

# Principios de Derecho Tributario

Chapultepec



B08-035483

UVM

B08-035483

Luis Humberto Delgado

LIMUSA

# PRINCIPIOS DE Derecho Tributario

QUINTA EDICIÓN

Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez

Doctor en Derecho  
Magistrado del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa  
Profesor Titular por Oposición de Derecho Fiscal  
y Derecho Administrativo



**LIMUSA**

# Prólogo a la quinta edición

Cuando el doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez amablemente me solicitó la elaboración del prólogo de la más reciente edición de su libro *Principios de Derecho Tributario*, empecé a pensar en lo que diría en mi carácter de presentador del libro, ya que, como lector privilegiado, tengo a cargo la primera opinión de la nueva edición, lo que de suyo implica enorme responsabilidad, pues las conclusiones que se formulen dan una idea general de la obra comentada que puede alentar, en el mejor de los casos, su consulta por futuros lectores.

Debo manifestar, como primera impresión, que la sencillez con que se manejan conceptos jurídicos y se explica su alcance, simplifica la lectura y la comprensión de los temas expuestos, sin perder el rigor técnico imprescindible en obras como la que se comenta, lo que permite acceder a una materia tan compleja como lo es el fenómeno de la tributación y su regulación jurídica en nuestro país. Al final se arriba a conclusiones que se presentan diáfanas y sin que haya lugar para las dudas. Por decirlo en palabras de José Saramago: *Es lo que tienen de bueno las palabras simples, que no saben engañar.* (Ensayo sobre la lucidez.)

El valor de toda obra se mide y determina por su valor educativo; por ello, la nueva edición de esta obra será de enorme beneficio para los interesados en el estudio jurídico de la tributación. Baste destacar que fue escrito principalmente con la intención de adentrar a quien se acerca por primera vez a una materia que se nos presenta como propia de unos cuantos entendidos. Se afirma que siempre ha sido más difícil escribir para quien no conoce un tema que para el experto; por ello, en el trabajo del doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez se muestra que su intención no fue escribir un libro sólo para iniciados en la materia, sino que, conociendo su actitud personal hacia el conocimiento, es evidente que su deseo fundamental fue permitir a quien desconoce la asignatura acercarse a ésta y comprenderla cabalmente, además de dotar al novel estudiante de los elementos necesarios para conocer y manejar —con precisión— la terminología jurídica del

derecho tributario. Nada más loable en un investigador que compartir sus conocimientos con quien los tiene, y sobre todo con quien apenas se inicia en el estudio de la materia.

Por otra parte, y desde la perspectiva del docente, el libro que se comenta tiene otra virtud: es un magnífico apoyo tanto para la preparación de la clase como para su exposición, en virtud de que los temas se presentan y desarrollan de una manera tan lógica que permite, de una rápida revisión, conocer qué tópicos deben ser analizados en el aula y en qué orden; además de que el autor ha elaborado diversos cuadros sinópticos que pueden utilizarse durante la explicación, facilitando la comprensión del tema en concreto, aunado a que el índice está apegado a la mayoría de los programas académicos de nuestras universidades e instituciones de educación superior, por lo que su valor como instrumento de enseñanza es más que evidente.

El libro que nos ocupa pretende resolver, de manera concisa, aquellos puntos de discusión que la aplicación del derecho presenta en esta materia altamente especializada, de suyo compleja, que no obstante tener enorme trascendencia en la esfera jurídica de los gobernados, su estudio ha quedado en manos de unos cuantos "técnicos" — no necesariamente juristas — que acaparan su conocimiento de manera celosa, adquirido en la práctica diaria, pero que difícilmente es compartido con quien no pertenece al propio ámbito profesional. El doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez muestra su generosidad intelectual al compartir su vasta experiencia en la materia y el gran conocimiento adquirido en largos años de estudio y actividad profesional — como docente y juzgador — al publicar el libro que se comenta, en el que una vez expuestas las opiniones y conclusiones, se presenta al final de cada capítulo una breve reseña bibliográfica complementaria relativa al tema analizado, lo que redundará en auxilio al lector deseoso de profundizar en el estudio.

Preciso es señalar que el texto inicia con una disertación sobre la actividad financiera del Estado. En este punto debe recordarse que doctrinalmente se ha discutido sobre la existencia del denominado Derecho Financiero, sin soslayar su utilidad desde el punto de vista didáctico, que permite el conocimiento de tan importante actividad estatal analizada desde una perspectiva global, vinculando tanto la obtención de los recursos económicos, como su administración y su gasto o aplicación. Referencia especial merece la explicación clara y precisa que hace del régimen jurídico aplicable a los ingresos del Estado, así como de la potestad y competencia tributarias — temas torales en la materia que se analiza — abordando puntos como las facultades tributarias de la federación, de las entidades federativas y del Distrito Federal.

En capítulos sucesivos se explican de manera clara las bases doctrinales de la tributación: la norma tributaria; la relación jurídico-tributaria y sus sujetos; la obligación fiscal, desde su nacimiento hasta su extinción, así como la exención;

además del crédito fiscal como concepto especial. Es importante destacar que la intención del autor es dotar al lector de los elementos teóricos para comprender el fenómeno de la imposición, ya que estudiar la norma positiva sin el sustento de la doctrina crea aplicadores mecánicos de disposiciones legales, carentes de la capacidad de crítica, que es precisamente lo que permite la evolución de la disciplina.

Un capítulo de especial interés es el relativo al ilícito tributario, donde aborda con maestría el tema de la infracción y el delito fiscal, máxime que muchos abogados que se dedican al derecho fiscal no profundizan en aspectos penales, como les sucede a algunos penalistas que no se aventuran en los delitos fiscales precisamente por ser delitos tan especiales. Por ello, estudios como el que se comenta son tan importantes, porque permiten conocer seriamente instituciones que en la práctica profesional, a veces se soslayan.

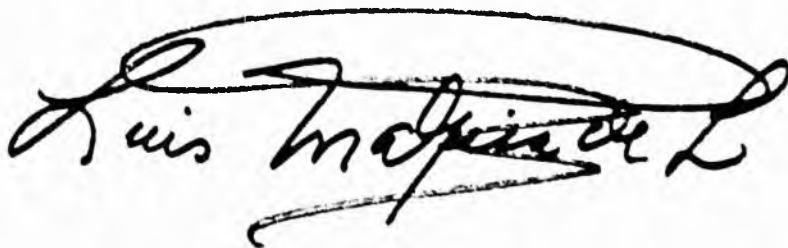
También deben mencionarse los capítulos en los que se analizan los diversos procedimientos administrativos que existen en materia fiscal, estudiando en capítulo especial el procedimiento administrativo de ejecución, de cuya lectura puede verse que el hilo conductor de la exposición es el principio de legalidad que debe imperar en la actuación administrativa. Es claro que nuestro autor, si bien conocedor de la tributación, no deja de mostrar la sólida formación administrativista que lo caracteriza. Por ello, los capítulos que se mencionan se presentan al lector desde la perspectiva de la actuación de la administración, emitiendo actos administrativos —de naturaleza fiscal— que afectan la esfera jurídica de los gobernados, los que, como se señaló, deben cumplir con el principio de legalidad, y por ende, surge la obligación para el legislador de establecer los medios de control de la legalidad de los actos dictados en tan importante materia, ya sea a través de la existencia de instancias y/o recursos administrativos, o bien mediante la interposición de un juicio ante el Tribunal competente para conocer de controversias fiscales.

Comentario aparte merece el último capítulo de esta obra relativo al procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa —otro Tribunal Fiscal de la Federación—, que originalmente tuvo una competencia exclusivamente tributaria, pero en la actualidad es un tribunal de lo contencioso administrativo, en toda la extensión de la palabra. La amplitud del número de materias de las que conoce el invocado Tribunal exige que sea un administrativista —como lo es nuestro autor— quien explique qué es el contencioso administrativo federal, cómo se tramita y su alcance en la práctica profesional, aunado a su trayectoria como juzgador en el propio órgano de impartición de justicia, con lo que se combina perfectamente el conocimiento de la doctrina con la práctica, razón por la que todo interesado en el contencioso administrativo federal tendrá como referencia obligatoria el libro que se comenta, porque gracias al sustento doctrinal que obtendrá con su lectura, podrá comprender completamente el contenido material de la litis que llegare a plantearse ante el invocado órgano jurisdiccional.

En conclusión, me es grato expresar que si bien el doctor Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez nos tiene acostumbrados a obras de gran valor, de suma actualidad y que son resultado de muchas horas de trabajo y reflexión, en la nueva edición de *Principios de Derecho Tributario* cualquier antecedente queda rebasado por la claridad, precisión y seriedad con que se abordan los temas desarrollados en el libro que se comenta, que tiene bien ganado su lugar como un clásico de la doctrina jurídica mexicana.

Mis parabienes al autor.

México, Distrito Federal, marzo de 2006.

A handwritten signature in black ink, reading "Luis Mulpica y de Lamadrid". The signature is fluid and cursive, with a large, sweeping initial "L" and a long, horizontal flourish extending to the right.

*Mag. Dr. Luis Mulpica y de Lamadrid*  
Presidente del Tribunal Federal de Justicia  
Fiscal y Administrativa

# Contenido

Prólogo a la quinta edición, 5

Introducción, 13

## **1. LA ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO, 17**

1.1. Las finanzas públicas, 18

1.2. El Derecho Financiero, 20

1.3. El Derecho Fiscal, 21

1.4. El Derecho Tributario, 22

## **2. LOS INGRESOS DEL ESTADO, 27**

2.1. La ley de ingresos de la Federación, 27

2.2. Los ingresos tributarios, 30

2.3. Los ingresos no tributarios, 31

## **3. LA POTESTAD Y LA COMPETENCIA TRIBUTARIAS, 35**

3.1. La potestad tributaria, 36

3.2. La competencia tributaria, 38

3.3. La distribución de la potestad tributaria, 39

3.4. Facultades exclusivas de la Federación, 41

3.5. Prohibiciones para los estados, 43

3.6. Facultades concurrentes con los estados, 44

3.7. La hacienda municipal, 45

3.8. El Distrito Federal, 47

3.9. Sistema de coordinación fiscal. Ley de Coordinación Fiscal, 48

3.10. Límites a la potestad tributaria, 50

## **4. LAS CONTRIBUCIONES, 55**

4.1. Características de las contribuciones, 56

4.2. Clasificación de las contribuciones, 59

- 4.3. Los impuestos, 63
- 4.4. Principios de los impuestos, 65
- 4.5. Clasificación de los impuestos, 72
- 4.6. Efectos de la tributación, 73
- 5. LA NORMA TRIBUTARIA, 77**
  - 5.1. La ley, 78
  - 5.2. El decreto-ley, 83
  - 5.3. Los reglamentos, 83
  - 5.4. Las circulares, 84
  - 5.5. La jurisprudencia, 85
- 6. LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA, 87**
  - 6.1. La obligación tributaria, 88
  - 6.2. Características de la obligación tributaria, 91
  - 6.3. El hecho generador de la obligación tributaria, 92
  - 6.4. Nacimiento de la obligación tributaria, 94
  - 6.5. Determinación de la obligación fiscal, 94
  - 6.6. Tarifa y época de pago de la obligación fiscal, 95
  - 6.7. Exigibilidad de la obligación fiscal, 96
- 7. EL CRÉDITO FISCAL, 99**
  - 7.1. Transformación de la obligación tributaria sustantiva, 99
  - 7.2. La determinación fiscal, 101
  - 7.3. Los privilegios del crédito fiscal, 104
- 8. LOS SUJETOS DE LA RELACIÓN JURÍDICO-TRIBUTARIA, 111**
  - 8.1. Los sujetos activos, 112
  - 8.2. Los sujetos pasivos, 113
  - 8.3. El responsable tributario, 115
  - 8.4. La capacidad, 116
  - 8.5. El domicilio, 117
- 9. EXTINCIÓN DE LAS OBLIGACIONES, 121**
  - 9.1. El pago, 122
  - 9.2. La compensación, 124
  - 9.3. Prescripción y caducidad, 126
  - 9.4. La condonación, 128
  - 9.5. La cancelación, 129
  - 9.6. Amnistía fiscal, 130
- 10. LA EXENCIÓN TRIBUTARIA, 133**
  - 10.1. No sujeción y no causación, 134
  - 10.2. La condonación, 135

- 10.3. Constitucionalidad, 135
- 10.4. Los estímulos fiscales, 138

## **11. LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS EN MATERIA FISCAL, 141**

- 11.1. La administración tributaria, 142
- 11.2. El registro de contribuyentes, 144
- 11.3. Consultas y solicitudes, 145
- 11.4. Las notificaciones, 149
- 11.5. Procedimientos de fiscalización, 151
- 11.6. Procedimientos de determinación, 157

## **12. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN, 161**

- 12.1. La facultad económico-coactiva, 162
- 12.2. El embargo, 163
- 12.3. El remate, 165
- 12.4. La suspensión del procedimiento, 167

## **13. EL ILÍCITO TRIBUTARIO, 169**

- 13.1. El hecho ilícito, 170
- 13.2. La facultad sancionadora, 171
- 13.3. Infracciones y sanciones, 174
- 13.4. Delitos y penas, 178

## **14. LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS, 183**

- 14.1. Elementos de los recursos, 184
- 14.2. Principios de los recursos, 184
- 14.3. El recurso de Revocación del Código Fiscal de la Federación, 185
- 14.4. Otros recursos administrativos en materia fiscal, 188

## **15. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO, 193**

- 15.1. Sistemas de lo contencioso administrativo, 194
- 15.2. El contencioso administrativo en México, 198
- 15.3. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, 202
- 15.4. Cuestiones particulares del procedimiento, 208
- 15.5. Demanda y contestación, 211
- 15.6. Instrucción y sentencia, 213
- 15.7. Los recursos, 215

Bibliografía general, 219

# Introducción

Esta obra se escribió en apoyo a la enseñanza del Derecho Fiscal a nivel profesional. En ningún momento se intentó sustituir algún tratado de la materia sino que, por el contrario, su propósito es llenar un vacío que existe por la falta de un texto sencillo que, a manera de guía, contenga los aspectos jurídicos de la tributación.

