de modo que se trabaja para el fisco y para el contador (6). Si cumplir con el método resulta oneroso, el grueso de los contribuyentes determinarán el impuesto a pagar al margen del mismo con grave detrimento de sus resultados.

El método será cómodo, si evita molestias innecesarias e inútiles al contribuyente. El grueso de los contribuyentes, principalmente comerciantes e industriales, no tienen un grado de preparación escolar elevado, pero se percatan de inmediato de la fallas del método y, sobre todo, de lo que está de más dentro del mismo, así como de sus exigencias, aparentemente inocentes, cuya importancia no escapa de su criterio (7).

El método será limpio cuando evita el contubernio entre obligado y personal hacendario. Si para la determinación del impuesto

(6) El comerciante persona física con ingresos anuales de $3'000,000.00, por ejemplo, está obligado a pagar el impuesto sobre la renta sobre su utilidad, como contribuyente mayor y no menor, lo que le significa llevar todo un juego de libros de contabilidad y la documentación que exige la ley de la materia, y, por ende, pagar honorarios más elevados que el impuesto que le resulte a su cargo si es que obtuvo utilidad y ésta no fue absorbida por los honorarios del contador.

(7) Manifestar el número de empleados y sueldos cubiertos a ellos, capital invertido, renta mensual, etc.

a pagar se requiere un contacto constante entre el contribuyente y el fisco, el método corre peligro. Díganlo si no los resultados del impuesto sobre herencias y legados, del impuesto predial, del propio impuesto sobre la renta, de las extintas Comisiones Revisoras de Declaraciones del Impuesto sobre Ingresosos Mercantiles, etc.

Cuando para la determinación del impuesto a pagar se requiere que las dos partes entren en contacto, el legislador debe prever un segundo método dentro de la ley, para uso exclusivo de la administración hacendaria, con el objeto de que personal desconocido por el contribuyente verifique desde el escritorio el impuesto determinado (8).

De la determinación de los créditos fiscales. —El grueso de las leyes tributarias en vigor señalan —y podemos decir que es regla general— que toca al contribuyente la aplicación del método y, por ende, la determinación de los créditos fiscales a su cargo (9).

Si excepcionales son las leyes en que es al fisco a quien le corresponde determinar los créditos fiscales (10), más lo son las que requieren, para esos efectos, el acuerdo de las dos partes (11).

Por lo tanto, tenemos que los créditos fiscales se determinan:

a). —Por el contribuyente;

b). —Por el fisco; y

c). —Por el acuerdo del contribuyente y el fisco.

---

(8) Un tipo de método indiciario sería el recomendable.

(9) El Código Fiscal de la Federación que estuvo en vigor hasta el 31 de marzo de 1967, establecía en su artículo 77 que: "la determinación de los créditos fiscales y de las bases para su liquidación, su fijación en cantidad líquida... corresponderá a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público"...

Sin embargo, el legislador corrigió esta situación en el Código Fiscal que entró en vigor el 1o. de abril de 1967, al establecer en su artículo 80 que: "la determinación y liquidación de los créditos fiscales corresponden a los sujetos pasivos, salvo disposición expresa en contrario"...; lo cual recoge el actual, en el tercer párrafo del artículo 6o., al decir: "corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario".

(10) Por ejemplo la extinta Ley del Impuesto sobre Herencias y Legados y la del Predial.

(11) Hasta el 31 de diciembre de 1978, se requería el consentimiento del contribuyente para que quedara firme la calificación que la autoridad hacía respecto al impuesto a la producción del alcohol.

Clasificación de los Métodos. —Los métodos que la doctrina nos recomienda y que ha adoptado el legislador son:

a). —El Indiciario;

b). —El Objetivo; y

c). —El Declarativo.

El método indiciario. —Este método consiste en tomar en cuenta ciertos indicios, ciertas pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar, con mayor precisión, la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo.

Los métodos indiciarios más importantes son:

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

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

c). —El de la teoría de los signos de riqueza externa.

1. —En el método basado en la potencialidad abstracta de producción de la maquinaria y materia prima a utilizarse, se determinan los créditos fiscales por medio de un convenio que celebran la hacienda pública y el contribuyente, tomándose en cuenta la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a emplearse; la administración y el productor llegan a un acuerdo en la cantidad que se presume se producirá en un período dado y, sobre esa cantidad, se aplica la cuota del impuesto, determinándose así la suma a pagar.

En este sistema, la administración sólo toma en consideración la capacidad de producción de los elementos necesarios para elaborar lo que está gravado, haciendo caso omiso de la capacidad técnica del productor.