Su contenido, en concordancia con su título, está encauzado al estudio de las contribuciones y de las relaciones que se generan como consecuencia de la imposición, ya que en materia fiscal, el fenómeno que produce mayor impacto en la esfera jurídica de los particulares es el impositivo.

Los temas que expone fueron elaborados, ordenados y estructurados de manera sencilla y con una secuencia lógica que permite al estudiante ir afianzando los aspectos básicos del Derecho Tributario aprovechando el conocimiento jurídico adquirido en cursos anteriores para evitar repeticiones innecesarias de conceptos e instituciones, y de esta manera ir accediendo en la materia de lo sencillo a lo complejo y de lo conocido a lo desconocido.

De acuerdo con lo anterior, se desarrolló un enfoque esquemático a partir de las diferentes ramas del Derecho en que se apoya cada uno de los aspectos tributarios, por lo que, sobre la base de una ubicación previa de la actividad financiera del Estado, se presentan los aspectos constitucionales, administrativos, penales y procesales de la tributación.

Consciente de que en un semestre lectivo no es posible dominar en su totalidad una asignatura tan compleja por su contenido y dinámica transformación, el principal objetivo de este texto es proporcionar al alumno las bases fundamentales del Derecho Tributario. Ante la alternativa de amplitud o profundidad de contenido, se prefirió incluir los aspectos fundamentales de cada uno de los temas, cuyo aprendizaje proporcionará al alumno una sólida base para adquirir el dominio completo de la materia.

Al término de cada capítulo se proporciona la bibliografía adecuada para complementar los temas estudiados basada principalmente en publicaciones nacionales, por ser las de más fácil acceso para los alumnos, y al final del libro se

## Introducción

incluye una bibliografía general que será de gran utilidad en caso de requerir mayores fuentes de información.

Si el estudio de estos *Principios de Derecho Tributario* introduce al alumno al umbral del edificio de la tributación, se habrá logrado el objetivo propuesto, ya que creemos, como Lucien Mehl, que "la fiscalidad debe ser considerada ante todo como una ciencia que se deduce de unos principios generales válidos para cualquier legislación y que sirven de guía para el establecimiento y aplicación de un sistema fiscal. Sin el previo conocimiento de esos principios, la fiscalidad es un inexplicable laberinto de reglamentaciones".

El autor

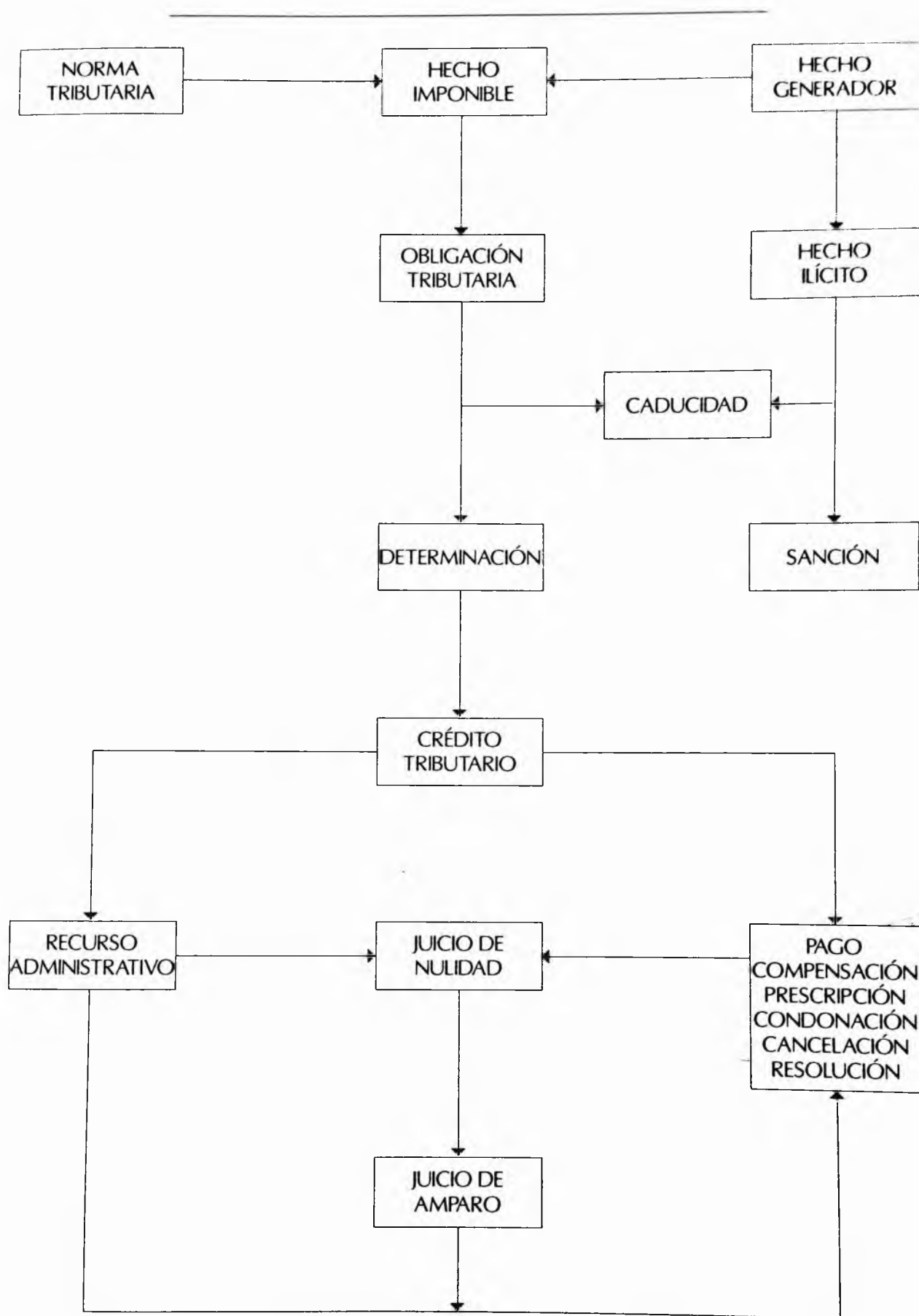


Figura 1. El proceso fiscal

# 1. La actividad financiera del Estado

---

1.1. Las finanzas públicas  
1.2. El Derecho Financiero

1.3. El Derecho Fiscal  
1.4. El Derecho Tributario

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Diferenciar la actividad financiera del Estado con respecto a las demás actividades que realiza.
  2. Describir las concepciones clásica y moderna de las finanzas públicas.
  3. Comentar las diferentes disciplinas que participan en el estudio de las finanzas públicas.
  4. Identificar las disciplinas que integran el Derecho Financiero.
  5. Explicar el objeto de estudio del Derecho Fiscal.
  6. Exponer un concepto de Derecho Tributario.
  7. Enunciar las divisiones técnico-didácticas del Derecho Tributario.
- 

Las actividades que realiza el Estado para la consecución de sus fines han variado en cantidad y contenido, conforme se ha ido transformando la concepción de sus cometidos. Así tenemos que de un *Estado Liberal*, en que la consigna se reducía a la simple vigilancia para que los individuos pudieran desarrollarse bajo la mirada protectora del “dejar hacer, dejar pasar”, cambiamos a la concepción del *Estado Providencia*, en que la redistribución del ingreso, el control de los precios de ciertas mercancías y el manejo de sus organismos descentralizados y empresas para la atención de áreas estratégicas y prioritarias, son actividades que lleva a cabo como indispensables para la realización de sus metas, aunque las realiza con diferente intensidad, de acuerdo con las concepciones políticas y económicas del momento,

ya que en ocasiones resulta un Estado con intervención muy acentuada, en tanto que en otras épocas se manifiesta con una política más liberal.

## 1.1. Las finanzas públicas

Frente a esta realidad encontramos que para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos que le permitan su realización. La idea del "bien común" no se puede alcanzar sin los fondos necesarios para efectuar sus actividades. Todo ello implica el gran número de recursos que requiere el Estado para cubrir sus necesidades.

Por lo tanto, estamos ante la idea de necesidades y satisfactores: obtención de recursos, manejo de medios y, finalmente, el pago que será necesario para la ejecución de esas actividades. Es aquí donde aparecen las finanzas públicas, que en términos generales nos dan la idea de dinero, lo cual precisaremos a continuación.

La palabra finanzas se deriva de la voz latina *finer*, que significa "terminar, pagar". Así, el concepto de finanzas hace referencia a todo lo relativo a pagar, y relaciona no sólo el acto de terminar con un adeudo, de pagar, sino también la forma de manejar aquello con que se paga y la manera en que se obtuvo, a fin de estar en posibilidad de lograr el finiquito. Es así que por finanzas se debe entender la materia relativa a los recursos económicos.

Aplicando este concepto a nuestro campo, las *finanzas públicas* constituyen la materia que comprende todo el aspecto económico del ente público, que se manifiesta en la actividad tendiente a *la obtención, manejo y aplicación* de los recursos con que cuenta el Estado para la realización de las actividades que le permitirán la consecución de sus fines.

El Estado obtiene sus recursos por muy diversos medios, como la explotación de sus propios bienes y el manejo de sus empresas, así como por el ejercicio de su poder de imperio, con base en el cual establece las contribuciones que los particulares deberán aportar para los gastos públicos. Finalmente, su presupuesto se complementará con otros mecanismos financieros, que en calidad de empréstitos vía crédito interno o externo, obtendrá de otros entes.

El manejo de los recursos que obtiene el Estado se efectúa mediante los diferentes órganos que integran la administración pública, centralizada y paraestatal, siempre sujetos a las disposiciones que regulan la legalidad de su actuación.

La aplicación de estos recursos se traduce en las erogaciones que por concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos. Sin embargo, la *concepción clásica* que considera como el único objeto de la actividad financiera del Estado la obtención de los recursos necesarios para cubrir su presupuesto, ha sido superada por la *concepción moderna*, para la cual las finanzas públicas

no son "...solamente un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, sino también, y sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la nación. Las medidas financieras constituyen así una forma de intervencionismo especial." (Maurice, *Hacienda pública*.) Esto se logra mediante el manejo adecuado de la tributación, estimulando sectores de la producción y áreas geográficas, limitando o promoviendo exportaciones, gravando utilidades excedentes o el consumo de artículos superfluos, etc. Esta intervención del Estado busca regular la producción y el comercio, la igualdad en la distribución de la riqueza y la protección contra los riesgos sociales.

Esta amplia materia también es objeto de estudio de diversas disciplinas que aportan sus principios para el manejo adecuado de los recursos. Así tenemos que las finanzas públicas pueden ser analizadas por la economía, la sociología, la psicología, la política, el Derecho, etc., que vistas en particular se denominan, por comodidad técnica, economía financiera, sociología financiera, etcétera.

Las finanzas públicas como materia de estudio, han dado lugar a una serie de conceptos, principios e instituciones relativos a los fenómenos de obtención, manejo y aplicación de los recursos económicos con que cuenta el Estado para la realización de sus fines. Estos conocimientos se estructuran sistemáticamente en una ciencia, la cual se denomina *ciencia de las finanzas o ciencia de la hacienda*.

Los diversos tratadistas han pretendido explicar su naturaleza con base en sus propias especialidades. Por un lado, el mayor número de estudiosos, partiendo de su contenido eminentemente económico, pretenden enfocarla como una ciencia netamente económica y aplican los principios de esta disciplina para explicar su existencia.

Otros autores, por su parte, pretenden enfocarla desde el punto de vista político en virtud de que los criterios de obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado se encuentran a cargo de un ente de esta naturaleza, además de que su objetivo se debe dirigir hacia la satisfacción de los grupos sociales que integran la población. En este mismo sentido, pero dando mayor importancia a las necesidades de los habitantes, la escuela sociológica considera como base primordial el aspecto social.

No faltan criterios que a partir de la sujeción del ente público a un conjunto de normas que regulan su actuación, dan una importancia fundamental al aspecto jurídico, base estructural del funcionamiento del Estado, por lo que identifican a las finanzas públicas con un contenido preponderantemente jurídico.

La realidad es que tanto las disciplinas señaladas, como otras no mencionadas, concuerdan en diversos aspectos que es necesario considerar; pero, sobre todo, debemos tener presente que las finanzas públicas tienen un contenido eminentemente económico, con un sujeto político que se encarga del manejo de los recursos para la determinación de las prioridades y de los medios para la

satisfacción de las necesidades, el cual requiere, además, de un instrumento para la aplicación de dichos recursos a través de la emisión de normas que regulan su actuación.

De acuerdo con lo anterior podemos concluir que existen disciplinas que si bien aún no logran un desarrollo pleno, sí tienen principios que podemos identificar para su estudio. Estas disciplinas son: la economía financiera, la política financiera y el Derecho Financiero (véase figura 2).

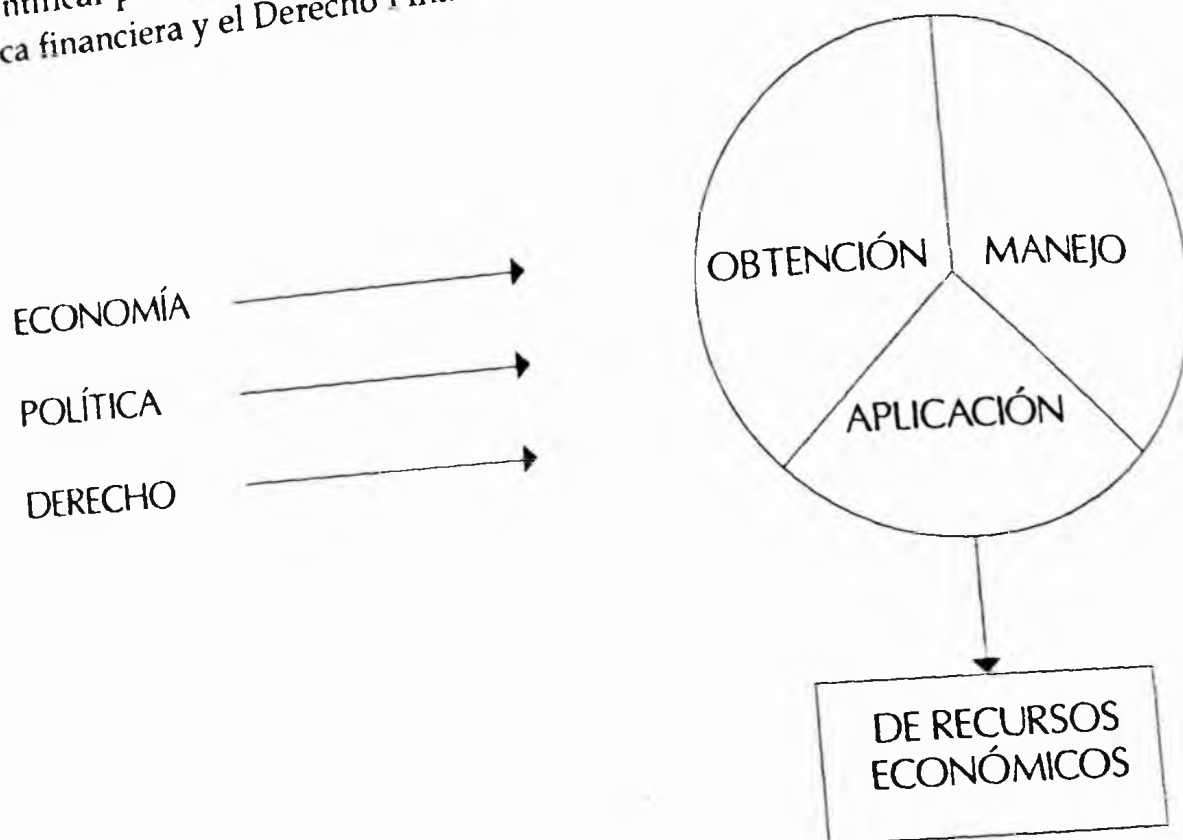


Figura 2. Las finanzas públicas

## 1.2. El Derecho Financiero

Ubicados dentro del marco de las normas jurídicas que regulan la actuación del Estado para la obtención, manejo y aplicación de los recursos necesarios en vías de la consecución de sus fines, encontramos que, en sentido estricto, no existe una disciplina plenamente estructurada, que en forma homogénea sistematice el conjunto de normas relativas a las finanzas públicas. Para ello sería necesario integrar en un todo orgánico normas constitucionales, sustantivas, procesales y penales, que regulen los variados aspectos que comprenden las finanzas públicas.

En diversas épocas ha habido manifestaciones en este sentido; es más, se ha pretendido estructurar disciplinas más específicas, como Derecho Presupuestario, Derecho Monetario, Derecho Patrimonial del Estado, Derecho Crediticio y Derecho Tributario, aunque sin alcanzar un éxito concreto.

Desde el punto de vista científico no es posible hablar del Derecho Financiero como disciplina autónoma, como tampoco es posible hacerlo en el caso de las demás disciplinas mencionadas. Sin embargo, desde el punto de vista didáctico es tan posible como necesario, ya que se puede alcanzar la unificación homogénea de las normas y principios que trata esta materia en particular. Caso concreto es el relativo al Derecho Tributario, que tiene principios e instituciones propias, con características particulares y una legislación y procedimientos exclusivos, que nos permiten hablar de uniformidad en su regulación (véase figura 3).

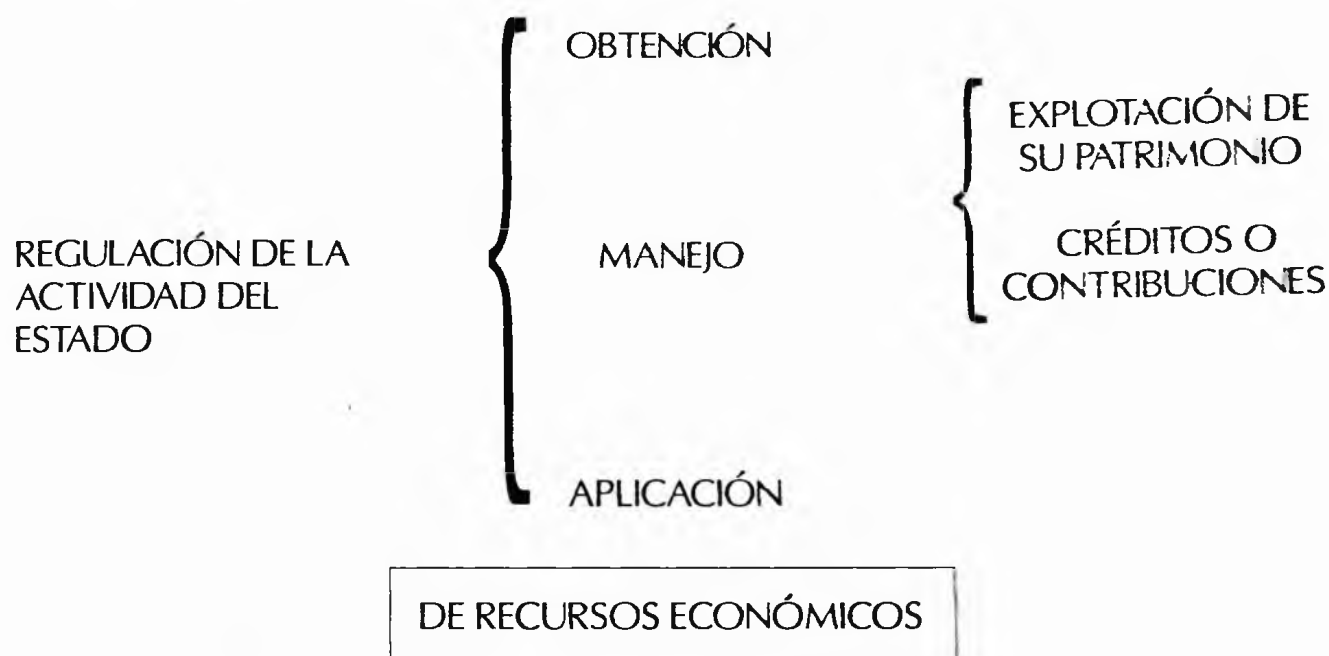


Figura 3. El Derecho Financiero

### 1.3. El Derecho Fiscal

Ubicados en la delimitación de nuestra materia de estudio, podremos intentar precisar el campo de acción del Derecho Fiscal. Para ello debemos partir de la materia que lo contiene: el Derecho Financiero.

Como ya se explicó, el Derecho Financiero comprende las normas relativas a la obtención, manejo y aplicación de los recursos del Estado. Este campo se reduce cuando nos concretamos al aspecto de la obtención de los recursos que recibe el Estado por distintos medios, ya sea por la explotación de sus propios bienes, por la aportación voluntaria de diversos sujetos, o por la imposición que establece debido a su poder de imperio.

Por ello, cuando enfocamos esta materia exclusivamente hacia la obtención de recursos estamos frente al llamado Derecho Fiscal, el cual comprende las normas que regulan la actuación del Estado para la obtención de recursos y las relaciones que genera esta actividad.

El término "fiscal" proviene de la voz latina *fisco*, tesoro del Emperador, al que las provincias pagaban el *tributum* que les era impuesto. A su vez, la palabra "fisco" se deriva de *fiscus*, nombre con el que inicialmente se conoció la cesta que servía de recipiente en la recolección de los higos y que también utilizaban los recaudadores para recolectar el *tributum*. De aquí que todo tipo de ingreso que se recibía en el fisco tenía el carácter de ingreso fiscal.

El contenido del Derecho Fiscal ha sido confundido con frecuencia, debido a que los tratadistas de la materia lo conciben bajo diversos enfoques, al grado de que lo han llegado a confundir con el Derecho Financiero y con el Tributario, lo que ha generado anarquía en el uso de este concepto. Sin embargo, todos coinciden en que las normas que lo integran regulan las relaciones que se derivan de la actividad del Estado para la obtención de los ingresos, pero mientras que unos lo relacionan con todo tipo de ingresos, otros lo circunscriben sólo a una parte de ellos.

Si partimos del origen etimológico de la palabra, tenemos que concluir que, en efecto, lo fiscal se refiere a todo tipo de ingresos, es decir, a todo lo que ingresa en el "fiscus", o "erario", como también se le conoce debido a que finalmente la hacienda del Estado se formó con dos tesoros, el del emperador (fisco) y el del pueblo (erario).

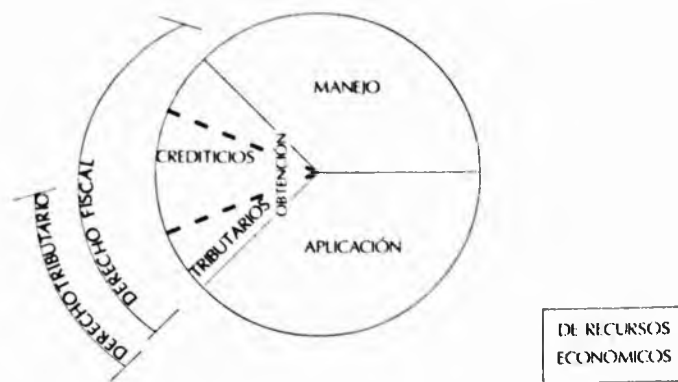
Desde el punto de vista del Derecho Sustantivo encontramos que lo fiscal se extiende a todo tipo de ingresos de derecho público que percibe la Federación: contribuciones, productos, aprovechamientos y sus accesorios, todos regulados por la *Ley de Ingresos de la Federación* que anualmente emite el Congreso de la Unión, por lo que podemos afirmar que el Derecho Fiscal regula todo lo relativo a los ingresos que el Estado obtiene en el ejercicio de sus funciones (véanse figuras 4 y 5).