La principal injusticia de este método radica en que grava en ocasiones una producción imaginaria, mayor a la real, originada por la inhabilidad del productor para elaborar el total de la mercancía que se convino, o por causas ajenas al mismo productor. Precisamente por esta injusticia, la administración procura señalar no el máximo que puede producir la maquinaria que se va a

emplear, sino una cantidad menor, tomando en cuenta no sólo las mermas y pérdidas propias de la industria, sino también aquellas circunstancias que puedan influir en una disminución de la potencialidad abstracta de producción de la maquinaria.

Si el fabricante, por su capacidad y habilidad en la explotación de su maquinaria, llegara a producir en exceso de lo convenido, deberá cubrir entonces un impuesto a la producción sobre dicho excendente.

2.—La Revolución Francesa trató de poner fin a las arbitrariedades del Estado en la determinación de los impuestos a pagar, creando el impuesto denominado de patente, con el método basado en el giro del negocio y capital en él invertido.

En este método, el impuesto se determina tomando en consideración dos factores: giro y capital invertidos en el negocio.

Sin embargo, este método no es equitativo para los contribuyentes, ya que de acuerdo con lo expuesto se grava más fuertemente al comercio grande que al pequeño a pesar de que en muchos casos el pequeño obtiene mayores ingresos, y si no mayores ingresos, mayores utilidades que el grande, de acuerdo con el capital invertido en el negocio.

3.—La teoría de los signos de riqueza externa es un método que la hacienda pública francesa utilizó antes del inicio de la Segunda Guerra Mundial y lo continuó al término de la misma, hasta quedar incorporado en su legislación. Dicho método consiste en evaluar los elementos, bienes o signos que denotan la capacidad económica del contribuyente, es decir, signos o elementos que, dándoseles un valor económico y cotejados con el ingreso declarado, pueden hacer presumir, con más o menos aproximación, cuál es el comportamiento del contribuyente ante el fisco (12).

Por ejemplo, en tratándose del impuesto personal, serían signos de riqueza externa determinar cómo vive el contribuyente; si en casa propia o no, y en este supuesto, cuánto paga de renta; y si es

(12) Este fue el método seguido por la Delegación Especial de la Subsecretaría de Ingresos, no sólo durante el desarrollo de la labor de regularización fiscal efectuada de 1961 a 1964, sino también para determinar el comportamiento de los contribuyentes no regularizados. Actualmente es utilizado con singular éxito por el Departamento del D. F.

casa propia, el valor de la misma, si los hijos acuden o no a un colegio particular; si tiene servidumbre o no; si posee uno o varios automóviles, y de qué marca o modelo; si su casa posee jardín, grande o pequeño; si sale anualmente de vacaciones, y a qué lugares, etc.; por lo que si un profesional en ejercicio de su profesión y como único ingreso manifiesta anualmente $200,000.00 y vive en una casa particular con valor de $5'000,000.00, que adquirió en los últimos dos años, y sus hijos acuden a colegio particular y tiene servidumbre, puede presumirse que omitió declarar el ingreso real u obtuvo ingresos no declarables para el impuesto sobre la renta, como por ejemplo premio de lotería o una herencia, lo que en un 99% resultará cierto.

Principales métodos indiciarios recogidos por nuestra legislación fiscal federal. — El método indiciario lo recogen la Ley de Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, el Código Fiscal de la Federación, etc.

1. — Para los llamados contribuyentes menores de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se determina el impuesto a pagar en atención al ingreso bruto percibido durante el ejercicio fiscal y un coeficiente de utilidad estimada según el giro (13).

2. — La Ley del Impuesto sobre la Renta establece que cuando por causas imputables a la sociedad mercantil no sea posible determinar correctamente su situación fiscal, se procederá a determinar presuntivamente los ingresos brutos con los datos de su contabilidad y documentación, o se tomará como tales los contenidos en su última declaración presentada, con las modificaciones que en su caso hubiera tenido con motivo de revisión, o los *presumirá por los medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase* (14).