## 1.4. El Derecho Tributario

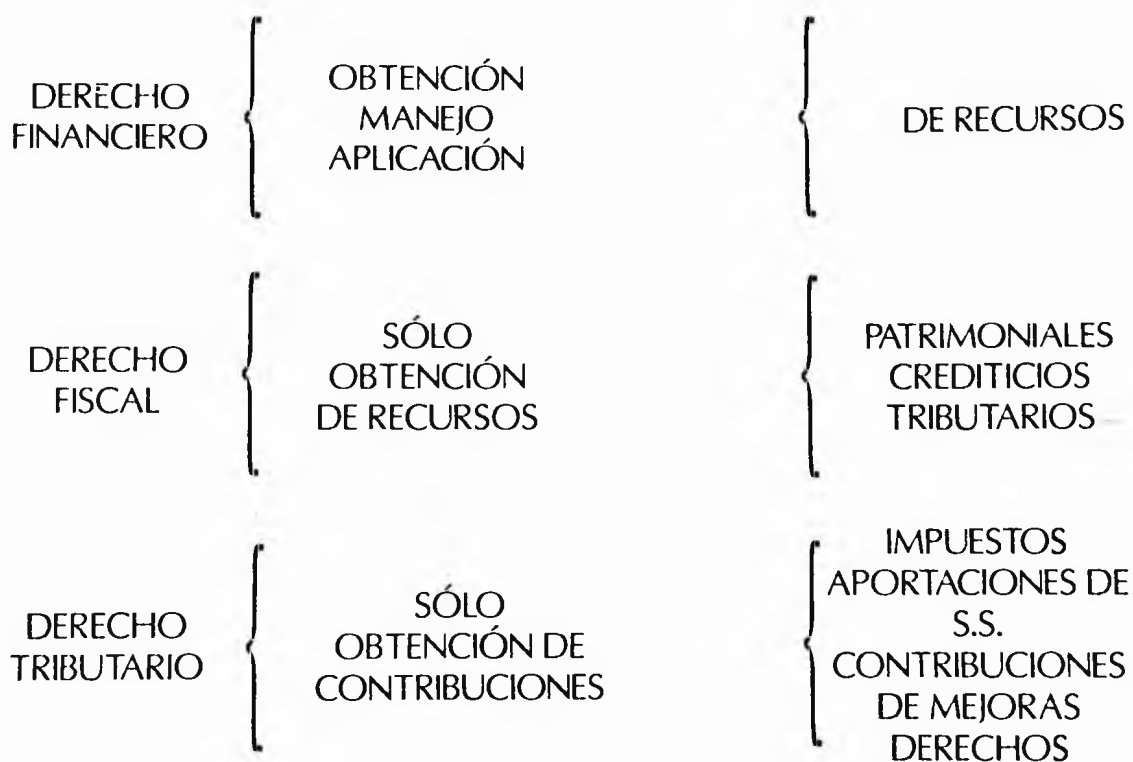
Una corriente de tratadistas de las finanzas públicas se ha concentrado en el estudio de la regulación de la actividad del Estado tendiente a la obtención de recursos fundada en su poder de imperio, a través de la cual se impone a los particulares la obligación de contribuir a las cargas públicas, con lo que se ha estructurado una disciplina denominada Derecho Tributario.

Fue Dino Jarach, con su obra clásica *El hecho imponible*, quien en 1943 sentó las bases de esta disciplina al precisar la naturaleza de la relación jurídica impositiva y de la actividad administrativa de determinación, y elaboró la dogmática del hecho imponible para demostrar la autonomía estructural, que no científica, del Derecho Tributario.

Una vez sentadas las bases del Derecho Tributario, se desarrollaron teorías de gran importancia y su estudio adquirió una dimensión de magnitudes con-



**Figura 4.** Contenido de la disciplina

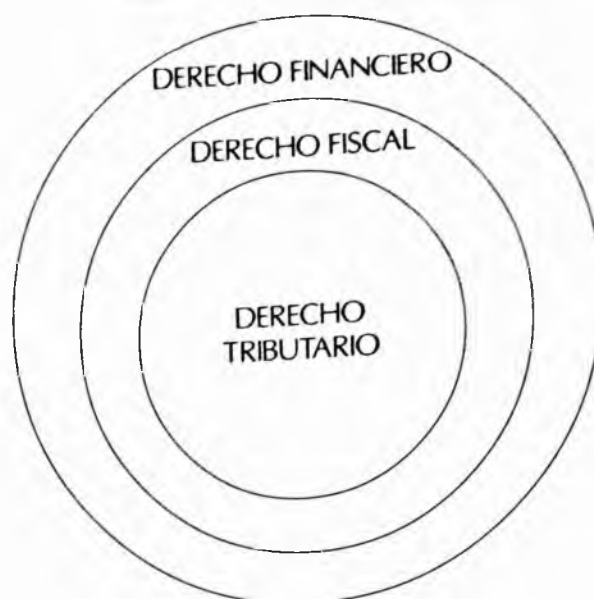


**Figura 5.** Diferente contenido

siderables, al grado de poder afirmar, sin temor a equivocarnos, que dentro de la materia jurídica de las finanzas públicas este Derecho es el que ha tenido mayor desarrollo.

Para dejar expuesto un concepto claro de Derecho Tributario, diremos junto con Dino Jarach que "...es el conjunto de las normas y principios jurídicos que se refieren a los tributos. La ciencia del Derecho Tributario tiene por objeto el conocimiento de esas normas y principios" (véanse figuras 5 y 6).

Planteando así el contenido del Derecho Financiero, del Derecho Fiscal y del Derecho Tributario, concluiremos con la explicación que Adolfo Atchabahian nos



**Figura 6.** Ámbitos de normatividad financiera

hace con respecto a estas disciplinas (*Lo contencioso tributario en América*; segundo número extraordinario de la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación):

En realidad, no habría solamente una rama jurídica, sino tres íntimamente vinculadas, y en cuanto al modo de denominarlas con propiedad, somos partidarios de sostener, como lo sugirieron algunos autores, que existirían algo así como sucesivos círculos concéntricos que comprenden dentro de sí, o bien resultan comprendidos, los diferentes ámbitos de normatividad jurídica que nos interesan.

En orden decreciente de comprensividad, habría: Derecho Financiero, Derecho Fiscal y Derecho Tributario.

El primero incluiría la regulación de los actos cumplidos por el Estado: a fin de procurar los medios de financiamiento para atender los gastos públicos; a fin de realizar estos últimos; y los que se relacionan con la administración de los bienes que le pertenecen.

El Derecho Fiscal incorporaría los principios y normas según los cuales el Estado percibe los recursos resultantes de la contraprestación por los particulares, en pago de los servicios públicos que les son dados, los derivados de la explotación de los bienes del dominio público originario, y de las empresas de que sea titular, como igualmente los percibidos por el uso del crédito público.

Por último, el Derecho Tributario mentaría aquel conjunto de materias exclusivamente relativas a la actuación del Estado en uso del poder de imposición, esto es, el de crear tributos, in-

gresos públicos coactivamente exigibles de los particulares, y a su actuación, en tanto fisco, o sea ente recaudador de los tributos establecidos.

Al tratar sobre el contenido del Derecho Tributario, algunos autores han pretendido dividirlo en diversas ramas, división que fundamentalmente obedece a una comodidad didáctica. De esta manera, se habla de Derecho Tributario Sustantivo o Material, Derecho Tributario Administrativo o Formal, Derecho Tributario Constitucional, Derecho Tributario Penal, Derecho Tributario Procesal, etc. Al respecto, Dino Jarach (*El hecho imponible*) nos señala:

El conjunto de normas jurídicas que disciplina la relación jurídica principal y los accesorios, constituye el Derecho Tributario Sustantivo, o como se acostumbra denominarlo a menudo, el Derecho Tributario Material.

El conjunto de normas jurídicas que disciplina la actividad administrativa, que tiene por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y de las relaciones entre la administración pública y particulares que sirven al desenvolvimiento de esta actividad, constituye el Derecho Tributario Administrativo, o como se le titula a menudo, el Derecho Tributario Formal.

...el derecho del Estado o de otras entidades públicas de determinar los casos en que pueden pretender el tributo, y los criterios generales que determinan la manera y los límites de las pretensiones tributarias, están disciplinadas por un conjunto de normas jurídicas, lógico y estructuralmente anterior al Derecho Tributario Material y Formal, que constituye el llamado Derecho Tributario Constitucional.

El conjunto de las normas que definen los ilícitos penales en relación con la materia tributaria y establecen las penas llámase Derecho Tributario Penal.

Las normas que disciplinan el proceso con que se resuelven las litis entre la administración pública y los sujetos en materia tributaria, constituyen un conjunto muy a menudo distinto de las normas que disciplinan la generalidad de los procesos o en particular los procesos en los cuales es parte la administración. A este conjunto de normas procesales se da el nombre de Derecho Tributario Procesal.

De acuerdo con los conceptos expuestos, podemos estructurar diversas disciplinas con una pretendida autonomía al separarlas de la rama a que pertenecen, por el hecho de referirse en algún momento al aspecto tributario; sin embargo, debemos ser conscientes de que esta separación e integración carece de bases científicas y solamente se expone con fines didácticos (véase figura 7).



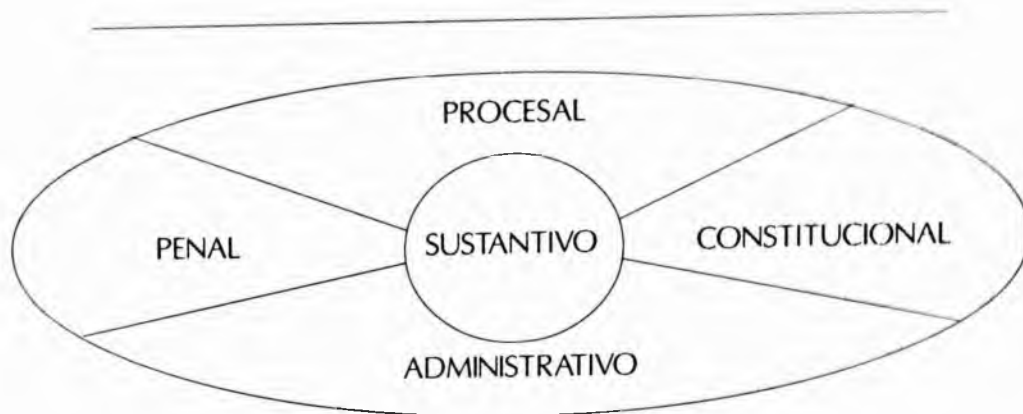


Figura 7. Distintas ramas del Derecho Tributario

Para concluir el presente capítulo es conveniente aclarar el uso de los conceptos “fiscal” y “tributario”, toda vez que el nombre curricular de nuestra materia ha sido tradicionalmente “Derecho Fiscal”, no obstante que su contenido se refiere sólo a las contribuciones y efectos de su establecimiento.

Por lo tanto, para que realmente pudiéramos estructurar un curso completo de Derecho Fiscal sería necesario incluir lo relativo a todos los ingresos del Estado, lo que nos llevaría al estudio de los ingresos patrimoniales y crediticios, y las relaciones que se originan con su obtención, que no tratamos en nuestra asignatura, que fundamentalmente se circunscribe al aspecto tributario, razón fundamental del título de esta obra: *Principios de Derecho Tributario*.

Sin embargo, en razón de la costumbre de usar como sinónimos ambos términos, en el desarrollo de nuestros temas utilizaremos indistintamente las palabras “fiscal” y “tributario”.

## Bibliografía

- ATCHABAHIAN, Adolfo, “Lo contencioso tributario en América”, *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, México, segundo número extraordinario.
- DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.
- GLULIANI Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1970.
- MARGÁIN M., Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.

## 2. Los ingresos del Estado

---

2.1. La ley de ingresos de la Federación

2.2. Los ingresos tributarios

2.3. Los ingresos no tributarios

### Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Enunciar las diversas fuentes de los ingresos públicos.
  2. Comentar la estructuración de las fuentes de ingresos conforme a la ley de ingresos de la Federación.
  3. Exponer las características de los ingresos tributarios.
  4. Enunciar las diferentes contribuciones.
  5. Explicar las características de los ingresos patrimoniales.
  6. Señalar las bases y fuentes de los ingresos crediticios.
- 

El tema que estudiaremos en este capítulo plantea una problemática de gran consideración al pretender clasificar los diferentes tipos de ingresos públicos, ante todo por el enfoque personal que cada autor utiliza para agruparlos. Así, tenemos que hablan de ingresos originarios y derivados; de ingresos de derecho público y de derecho privado; de ingresos ordinarios y extraordinarios, etcétera.

Con el propósito de simplificar esta problemática, señalaremos que los ingresos a que nos referimos en este texto son los que obtiene normalmente el Estado; es decir, estaremos siempre frente a ingresos ordinarios, pues los extraordinarios, por su naturaleza, no serán materia de análisis en el presente estudio, en el que partiremos de la clasificación que la ley hace propia.

### 2.1. La ley de ingresos de la Federación

Como punto de referencia para el análisis y agrupamiento de los ingresos del Estado tenemos como elemento fundamental la ley que los regula, denominada

Ley de Ingresos de la Federación, que emite anualmente el Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV, de la Constitución, y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73.

En los términos de la referida fracción IV del artículo 74 constitucional, cada año se determinan las contribuciones que se aplicarán en el ejercicio, y que deberán ser las suficientes para cubrir los gastos que la Federación realice en ese año, de donde deriva el carácter anual de esta ley.

La Ley de Ingresos de la Federación para el año 2006 señala que ésta percibirá ingresos por los siguientes conceptos:

**A. INGRESOS DEL GOBIERNO FEDERAL**

**I. IMPUESTOS:**

- Impuesto sobre la renta
- Impuesto al activo
- Impuesto al valor agregado
- Impuesto especial sobre producción y servicios
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
- Impuesto sobre automóviles nuevos
- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la Nación
- Impuestos a los rendimientos petroleros
- Impuestos al comercio exterior
- Accesorios

**II. CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS:**

- Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica

**III. DERECHOS:**

- Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público
- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público
- Derecho a los hidrocarburos

**IV. CONTRIBUCIONES NO COMPRENDIDAS EN LAS FRACCIONES PRECEDENTES CAUSADAS EN EJERCICIOS FISCALES ANTERIORES PENDIENTES DE LIQUIDACIÓN O DE PAGO.**

**V. PRODUCTOS:**

- Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público
- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes no sujetos al régimen de dominio público

**VI. APROVECHAMIENTOS:**

- Multas
- Indemnizaciones

- Reintegros
- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica
- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de las leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación
- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación
- Aportaciones de los Estados, Municipios y particulares para el servicio del Sistema Escolar Federalizado
- Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación
- Cooperación de los Gobiernos de Estados y Municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas
- Cinco por ciento de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud
- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica
- Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos
- Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras
- Aportaciones de contratistas de obras públicas
- Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal
- Cuotas Compensatorias
- Hospitales Militares
- Participaciones por la explotación de obras del dominio público señaladas por la Ley Federal del Derecho de Autor
- Recuperaciones de capital
- Provenientes del decomiso y de bienes que pasan a propiedad del Fisco Federal
- Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios
- Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras
- No comprendidos en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios
- Otros

#### **B. INGRESOS DERIVADOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS**

##### **VII. INGRESOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS:**

- Ingresos propios de organismos y empresas
- Otros ingresos de empresas de participación estatal

**VIII. APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:**

- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores
- Cuotas del Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones
- Cuotas para el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado a cargo de los citados trabajadores
- Cuotas para el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas a cargo de los militares

**C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS**

**IX. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS:**

- Endeudamiento neto gobierno federal
- Otros financiamientos
- Superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo.

Del análisis de esta larga lista resulta una clasificación básica que nos permite dividir a los ingresos en dos grupos: los provenientes del poder impositivo del Estado, que llamaremos ingresos tributarios, y los demás, que tienen características diferentes y que por lo mismo llamaremos ingresos no tributarios.

De acuerdo con lo anterior, podemos incluir en los ingresos tributarios los siguientes conceptos:

- a) Impuestos
- b) Aportaciones de seguridad social
- c) Contribución de mejoras
- d) Derechos
- e) Contribuciones pendientes
- f) Accesorios de contribuciones

Para la integración de los ingresos no tributarios es conveniente hacer una subclasificación en patrimoniales y crediticios. Dentro de los patrimoniales podríamos incluir la mayoría de los aprovechamientos y los provenientes de organismos descentralizados y de empresas de participación estatal, así como los productos.

Finalmente, en los crediticios integraríamos a los ingresos derivados de financiamientos, tanto del sector central de la administración, como de organismos y empresas de participación estatal.

## 2.2. Los ingresos tributarios

Para determinar qué tipo de ingresos de los que obtiene el Estado debemos considerar con la característica de tributarios, se requiere partir de un criterio uniforme que no deje lugar a dudas en la clasificación.

El criterio de selección tiene que referirse, necesariamente, a la idea que nos sitúe ante la facultad o poder que el Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares; es decir, estaremos frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos.

Como sabemos, uno de los aspectos de la soberanía es el conocido poder de imperio, facultad que en el Estado romano se expresaba en el dominio absoluto sobre los pueblos que conquistaba, sometiénolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportarle recursos.

Con base en esta idea, podemos decir que en virtud de su poder de imperio el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, pero es indispensable dejar asentado que no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, ya que existen otros tipos de ingresos que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen esta característica, caso particular lo constituyen las multas, que no obstante representar ingresos para el Estado, su imposición tiene como antecedente un hecho ilícito y su finalidad es, ante todo, ejemplificativa y aflictiva, ya que con ella se pretende, más que otra cosa, imponer un castigo a quien incumple un mandato legal, y difundir su ejecución para desanimar la práctica de este tipo de conductas.

Siguiendo el orden de ideas expuestas, encontramos que los ingresos tributarios tienen su origen histórico en el poder de imperio del Estado, por ello tenemos que excluir aquellos ingresos que se derivan del acuerdo de voluntades entre el Estado y otros organismos, ya sean públicos o privados, como pueden ser los derivados de la explotación de sus propios recursos, y que constituyen los ingresos patrimoniales, y los recursos crediticios, que en virtud de un contrato específico y por su propia naturaleza, no obstante ser ingresos del Estado, se tienen que rembolsar en su oportunidad.

Por lo tanto, se consideran ingresos tributarios, conforme a lo señalado en la Ley de Ingresos de la Federación, a los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como sus accesorios.

Como toda disposición legal, la que establece los tributos debe fundar su existencia en la Constitución, y si partimos del análisis de sus preceptos encontramos que no existe disposición expresa que defina a los tributos como aquellas aportaciones que el Estado impone a los particulares con el fin principal de obtener recursos, y sólo podemos derivar su base constitucional del artículo 31, fracción IV, donde se enuncia la obligación de contribuir a los gastos de los entes públicos, así como la facultad correlativa del Poder Legislativo de establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, según los artículos 73, fracciones VII y XXIX, y 74, fracción IV, de la propia Constitución.

## 2.3. Los ingresos no tributarios

Como ya se explicó, los ingresos no tributarios derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin

de completar su presupuesto. De ello podemos derivar la existencia de ingresos patrimoniales y crediticios.

Dentro de los patrimoniales se incluyen todos aquellos ingresos que el Estado percibe como contraprestaciones por los servicios que otorga sin que correspondan a sus funciones de derecho público, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de sus bienes del dominio privado, es decir, los ingresos que el Código Fiscal de la Federación denomina productos.

También quedan incluidos en este rubro aquellos ingresos que obtienen organismos descentralizados y empresas de participación estatal, ingresos que son producto de la propia riqueza del Estado y que forman parte de su patrimonio.

Finalmente, se deben considerar como ingresos patrimoniales del Estado los demás ingresos que no obstante tener su origen en actividades realizadas de acuerdo con sus funciones de derecho público, no derivan de su poder de imperio, como multas, indemnizaciones, reintegros, participaciones, cooperaciones, regalías, etc., enunciados en el Código Fiscal de la Federación y en la Ley de Ingresos como aprovechamientos.

De lo anterior concluimos que los ingresos patrimoniales se identifican como aquellas cantidades que el Estado obtiene por la administración de su riqueza, es decir, por el manejo de su propio patrimonio.



Figura 8. Clasificación de los ingresos del Estado

El otro apartado de los ingresos no tributarios lo constituyen los crediticios; recursos que con carácter de préstamo se obtienen por diferentes vías: financiamientos internos o externos, a través de préstamos o por la emisión de bonos, cualquiera que sea su denominación, pero que presentan la característica de tener que ser reembolsados en su oportunidad.

Nuestra Constitución, en la fracción VIII de su artículo 73, faculta al Poder Legislativo para sentar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar las operaciones que al efecto realice y para reconocer y disponer el pago de la deuda nacional. De acuerdo con esta facultad, el Congreso de la Unión expidió la *Ley General de la Deuda Pública*, que norma todas las actividades relativas a esta materia (véase figura 8).

## Bibliografía

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1982.

CORTINA, Alfonso, *Curso de Política de Finanzas Públicas de México*, México, Porrúa, 1977.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.

FLORES Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1981.

MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.

# 3. La potestad y la competencia tributarias

- 
- |                                                |                                                                 |
|------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------|
| 3.1. La potestad tributaria                    | 3.9. Sistema de coordinación fiscal. Ley de coordinación fiscal |
| 3.2. La competencia tributaria                 |                                                                 |
| 3.3. La distribución de la potestad tributaria | 3.10. Límites a la potestad tributaria                          |
| 3.4. Facultades exclusivas de la Federación    | 3.10.1. Irretroactividad                                        |
| 3.5. Prohibiciones para los estados            | 3.10.2. Legalidad                                               |
| 3.6. Facultades concurrentes con los estados   | 3.10.3. Libertad de trabajo                                     |
| 3.7. La hacienda municipal                     | 3.10.4. Derecho de petición                                     |
| 3.8. El Distrito Federal                       | 3.10.5. No confiscación de bienes                               |
|                                                | 3.10.6. Exención de impuestos                                   |
|                                                | 3.10.7. Proporcionalidad y equidad                              |

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Precisar el contenido de la potestad tributaria
  2. Diferenciar la potestad tributaria de la competencia tributaria
  3. Enunciar las facultades tributarias exclusivas de la Federación y su fundamento
  4. Explicar las facultades concurrentes en materia tributaria
  5. Comentar la evolución de la hacienda municipal
  6. Enunciar los conceptos que integran la hacienda municipal
  7. Comentar la estructura de la coordinación fiscal
  8. Explicar los límites de la potestad tributaria
- 

Cuando planteamos que el Estado necesita recursos para satisfacer necesidades de carácter público, y que los particulares tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos, presentamos una realidad que el Derecho debe instrumentar en la norma para dejar establecida nuestra obligación y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento.

Se debe tener presente que el Estado tiene como fin primordial su propia subsistencia y salvaguarda de su soberanía, así como la satisfacción de las necesidades que surgen de los individuos al vivir en sociedad, necesidades colectivas o públicas, cuya solución permite crear las condiciones necesarias para el pleno desarrollo de las libertades individuales.

Para tales efectos, el ente público requiere elementos y recursos materiales que deberá captar, ya sea de su propio patrimonio o de los particulares, dependiendo de las necesidades que pretenda cubrir; baste recordar que inicialmente las necesidades básicas a satisfacer por el Estado fueron identificadas como las correspondientes a un Estado Gendarme, con actividades referidas fundamentalmente a:

- La conservación del orden interior (policía)
- La defensa exterior (ejército)
- La impartición de justicia (tribunales)

Hemos expresado que el Estado, en uso de su poder de imperio, establece las contribuciones necesarias, y que los particulares sometidos a ese poder deben participar con una parte de su riqueza. "Los impuestos eran, en principio, exacciones destinadas a un fin determinado: para cubrir los gastos de guerra, etc., y se concedieron a petición de los soberanos. Sólo con el tiempo se convirtieron en contribuciones regulares para alimentar la Hacienda Pública". (Von Echeberg, Karl Theodor. *Compendio de Hacienda Pública*.)

Sin embargo, la terminología que se ha utilizado para denominar al fenómeno por el cual el Estado puede establecer, de manera general, la obligación de contribuir a los gastos públicos, ha dado lugar a una serie de confusiones, ya que algunos autores van más allá de la esencia del propio poder. Así encontramos que se le ha denominado "supremacía tributaria", "potestad tributaria", "potestad impositiva", "poder fiscal", "poder de imposición", etc., por lo que trataremos de precisar la terminología que se utiliza, a partir de la exposición de los fenómenos a que nos queremos referir: la facultad del Estado para imponer contribuciones de manera general, a cargo de los particulares, y la facultad para determinar, de manera particular, las cargas a cada contribuyente.

### 3.1. La potestad tributaria

Cuando el pueblo expresa su voluntad soberana para formar el Estado, plasma en su Constitución la existencia, organización y funcionamiento de sus órganos, los cuales quedan sometidos al orden jurídico en el ejercicio de las atribuciones necesarias para su desempeño. De esta manera la fuerza del Estado se transforma en poder público, sometido al Derecho, que le sirve de medida en su manifestación, ya que toda su actuación deberá realizarse dentro del marco señalado por él.

Esta fuerza del Estado ha sido denominada de diferentes maneras: "Aristóteles hablaba de 'autarquía', que, como afirma Jellinek, era sinónimo de 'auto-suficiencia', es decir, implicaba la capacidad de un pueblo para bastarse a sí mismo y realizar sus fines sin ayuda o cooperación extraña. En Roma se utilizaban las expresiones 'maiestas', 'potestas' o 'imperium' que significaban la fuerza de dominación y mando del pueblo romano". (Burgoa, Ignacio. *Derecho Constitucional Mexicano*.)