3. — El Código Fiscal de la Federación señala las situaciones o circunstancias que dan origen a que las autoridades fiscales puedan determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, o el ingreso bruto de éstos, así como el valor de los actos o acti-

(13) Art. 116. Véase Art. 35 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

(14) Arts. 62 y 119. Véase Arts. 39 y 22 de las Leyes del Impuesto al Valor Agregado y del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, respectivamente.

vidades por los que deban pagar contribuciones, y que cuando se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva, se presumirá que el ingreso es igual al resultado de alguna de las siguientes operaciones: A.—Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de tercero pudieran reconstruirse las operaciones normales correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso diario promedio se multiplicará por el número de días que corresponda al período objeto de revisión, y B.—Si no es posible reconstruir las operaciones de treinta días, se tomarán como base los ingresos que se observen durante siete días, cuando menos, de operaciones normales y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprenda el período objeto de revisión (15).

El método objetivo.—El método objetivo es el más común de los adoptados en las leyes especiales. Consiste en señalar una cuota o tasa en razón al peso, a la medida, al volumen o al número de la mercancía gravada, o al valor de la misma. Ejemplo: $0.40 por kilo de sal; $0.30 por metro cúbico de madera explotada; 5% del precio que se fije en cada agua envasada, etc.

Este método no requiere ninguna investigación previa para la determinación del impuesto a pagar, pues para ello basta con que se aplique la cuota señalada al número de kilos que se produzcan, enajenen o consuman de la mercancía objeto del gravamen, o bien, se mida la cantidad del bien explotado o se aplique la tasa sobre el valor de las cuotas o bienes.

Casi todos los impuestos federales a la industria, emplean este método.

El método declarativo.—El método declarativo consiste en valorar un precio, una venta o un capital, mediante la presentación de una declaración por el que lo percibió o la celebró. Los principales métodos declarativos son:

a).—Declaración jurada;

b).—Declaración con inspección de libros y presunciones; y

(15) Art. 61.

c). — Declaración exigida al pagador del crédito o al que cobra un precio.

1. — En la declaración jurada, el contribuyente, al presentar la declaración de sus ingresos declara bajo juramento que los datos que ella contiene son ciertos. Hay dos formas de declaración jurada: la universal y la particular o especial.

El juramento universal requiere que en toda declaración que se presente se haga el juramento. Precisamente por su universalidad, carece de eficacia, pues no posee la intimidación necesaria para que influya en el ánimo del contribuyente y lo haga declarar con veracidad.

En cambio, el juramento particular o especial es de mayor eficacia y valor intimidativo, por cuanto que sólo en casos especiales —aquellos en los que el fisco presuma la falsedad en los datos declarados— se llamará al particular y se le requerirá, en presencia de funcionarios, a que preste su juramento de que la declaración que se revisa contiene datos veraces y correctos. Precisamente por esta solemnidad, es posible que el declarante recapacite sobre los datos puestos en su declaración y ante el temor de una fuerte sanción por juramento en falso, se decida a corregirlos y manifestar los verdaderos.

En nuestra legislación se utiliza el método de declaración universal, sin que el mismo se haya producido o produzca efecto psicológico alguno sobre el contribuyente, consistente en manifestar "bajo protesta".

2. — En el método declarativo con inspección de libros la hacienda pública tiene el derecho de exigir a los contribuyentes la presentación de los libros de contabilidad, la documentación comprobatoria de las operaciones registradas y los demás elementos que estime necesarios para el estudio de las declaraciones, con el fin de determinar el impuesto a pagar. Este método es el incorporado por nuestro legislador en la vigente Ley del Impuesto sobre la Renta.

3. — En el método de declaración exigida al pagador del crédito o al que exige un precio, llamado también imposición en el origen o fuente, la determinación del tributo corre a cargo de un tercero a quien la ley le impone el deber de descontar o de efectuar su

cobro, en los pagos que hagan o en el precio que reciben, a, o de los deudores directos del crédito tributario.

Este método le permite al erario que la determinación y recaudación del tributo a pagar sea económica y segura. Por ejemplo, es de menor costo y presenta menos riesgos la recaudación si se exige que el patrono retenga el impuesto a cargo de sus trabajadores, a que éstos lo enteren; lo mismo puede decirse respecto a que sea el productor de energía eléctrica quien determine y recaude el impuesto de consumo a cargo de los usuarios, a que cada uno de éstos determine y pague por sí mismo el tributo.