A través del establecimiento de los órganos del Estado se precisan las funciones que debe realizar cada uno de ellos para la consecución de los fines pre-establecidos. Estos órganos, sometidos al poder general de la organización estatal al igual que el propio pueblo, ejercen las facultades que les fueron atribuidas para la realización de sus funciones, pero siempre actuando dentro del orden jurídico que les dio origen, nunca al margen ni en contra de él.

Dentro de este orden de ideas nos encontramos que el poder del Estado, como organización jurídico-política de la sociedad, queda plasmado en la Constitución, de donde dimana la potestad que los órganos pueden ejercer bajo el sometimiento al orden jurídico preestablecido.

Acorde con la idea anterior, nuestra Constitución Política en sus artículos 39, 40 y 41 reconoce esta fuerza como la voluntad del pueblo en quien reside el poder superior del Estado, es decir, la soberanía, por cuya manifestación se estructuró el Estado mexicano, con una organización determinada para el ejercicio de su poder a través de sus funciones legislativa, ejecutiva y judicial.

Con base en lo anterior podemos concluir que el poder del Estado, poder tributario cuando lo referimos a nuestra materia en particular, fue plasmado en nuestra Constitución, de donde emana la potestad tributaria, que es ejercida por los órganos a quienes se les atribuye expresamente. En este sentido, la potestad tributaria se expresa en la norma suprema como facultad para imponer contribuciones, lo cual es inherente al Estado en razón de su poder de imperio, y se ejerce cuando el órgano correspondiente, Congreso de la Unión, establece las contribuciones mediante una ley, que vinculará individualmente a los sujetos activo y pasivo de la relación jurídico-tributaria.

Cuando hablamos de la potestad tributaria nos referimos a un poder que será ejercido discrecionalmente por el órgano legislativo, dentro de los límites que establece la propia Constitución; este poder se concretiza y concluye con la emisión de la ley, en la cual, posteriormente, los sujetos destinatarios del precepto legal quedan supeditados para su debido cumplimiento. En el mandato legal se fundamenta la actuación de las autoridades en materia tributaria, las cuales actúan con sujeción a lo dispuesto por la ley, de acuerdo con su competencia tributaria.

Por tanto, cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando nos referimos a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la

ley ha otorgado a los órganos del Estado. Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado; competencia es facultad que deriva de la ley.

De manera resumida, podemos precisar las siguientes características de la potestad tributaria:

- Es *inherente* o *connatural* al Estado.
- Emana de la norma suprema.
- Es ejercida por el Poder Legislativo.
- Faculta para imponer contribuciones mediante ley.
- Fundamenta la actuación de las autoridades.

Por tanto, como ya se indicó, cuando hacemos alusión a la potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, que puede ser ejercida discrecionalmente por el poder público, y que se agota en su propio ejercicio.

### 3.2. La competencia tributaria

Debemos dejar claro que cuando hablamos del ejercicio de la competencia tributaria no implica que estemos desconociendo el poder del Estado sino, por el contrario, dejamos preestablecido que ese ejercicio ratifica la existencia del poder público que, por el sometimiento de sus órganos y de los contribuyentes, permite la existencia de la relación jurídico-tributaria, como resultado de la aplicación del Derecho, que es su más clara manifestación.

Jarach considera que la potestad tributaria se agota con la creación de la ley y que la actividad administradora de las contribuciones carece de la connotación de potestad en virtud de que no existe una relación de poder sino un sometimiento a la norma, tanto por parte del Estado en su calidad de sujeto activo, como del particular como sujeto pasivo de la obligación tributaria. (Jarach, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*.) Fonrouge nos dice que el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina "competencia tributaria". (Giuliani Fonrouge, Carlos M. *Derecho Financiero*.)

Por lo tanto, podemos determinar que, efectivamente, existe una fuerza del Estado a través de la cual se establece la obligación a cargo de los particulares para contribuir a los gastos públicos. Sin embargo, esta fuerza, este poder, solamente se ha señalado de manera genérica en nuestra Constitución.

De esta manera, la potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al

concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidas a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan su ejercicio.

Por lo anterior, resulta que la competencia tributaria es una facultad general y abstracta para la actuación de los órganos públicos en esta materia, que se deriva del poder del Estado y que se encuentra sometida a un orden jurídico preestablecido.

La Ley establece la imposición... pero la aplicación concreta de ese poder pide una actividad distinta de la legislativa, y es la del poder administrador, que también tiene cierta facultad para determinar unilateralmente la obligación, y luego ejecutarla, es decir, para requerir el cumplimiento de ella por los medios administrativos o judiciales (apremio), aplicar sanciones (recargos, intereses, multas) y de ejecutar medidas de policía fiscal (que las leyes llaman fiscalización). De modo que el poder fiscal no es lo mismo que el poder de imposición, aunque se les considere sinónimos. (Bielsa, Rafael, *Derecho Fiscal*.)

En nuestro país la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma corresponde al Ejecutivo a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y en particular en materia de administración de contribuciones al Sistema de Administración Tributaria, órgano desconcentrado de aquélla. (Hallivis Pelayo, Manuel. *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*.)

Por tanto, debemos reiterar que cuando hacemos alusión a la potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando mencionamos la competencia tributaria nos estamos refiriendo a las facultades que la ley otorga a los órganos del Estado.

### 3.3. La distribución de la potestad tributaria

Señalamos que de acuerdo con lo preceptuado en nuestro artículo 40 constitucional, por voluntad del pueblo se constituyó el Estado mexicano como una república representativa, democrática, federal, compuesta de estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una federación establecida según los principios de esa ley fundamental. Esta declaración nos ubica ante dos órdenes político-administrativos, que ejercerán la soberanía: el federal y el local.

Cuando hablamos de estados unitarios, de organización centralista, la distribución de potestades en esta materia no plantea problema alguno, toda vez que nos encontramos ante un solo órgano que absorbe todo el poder público, el cual ejerce conforme a su estructura.

El problema del ejercicio de la potestad tributaria se presenta en estados federales, como es el caso de México, en que se encuentra distribuida entre la Federación y las entidades federativas, como se revela en lo previsto en el artículo 31, fracción IV, constitucional, relacionado con la obligación de los mexicanos para contribuir a los gastos públicos, de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan.

Conforme a la teoría, estado federal es el producto del acuerdo entre los diversos entes que le han dado vida, para lo cual se despojan de una serie de facultades que transfieren a la Federación a efecto de que ésta pueda ejercerlas y así estar en condiciones de alcanzar los objetivos para los que fue creado.

Por tanto, cuando se habla de federalismo se entiende una forma de gobierno en la cual opera una distribución vertical del poder y de control recíproco, que se lleva a cabo por los órganos constituidos en los distintos niveles de gobierno. Ello implica reconocer que existen alcances y limitaciones competenciales, basados precisamente en la distribución por materia, por jurisdicción y jerárquicamente, entre Federación, entidades y municipios.

Este principio tiene su manifestación plena en el artículo 124 de la Constitución, al establecer que las facultades que no estén expresamente concedidas a la Federación se entiende que los Estados se las han reservado para su ejercicio. De ahí se desprende que la Federación tiene un campo exclusivo, por lo que solamente ella, a través de sus órganos, puede actuar en este ámbito, dando lugar a lo que conocemos como "facultades exclusivas".

Sin embargo, también se señalan en la propia Constitución otras facultades que pueden ejercer tanto la Federación como los Estados, las cuales se identifican como facultades concurrentes entre los Estados y la Federación.

Existen algunas reglas relacionadas con la distribución de facultades, a saber:

- Facultades atribuidas a la Federación, representadas por las señaladas en el artículo 73 y las prohibidas a las entidades contenidas en los artículos 117 y 118;
- Facultades atribuidas a las entidades federativas, como aquellas que de acuerdo al artículo 124 no estuvieran expresamente otorgadas a la Federación o no prohibidas expresamente a los estados;
- Facultades prohibidas a la Federación, como las previstas en otras materias, por ejemplo el artículo 24;
- Facultades prohibidas a las entidades federativas: a) De manera absoluta, las contenidas en el artículo 117, y b) Relativas, que son las contenidas en el artículo 118, al señalar que se requiere autorización del Congreso de la Unión;
- Facultades coincidentes para los dos órdenes: en algunas materias, como por ejemplo el artículo 18;

- Facultades coexistentes, en las que una parte de la misma facultad compete a la Federación y otra a las entidades federativas; ejemplo las fracciones XVI y XVII del artículo 73, en materia de salubridad general y local; vías generales y locales de comunicación;
- Facultades de auxilio, en la que una autoridad auxilia a otra por mandato constitucional;
- Facultades que emanan de la jurisprudencia.

(*Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos Comentada*. Instituto de Investigaciones Jurídicas)

La Suprema Corte señaló en su jurisprudencia que el sistema fiscal federal abarca facultades exclusivas, las prohibiciones expresas para los estados y aquellas que restringen la facultad para los estados a una autorización federal.

**IMPUESTOS. SISTEMA CONSTITUCIONAL REFERIDO A LA MATERIA FISCAL. COMPETENCIA ENTRE LA FEDERACIÓN Y LAS ENTIDADES FEDERATIVAS PARA DECRETARLOS.**

- Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a la materia impositiva, determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales son las siguientes: *a)* Concurrencia contributiva de la Federación y los Estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículo 73, fracción VII y 124); *b)* Limitación a la facultad impositiva de los Estados mediante reserva y concreta de determinada materia a la Federación (artículo 73, fracción XXIX); y *c)* Restricciones expresas a la potestad tributaria de los Estados (artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).

(Séptima Época, Primera Parte. Vol. 6, pág. 72, Poder Judicial de la Federación, *Tesis de Ejecutorias 1917-1985, Apéndice al Semanario Judicial de la Federación*, Primera Parte, Pleno, México, Mayo Ediciones, 1985.)

### 3.4. Facultades exclusivas de la Federación

Debemos entender que el fondo de estas facultades, dentro del Federalismo Fiscal Mexicano, atiende básicamente a la soberanía nacional en lo exterior, así como al desarrollo de la Federación en lo interno. Podemos señalar en principio que son las necesarias para el desarrollo y progreso del país.

En el ámbito tributario, el mencionado artículo 124 constitucional marca lo que denominamos reserva expresa de la ley, como facultades para el orden federal, al establecer que "Las facultades que no están expresamente concedidas por

esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados”.

El mismo 73, en su fracción XXIX, otorga al Congreso de la Unión potestad tributaria exclusiva en las siguientes materias:

*Para establecer contribuciones:*

1. Sobre el comercio exterior.
2. Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27.
3. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
4. Sobre servicios públicos concesionarios o explotados directamente por la Federación, y
5. 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.

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

Complementa lo anterior, el artículo 131 al señalar que:

Art. 131. 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 seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer, ni dictar, en el Distrito Federal, los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

Los aspectos relativos al comercio exterior se encuentran plenamente precisados en la Constitución. A través de la historia de México encontramos que se reserva a la Federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos, en adición a lo señalado en los artículos 117 y 118 que más adelante se comentan.

La exclusividad de la Federación en el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4o. y 5o. del artículo 27 constitucional es comprensible, ya que la propiedad de dichos recursos corresponde originariamente a la Nación, por tanto, ésta, a través del Congreso de la Unión, es la encargada del régimen tributario a que se someten dichos bienes.

La Federación, a través de leyes reglamentarias, establece participaciones a favor de los estados y municipios en lo que se refiere al empleo de dichos recursos; así, por ejemplo, los estados y los municipios cuentan con una participación en la explotación de tierras y bosques nacionales.

Respecto de las contribuciones sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros se argumenta "...que existiendo una legislación federal para la banca y el seguro, todas las empresas dedicadas a ellos se deben gravar de modo uniforme independientemente del lugar en que puedan operar".

Acerca de los servicios públicos concesionarios o explotados directamente por la Federación, el caso más significativo es el de las vías generales de comunicación, radio y televisión, que bajo ninguna circunstancia pueden ser objeto de contribuciones de los estados, del Distrito Federal o de los municipios.

### 3.5. Prohibiciones para los estados

Además de la exclusividad de la Federación en algunas materias, existen otras expresamente prohibidas a los estados, de acuerdo con los artículos 117 y 118.

Con carácter de absoluto y que pudiéramos considerar como extensión de las facultades exclusivas de la Federación, están las fracciones III, IV, V, VI, VII y VIII del artículo 117 constitucional, que prohíben a los estados:

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

- VIII. Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de las naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.

Las prohibiciones relativas para los estados, ya que requieren de consentimiento o autorización del Congreso de la Unión, son las contenidas en la fracción IX del mismo artículo 117, así como las previstas en las tres fracciones del artículo 118:

- IX. Gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

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

- I. Establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puestos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones;
- II. Tener, en ningún tiempo, tropa permanente, ni buque de guerra, y
- III. Hacer la guerra por sí a alguna potencia extranjera, exceptuándose los casos de invasión y de peligro tan inminente que no admita demora. En estos casos darán cuenta inmediata al presidente de la República.

Por lo que hace a la potestad de gravar la entrada, salida o tránsito de mercancías o personas, ha sido exclusiva de la Federación a partir del siglo pasado, cuando se promovió una reforma a la Constitución de 1857 en la que se prohibió a los estados gravar la entrada, salida o circulación de mercancías, o sea, los impuestos alcaballatorios.

La Federación tiene como facultad expresa en el artículo 27, legislar en materia agraria, por lo que se desprende que también es la encargada de legislar su aspecto tributario, al tratarse de núcleos de población ejidal o comunal, ya que la fracción XXX del artículo 73 le faculta para expedir las leyes que sean necesarias para hacer efectivas todas las facultades que la misma Constitución confiere al Congreso de la Unión.

### 3.6. Facultades concurrentes con los estados

Las facultades concurrentes de la Federación en materia tributaria se originan en aquellas fuentes que pueden ser gravadas tanto por ésta como por los estados.

La concurrencia competencial se da en el ejercicio de la facultad conferida al Congreso de la Unión, en la fracción VII del artículo 73 constitucional, para establecer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto federal en aquellas materias que no le son exclusivas, y que ejercen también los estados miembros.

La potestad tributaria concurrente se ve matizada de manera especial en virtud del pacto federal, de tal manera que la fundamentación y la razón de ser del poder tributario concurrente se encuentran contenidas en la Constitución.

El punto de partida de la potestad tributaria de los estados se encuentra en el artículo 40, al establecer la existencia de estos entes, que son materia de la voluntad del pueblo mexicano, al decidir constituirse en una República, representativa, democrática, federal, compuesta por estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior, pero unidos en una Federación establecida según los principios de esta ley fundamental. Por lo tanto, el fundamento del poder tributario radica en la autonomía y soberanía interna de los estados, ya que la soberanía implica el ejercicio de la potestad tributaria.

De esta forma, todas las materias que no sean exclusivas de la Federación podrán ser gravadas en forma concurrente por ésta y por los estados. Así lo resolvió el pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en la revisión al amparo 9521/65, publicada en la página 77 del volumen CXXXIII del *Semanario Judicial de la Federación*, que en su parte conducente dice:

El que haya materias reservadas exclusivamente a la Federación, conforme a las fracciones X y XXIX del artículo 73 constitucional, no significa que sus facultades impositivas deban limitarse a dichas materias, sino que los Estados están excluidos de ellas. Si bien es verdad que el impuesto citado no está comprendido expresamente en dichas fracciones, ello no impide que la Federación haga uso de las facultades impositivas en que concurre con los estados.



### 3.7. La hacienda municipal

El desarrollo del municipio mexicano, desde 1917 a la fecha, demuestra que su situación financiera deja mucho que desear, ya que aun cuando el Congreso Constituyente de 1917 debatió largamente su autonomía financiera, se aprobó un texto que a casi nadie satisfizo, ya que "... las prolongadas sesiones y los numerosos asuntos tratados a través de enconados debates, habían acabado por agotar la resistencia física de los representantes" (*Diario de Debates*).

En la fracción II del artículo 115 constitucional se estableció que "Los municipios administrarán libremente su hacienda, la que se formará con las contribuciones que le señalen las legislaturas de los estados...", con lo que dejó en manos de los congresos estatales la facultad de asignar las contribuciones que debe recaudar el municipio, situación que lo hace depender, en materia tributaria, del poder estatal.

La carencia del poder tributario limita el fortalecimiento del municipio, impidiéndole ejercer un régimen hacendario decoroso, ya que en materia financiera queda supeditado a las contribuciones que las legislaturas locales le señalan y a las participaciones que le sean asignadas con base en la reforma que en 1932 se hizo a la fracción XXIX del artículo 73 constitucional.

El manejo arbitrario del poder tributario en favor del municipio lo ha mantenido supeditado por falta de suficiencia económica. Es cierto que el municipio siempre ha podido manejar libremente su hacienda, pero ello no le garantiza que ésta sea suficiente para satisfacer sus necesidades, ya que su integración quedaba sujeta a un criterio más político que económico. El Estado determinaba qué renglones quedarían gravados y de qué manera, y qué participaciones le serían asignadas, por lo que en diciembre de 1982 se promovió una reforma al citado artículo 115 constitucional, en la que, entre otros aspectos, se modificaron las bases de integración de la hacienda municipal.

En la exposición de motivos de esta iniciativa se expresa:

...estimamos conveniente asignar a las comunidades municipales los impuestos o contribuciones, inclusive con tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria así como de su fraccionamiento, división, consolidación, traslado, mejora y las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles...

Se atribuyen igualmente a los municipios los rendimientos de sus bienes, así como de las otras contribuciones y los otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor y fundamentalmente también los ingresos provenientes de la prestación de los servicios públicos a su cargo.

...se elevó a la categoría de rango constitucional el derecho de los municipios a recibir las participaciones federales que en su caso se les asignen, disponiéndose la obligación de las legislaturas locales de establecer anualmente las bases, montos y plazos con arreglo a los cuales la Federación debe cubrir a los municipios dichas participaciones.

Con las modificaciones de referencia la situación financiera del municipio se mejora en algunos aspectos: se le atribuyen materias exclusivas que deberán asignarles los estados, de donde podemos delimitar fuentes de ingresos que al igual que en el caso de la Federación, sólo les corresponderán a los estados.

Por lo anterior, a partir de esta reforma, la hacienda municipal está formada por:

- a) Contribuciones, fundamentalmente las relativas a la propiedad raíz y sus modificaciones.
- b) Participaciones federales.
- c) Ingresos por los servicios públicos que preste.
- d) Rendimientos de sus bienes.

Como conclusión podemos afirmar que el municipio carece de potestad tributaria, ya que no puede establecer sus contribuciones directamente, y sólo administra su hacienda con base en su competencia tributaria.

### 3.8. El Distrito Federal

A partir de las reformas de 1987, mediante las cuales se creó la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, adicionadas por las de 1996, se determinó un nuevo orden jurídico para el Distrito Federal, como asiento de los poderes federales y como una "entidad federativa", con población, territorio, gobierno, y el poder de imperio para ejercer sobre sí mismo.

El artículo 44 constitucional señala que "La Ciudad de México es el Distrito Federal, sede de los Poderes de la Unión y Capital de los Estados Unidos Mexicanos. Se compondrá del territorio que actualmente tiene y en el caso de que los poderes Federales se trasladen a otro lugar, se erigirá en el Estado del Valle de México con los límites y extensión que le asigne el Congreso General".

En el artículo 122 se establece que el gobierno del Distrito Federal está a cargo de los poderes de la Unión, y de los órganos del Gobierno del Distrito Federal, representativos y democráticos: Asamblea Legislativa, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia y Consejo de la Judicatura.

Dentro de la distribución de competencias, al Congreso de la Unión le corresponde:

- Legislar en lo relativo al Distrito Federal, con excepción de las materias expresamente conferidas a la Asamblea Legislativa;
- Expedir el Estatuto de Gobierno del Distrito Federal; y
- Legislar en materia de deuda pública del Distrito Federal.

Por su parte, el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos tiene facultad para:

- Iniciar leyes ante el Congreso de la Unión en lo relativo al Distrito Federal;
- Proponer al Senado a quien deba sustituir, en caso de remoción, al Jefe de Gobierno del Distrito Federal;
- Enviar anualmente al Congreso de la Unión la propuesta de los montos de endeudamiento necesarios para el financiamiento del Presupuesto de Egresos del Distrito Federal. Para tal efecto, el Jefe de Gobierno del Distrito Federal someterá a la consideración del Presidente de la República la propuesta correspondiente, en los términos que disponga la ley;
- Proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes que expida el Congreso de la Unión con respecto al Distrito Federal; y

- Las demás atribuciones que le señale esta Constitución, el Estatuto de Gobierno y las leyes.

Por lo que se refiere a la Asamblea Legislativa, le compete:

- Expedir su ley orgánica, la que será enviada al Jefe de Gobierno del Distrito Federal, para el solo efecto de que ordene su publicación; y
- Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos y la Ley de Ingresos del Distrito Federal, aprobando primero las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

Dentro de la ley de ingresos no podrán incorporarse montos de endeudamiento superiores a los que haya aprobado previamente el Congreso de la Unión para el financiamiento del Presupuesto de Egresos del Distrito Federal.

La facultad de iniciativa respecto de la ley de ingresos y el presupuesto de egresos corresponde exclusivamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal. El plazo para su presentación concluye el 30 de noviembre, con excepción de los años en que ocurra la elección ordinaria del Jefe de Gobierno del Distrito Federal, en cuyo caso la fecha límite será el 20 de diciembre.

A la Asamblea Legislativa también le compete formular anualmente su proyecto de presupuesto y enviarlo oportunamente al Jefe de Gobierno del Distrito Federal para que éste lo incluya en su iniciativa.

A la hacienda pública del Distrito Federal, en lo que no sea incompatible con su naturaleza y su régimen orgánico de gobierno, le son aplicables las disposiciones contenidas en el segundo párrafo del inciso *c* de la fracción IV del artículo 115 de la Constitución, relacionado con la prohibición de las leyes federales para limitar la facultad de imponer las contribuciones a que se refieren los incisos *a* y *c* del mismo artículo.

Las prohibiciones y limitaciones que la Constitución establece para los estados se aplicarán para las autoridades del Distrito Federal.

### 3.9. Sistema de coordinación fiscal.

#### Ley de Coordinación Fiscal

Con el propósito de solucionar los problemas en materia de potestad y competencia tributarias entre Federación, estados y municipios, y a fin de fortalecer el pacto federal, se realizaron tres convenciones nacionales fiscales y gran número de reuniones nacionales de funcionarios fiscales estatales y federales, siempre procurando la coordinación entre la Federación y las entidades federativas en materia fiscal.

En la actualidad esta actividad tiene su base en la Ley de Coordinación Fiscal, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 27 de diciembre de 1978, con la cual se pretende:

- a) Coordinar el sistema fiscal de la Federación, estados, municipios y Distrito Federal;
- b) Organizar el Fondo General de Participaciones;
- c) Fijar las participaciones a las entidades federativas;
- d) Regular la forma de colaboración administrativa; y
- e) Establecer organismos para el manejo de la coordinación.

El instrumento básico para la operación de este sistema de coordinación es el convenio de adhesión que celebran las diferentes partes a fin de lograr los propósitos enunciados, en donde se acuerda que las entidades se abstendrán de establecer o mantener contribuciones previstas expresamente por leyes fiscales federales; además del convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal para que las autoridades estatales y municipales participen en las funciones de recaudación, fiscalización y administración de los ingresos federales.

La coordinación fiscal entre la Federación y los estados, y entre éstos y los municipios, da lugar a las participaciones en el producto de las contribuciones federales, para lo cual se crean diferentes fondos, según la Ley de Coordinación Fiscal:

- a) Fondo General de Participaciones: formado con 20% de la recaudación federal, así como por los derechos sobre la extracción del petróleo y de minería; 1% de la recaudación federal participable en el ejercicio, que corresponderá a las entidades federativas y los municipios cuando se coordinen en materia de derechos, 80% del impuesto recaudado en 1989 por las entidades federativas, por concepto de las bases especiales de tributación; los accesorios de las contribuciones y 50% de los productos relacionados con la venta o arrendamiento o explotación de bienes o bosques.
- b) Fondo de Fomento Municipal. Con 1% de la recaudación federal participable.

Los estados deberán entregar a sus municipios cuando menos 20% del Fondo General de Participaciones y del Fondo Financiero Complementario. Respecto del Fondo de Fomento Municipal, los municipios lo perciben íntegramente.

Los organismos que se encargan del desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento de este sistema son:

- a) La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales;
- b) La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales; y

- c) El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (INDETEC), en los cuales se encuentran representados el gobierno federal y los gobiernos de las entidades federativas.

Finalmente, es necesario señalar que la incorporación al Sistema de Coordinación genera ciertas limitaciones a la potestad tributaria de los estados, principalmente en materia de derechos, ya que sólo podrán establecerlos en algunos casos de licencias, registros, uso de vía pública, e inspección y vigilancia.

### 3.10. Límites a la potestad tributaria

El ejercicio de la potestad tributaria debe ajustarse a los lineamientos señalados por la Constitución, tanto por lo que se refiere al establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, restricción a la que identificamos como el límite a la potestad tributaria del Estado.