INDICE

PAGINA

PROLOGO A LA PRIMERA EDICION 7

PROLOGO A LA SEGUNDA EDICION 10

PROLOGO A LA QUINTA EDICION 11

PROLOGO A LA SEXTA EDICION 12

PROLOGO A LA SEPTIMA EDICION 13

PROLOGO A LA OCTAVA EDICION 14

CAPITULO I

Autonomía del Derecho Tributario. Ubicación del Derecho Tributario. Particularismos del Derecho Tributario. Definición del Derecho Fiscal. Posición que guarda nuestra Legislación Fiscal Federal 15

CAPITULO II

Terminología del Derecho Tributario. Introducción. La Doctrina como Legisladora. De la Ciencia Jurídica. De la Ciencia Económica. De la Ciencia Contable. De la Tecnología. De la Jurisprudencia. El estudiante de Derecho y el estudiante de Comercio 29

CAPITULO III

Principios Teóricos de los Impuestos de Adam Smith. Introducción. Principio de Justicia. Principio de Certidumbre. Principio de Comodidad. Principio de Economía 41

CAPITULO IV

Fuentes del Derecho Fiscal. Introducción. Clasificación de Andreozzi. Clasificación de Giannini. Nuestra Legislación. La Constitución. Iniciativa de

Ley. Discusión y aprobación de la Ley. Publicación de la Ley. Vigencia Constitucional de la Ley Tributaria. Vigencia Ordinaria de la Ley Tributaria. El Reglamento. El Decreto Ley y el Decreto Delegado. La Doctrina. La Jurisprudencia. Convenios Internacionales 49

CAPITULO V

Clasificación de los Ingresos. Introducción. Clasificación de los cameralistas. Clasificación de Griziotti. Clasificación de Einaudi. Clasificación de Hugh Dalton. Clasificación de Bielsa. Clasificación adoptada por nuestra Legislación Federal. Clasificación que se propone 69

CAPITULO VI

Del Impuesto. Introducción. Su definición y características conforme a nuestra Legislación 77

CAPITULO VII

Clasificación de los Impuestos. Su importancia. Impuestos Directos e Indirectos. Impuestos Reales e Impuestos Personales. Impuestos Específicos e Impuestos Ad Valorem. Impuestos Generales e Impuestos Especiales. Impuestos con Fines Fiscales e Impuestos con Fines Extrafiscales. Impuestos Alcabalatorios. Clasificación que adopta nuestra legislación 89

CAPITULO VIII

Efectos de los Impuestos. Introducción. Efectos de los impuestos que no se pagan. La evasión ilegal al pago. Causas de la evasión ilegal en México. La remoción. Ilicitud de la remoción en otros tiempos. Efectos de los impuestos que se pagan. El impuesto como estímulo al trabajo. Nuestra legislación 101

CAPITULO IX

Los Derechos. Tasas o taxas. Introducción. Su importancia como fuente de ingresos. Crítica del término. Su fundamento. Definición que adopta nuestra legislación. Características que debe reunir el servicio y el precio. Definición. Servicios que deben ser sufragados con los derechos. Clasificación de los derechos. Analogías y diferencias entre impuestos y derechos 109

CAPITULO X

La Contribución Especial. Introducción. Sus características. De los sujetos. Definición. Obras y servicios públicos por los que el Estado debe exigir que se pague esta prestación. La Contribución por Mejoras. Otras especies de la contribución especial. Nuestra legislación. Definición que adopta nuestra legislación federal. Características de esta figura conforme a nuestra legislación. Analogías y diferencias entre el Impuesto, los Derechos y la Contribución Especial 119

PAGINA

CAPITULO XI

Teorías que fundamentan la percepción de los tributos. Teoría de los Servicios Públicos. Teoría de la Relación de Sujeción. Teoría de la Necesidad Social. Teoría del Seguro. Posición que adopta nuestra Constitución del Gasto Público. Características del Gasto Público. Definición. Competencia de la Cámara de Diputados para aprobar el Gasto Público. Sus Consecuencias 133

CAPITULO XII

La Ley Tributaria y su Reglamento. Introducción. Sus diferencias. Características de la ley tributaria. Nuestra Constitución y la legislación secundaria 145

CAPITULO XIII

Interpretación de la Ley Tributaria. Introducción. Interpretación e integración. Métodos de interpretación. Interpretación restrictiva. Interpretación estricta o literal. Interpretación Analógica de la Ley Tributaria. Nuestra Legislación. Interpretación auténtica 151

CAPITULO XIV

El Recurso Administrativo. Introducción. Concepto. Su importancia. El recurso administrativo y la jurisdicción contenciosa. Fundamento del recurso administrativo. Su naturaleza técnica y jurídica. El principio de firmeza en la resolución administrativa. Funciones del órgano revisor 161

CAPITULO XV

Clasificación del Recurso Administrativo. Introducción. En atención a la autoridad ante quien se interpone. En atención a quien lo interpone. En atención al objeto que se persigue. En atención a la materia. En atención al ordenamiento que lo establece. En atención a su naturaleza. En atención a nuestra Legislación Federal 175

CAPITULO XVI

Elementos del recurso administrativo. Elementos esenciales. Elementos secundarios. Requisitos de admisión del recurso administrativo. De los requisitos esenciales. De los requisitos formales 181

CAPITULO XVII

Las Garantías Individuales y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano. Introducción. Examen de los artículos 1o., 3o., fracción VII, 5o., 8o., 9o., 13, 14, 16, 17, 21, 22 y 23 193

PAGINA

CAPITULO XVIII

La obligación tributaria en la Legislación Mexicana. Introducción. Analogías. Diferencias. Definición 251

CAPITULO XIX

El sujeto activo en nuestra Legislación. Introducción. Competencia entre la Federación, Estados y Municipios. Alcance de la fracción VII, en relación con la fracción XXIX del artículo 73 Constitucional. Competencia impositiva de los Estados entre sí. Problemas de los Estados. Posible solución al problema. Conclusiones 253

CAPITULO XX

La Hacienda Municipal. Su justificación. Clasificación de los recursos municipales. Clasificación que se propone. Selección de las fuentes tributarias. Características que debe reunir el tributo municipal. Cuotas, tasas o tarifas a implantarse. De los empréstitos. Situación actual del erario municipal 265

CAPITULO XXI

Competencia impositiva de los Estados y Municipios. Preocupación de la Federación. Resultados. Sistema de coordinación fiscal en vigor. Posible solución al problema. 279

CAPITULO XXII

Sujeto pasivo de la obligación tributaria. Introducción. Causas de la responsabilidad del sujeto pasivo. Clasificación de Jarach. Clasificación de Pugliese. Clasificación de Andreozzi. Clasificación de Joaquín B. Ortega. Capacidad del sujeto pasivo directo. Causas que modifican la capacidad. Nuestra legislación. Clasificación que adopta nuestra legislación 285

CAPITULO XXIII

De la relación tributaria y de la obligación tributaria. Introducción. Definición. Del objeto de la obligación tributaria. Fuente del Tributo. Doble imposición inconstitucional 299

CAPITULO XXIV

Momento en que nace la obligación tributaria. Momento de pago de la obligación tributaria. Casos en que varían los momentos de nacimiento y de pago de la obligación tributaria. 305

CAPITULO XXV

Exención en el pago de la obligación tributaria. Introducción. Finalidad de

PAGINA

la exención. ¿Qué es la exención? Definición. Clasificación de las exenciones. Características de la exención. Capacidad para crear la exención. Nuestra legislación 309

CAPITULO XXVI

Extinción de la obligación tributaria. Formas de extinción. El pago. Formas de pago. Modo de acreditar el pago. Determinación del pago. Lugar para hacer el pago. Compensación. Condonación. Cancelación. Convenio o concordato 317

CAPITULO XXVII

De la Prescripción. Introducción. De la prescripción que corre en contra del Fisco. Punto de Partida. Renuncia a la prescripción ganada. De la prescripción que corre a favor del Fisco. Punto de Partida. Devolución de oficio. De la caducidad 327

CAPITULO XXVIII

De las infracciones y sanciones en el Derecho Tributario. Introducción. El Derecho Penal Tributario y el Derecho Penal Común. Finalidad de la sanción en el Derecho. Clasificación de las infracciones. Definición de la infracción. Clasificación de las sanciones. Finalidad de la sanción. Nuestra legislación. Procedimiento para la imposición de las sanciones pecuniarias. De los recargos 337

CAPITULO XXIX

Método para la determinación del tributo a pagar. Importancia del tema. Dos reglas. Problemas que debe prever y superar el método que se adopte. Requisitos que debe satisfacer el método. De la determinación de los créditos fiscales. Clasificación de los métodos. El método indiciario. Principales métodos indiciarios recogidos por nuestra Legislación Federal. El método objetivo. El método declarativo 349

EL SR. LIC. JOSÉ DE JESÚS RODRÍGUEZ MARTÍNEZ, RECTOR DE LA UNIVERSIDAD AUTÓNOMA DE SAN LUIS POTOSÍ, ORDENÓ LA IMPRESIÓN DE ESTE LIBRO A LA EDITORIAL UNIVERSITARIA POTOSINA. LA EDICIÓN FUE CONCLUIDA EL 15 DE JULIO DE 1985 Y CONSTA DE 6000 EJEMPLARES.

Editorial Universitaria
Potosina