El establecimiento de un tributo no sólo debe seguir los lineamientos orgánicos de la Constitución, sino que también debe respetar las garantías del gobernado, pues de no ser así, el contribuyente podrá promover el juicio de amparo, para dejar sin eficacia un tributo nacido en contra del orden establecido por la Constitución.

#### 3.10.1. Irretroactividad

El artículo 14 constitucional establece que: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Esta prohibición es tanto para el poder encargado de expedir las leyes, como para todas aquellas autoridades que las aplican. Se presenta cuando la duración de una situación jurídica, nacida al amparo de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra.

Respecto de esta cuestión la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió una ejecutoria donde establece que: "El problema de la aplicación de las leyes en cuanto al tiempo, descansa en la diferencia entre el efecto inmediato y el efecto retroactivo de una ley, siendo el primero, la aplicación de una ley en el presente y el segundo en el pasado. ...Esta distinción se ve con claridad cuando se trata de situaciones jurídicas nacidas y extinguidas bajo el imperio de una sola ley, pero requiere algunas explicaciones cuando la duración de una situación jurídica, nacida al amparo de una ley, se prolonga más allá de la fecha en que dicha ley fue sustituida por otra. Para estos casos, se hace preciso determinar en qué consiste el efecto inmediato y cuál sería el retroactivo de una ley; si la nueva ley pretende aplicarse a hechos verificados *facta praeterita* es retroactiva; si pretende aplicarse a situaciones en curso *facta pendencia*, será necesario establecer una separación entre las partes

anteriores, para las cuales la ley nueva, al aplicarse, no tendrá un efecto inmediato; por último, en relación con los hechos futuros *facta futura* es claro que la ley no puede ser nunca retroactiva”.

Esta interpretación nos puede servir como base para concluir que en materia tributaria el punto de partida para determinar la irretroactividad de la ley se encuentra en la realización del hecho generador en relación con su vigencia, de tal modo que sólo podrán generarse efectos jurídicos conforme a lo dispuesto en la norma tributaria vigente en el momento en que el hecho generador se realizó. Esta característica se establece en el artículo 6° del *Código Fiscal de la Federación*.

### 3.10.2. Legalidad

Esta garantía incluye dos aspectos: 1) Sobre el establecimiento de las contribuciones y 2) Sobre la actuación de las autoridades.

La primera parte se encuentra regulada en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, lo que significa que sólo por ley, formal y materialmente considerada, pueden ser impuestas las contribuciones, con los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, lo que nos permite aplicar en este caso el aforismo de *Nullum Tributum sine lege*.

Este precedente nos lleva a considerar el principio de Reserva de la Ley, en virtud del cual las contribuciones sólo pueden ser establecidas por una norma generada conforme al proceso legislativo que prevé nuestra Constitución, es decir, sólo la ley, formal y materialmente considerada, puede regular los elementos que las integran: sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, como lo establece el artículo 5° del *Código Fiscal de la Federación*.

Como excepción a este principio encontramos la posibilidad de que el Ejecutivo legisle en los términos de los artículos 29 y 131, párrafo segundo, de la Constitución.

El segundo aspecto se reglamenta en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, que condiciona todo acto de molestia y, en general, todo acto de autoridad a estar fundado y motivado. Dicho párrafo expresa: “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”.

El *Código Fiscal de la Federación* señala que entre las causas que producen la anulación de una resolución o de un procedimiento administrativo, se encuentra la omisión o incumplimiento de las formalidades que legalmente deba revestir la resolución o el procedimiento impugnado.

El último párrafo del artículo 16 autoriza la realización de actos de control de impuestos a través de la inspección de papeles y libros de los contribuyentes, para conocer el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, siguiendo las formalidades prescritas para los cateos.

### 3.10.3. Libertad de trabajo

El artículo 5° de la Constitución consigna la libertad de trabajo, en la cual existe un límite al poder tributario del Estado, ya que un impuesto no debe afectar dicha libertad de empleo, como tampoco la libertad y seguridad requeridas para que una persona se dedique a la industria o comercio que le acomode, siempre que la actividad sea lícita.

La libertad de trabajo no debe ser atacada por el ejercicio del poder fiscal al expedir leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor realizada.

### 3.10.4. Derecho de petición

La Constitución establece en su artículo 8° que “Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa”.

La existencia de esta garantía individual es producto de la exigencia social y jurídica de un régimen de derecho. En materia tributaria el derecho de petición es una facultad que todo individuo tiene para solicitar la intervención de las autoridades fiscales a fin de que se cumpla la ley fiscal. Cuando el gobernado ejerza su derecho de petición, la autoridad deberá emitir un acuerdo escrito en respuesta a la petición que le fue presentada.

El criterio de la Suprema Corte de Justicia es que: “La garantía no consiste en que las peticiones se tramiten y resuelvan sin las formalidades y requisitos que establecen las leyes relativas; pero sí impone a las autoridades la obligación de dictar a toda petición hecha por escrito, esté bien o mal formulada, un acuerdo también por escrito, que debe hacerse saber en breve término al peticionario”.

### 3.10.5. No confiscación de bienes

De acuerdo con el artículo 22 constitucional, queda prohibida la confiscación de bienes, y el mismo precepto señala de manera expresa que no se considera confiscación la aplicación total o parcial de bienes para el pago de impuestos o multas.

El Estado, es conveniente hacer notar, no está facultado por dicho ordenamiento para aprobar impuestos confiscatorios; lo que se busca con este precepto es evitar que los particulares evadan el pago de sus contribuciones.

### 3.10.6. Exención de impuestos

El artículo 28 de la Constitución establece que en los Estados Unidos Mexicanos queda prohibida la exención de impuestos, en los términos que establezca en la ley secundaria. El texto original de este artículo establecía la prohibición absoluta de la exención.

Este enunciado originó grandes controversias entre los doctrinarios, y al respecto la Suprema Corte de Justicia mantuvo el criterio de que mientras la exención no se otorgue en forma particular en un momento dado, sino que se aplique a toda una categoría de sujetos, estará dentro de los lineamientos constitucionales. La tesis de la Suprema Corte es:

...la prohibición de exención de impuestos a que se refiere el artículo 28 constitucional está reservada para los casos en que se trata de favorecer a determinadas personas, estableciendo un privilegio a su favor, pero no cuando la exención alcanza a toda una categoría de personas por medio de leyes de carácter general.

### 3.10.7. Proporcionalidad y equidad

La proporcionalidad de las contribuciones se encuentra prevista en la fracción IV del artículo 31 constitucional, en la que se establece la obligación de contribuir de esta forma para los gastos públicos. En el mismo dispositivo se hace referencia a la equidad en la imposición.

La idea de proporcionalidad necesariamente debe ser referida a un todo, del que la contribución forma parte, y es de esta forma que se ha determinado que esa proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica, que implica una idea más amplia y que no necesariamente coincide con la posibilidad de participar en el sufragio de los gastos públicos, puesto que debe entenderse que la capacidad económica plantea un panorama muy amplio de todos los elementos que participan en las condiciones económicas de las personas, en tanto que la capacidad contributiva implica una depuración de estos elementos, a fin de fijar la parte en que el individuo puede participar para la cobertura de los gastos públicos.

La equidad se identifica como el impacto del gravamen, que debe ser el mismo para todas las personas que se encuentren colocadas en la misma circunstancia con-

tributiva. Esto nos permite reiterar que la equidad resulta la "justicia del caso concreto".

## Bibliografía

- ARRIOJA Vizcaino, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1982.
- BURGOA, Ignacio, *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa, 1973.
- CORTINA, Alfonso, *Curso de Política y Finanzas Públicas de México*, México, Porrúa, 1977.
- DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.
- FLORES Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1981.
- FONROUGE Giuliani, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1970.
- JARACH, Dino. *Curso Superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional CIMA, 1969.
- HALLIVIS Pelayo, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y Administración Tributaria de México*, México, Tax Editores-INAP, 2000.
- LÓPEZ Portillo, José, *Génesis y Teoría General del Estado Moderno*, México, Porrúa, 1949.
- MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.
- ROUSSEAU, Juan J., *El Contrato Social*, México, Editores Mexicanos Unidos, 1999.
- SÁNCHEZ Gómez, Narciso, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Porrúa, 1999.
- VON EHEBERG, Karl Theodor, *Compendio de Hacienda Pública*, México, América, 1945.

## 4. Las contribuciones

- 
- |                                                 |                                          |
|-------------------------------------------------|------------------------------------------|
| 4.1. Características de las contribuciones      |                                          |
| 4.1.1. Obligación personal                      |                                          |
| 4.1.2. Aportación pecuniaria                    |                                          |
| 4.1.3. Para el gasto público                    |                                          |
| 4.1.4. Proporcional y equitativa                |                                          |
| 4.1.5. Establecimiento sólo a través de una ley |                                          |
| 4.2. Clasificación de las contribuciones        |                                          |
| 4.2.1. Impuestos                                |                                          |
| 4.2.2. Aportaciones de seguridad social         |                                          |
| 4.2.3. Contribuciones de mejoras                |                                          |
| 4.2.4. Derechos                                 |                                          |
|                                                 | 4.2.5. Accesorios de las contribuciones  |
|                                                 | 4.3. Los impuestos                       |
|                                                 | 4.4. Principios de los impuestos         |
|                                                 | 4.4.1. Los principios generales          |
|                                                 | 4.4.2. Los principios elementales        |
|                                                 | 4.4.3. Los principios constitucionales   |
|                                                 | 4.5. Clasificación de los impuestos      |
|                                                 | 4.6. Efectos de la tributación           |
|                                                 | 4.6.1. La repercusión                    |
|                                                 | 4.6.2. La difusión                       |
|                                                 | 4.6.3. La utilización del desgravamiento |
|                                                 | 4.6.4. La evasión                        |

### Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Describir las características de las contribuciones.
  2. Diferenciar los presupuestos de cada una de las contribuciones.
  3. Enunciar los principios básicos de las contribuciones.
  4. Describir los elementos fundamentales de las contribuciones.
  5. Explicar los principios establecidos en la fracción IV del artículo 31 constitucional.
  6. Describir el fenómeno de la repercusión.
  7. Comentar los efectos económicos de la tributación.
  8. Diferenciar los impuestos directos de los indirectos, y los reales de los personales.
- 

Las contribuciones son las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les asigne, como impuestos, derechos, o

contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre genérico de *tributos* en razón de la imposición unilateral por parte del ente público.

Para exponer un concepto de lo que debemos entender por tributo, partiremos de lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional, que establece la obligación de "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Con base en el texto constitucional transcrito, es posible identificar a los tributos como las aportaciones económicas que, de acuerdo con la ley, exige el Estado de manera proporcional y equitativa a los particulares sujetos a su potestad soberana, y que se destinan a cubrir el gasto público.

Con la intención de reforzar el concepto citaremos dos definiciones de distinguidos tratadistas: Giuliani Fonrouge lo define como "una prestación obligatoria, comúnmente en dinero, exigida por el Estado en virtud de su poder de imperio y que da lugar a relaciones jurídicas de derecho público". De acuerdo con el maestro Sergio F. de la Garza, que también utiliza el término como equivalente de contribución, "el tributo consiste en una relación que se establece entre dos sujetos: de un lado el acreedor del tributo, quien tiene derecho a exigir la prestación, esto es, el Estado, y por el otro, el deudor del tributo, quien tiene la obligación de realizar la prestación obligatoria, pecuniaria o en especie".

## 4.1. Características de las contribuciones

De la disposición constitucional transcrita podemos derivar algunas notas esenciales para la determinación del concepto que pretendemos esclarecer. Estas notas son:

1. Su naturaleza es netamente personal.
2. Son aportaciones pecuniarias.
3. Su producto se debe destinar a cubrir los gastos de los entes públicos.
4. La aportación debe ser proporcional y equitativa.
5. Esta obligación se puede establecer sólo mediante disposición legal.

### 4.1.1. Obligación personal

"Es obligación de los mexicanos contribuir...". De acuerdo con el principio fundamental, el Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y sólo a ellas. Las relaciones jurídicas se generan entre las personas, no con las cosas, ya que éstas, como propiedad de las personas, sirven como garantía en el cumplimiento de sus obligaciones. Así la obligación,

que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

La explicación del sometimiento de los particulares se ha realizado con base en dos interpretaciones: por un lado, la relativa a la generalidad de la ley que se establece en el artículo primero constitucional, la cual se acepta para todas las personas y en todas las ramas del Derecho, ya que sería absurda la sustracción de cualquier persona o materia, por ejemplo, los extranjeros. Por otro lado encontramos la explicación que se deriva de las fracciones VII y XXX del artículo 73 constitucional, donde la primera establece la facultad del Congreso para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y la segunda incluye las facultades implícitas para hacer efectivas las disposiciones expresamente señaladas y, si el Congreso tiene autorizado el establecimiento de contribuciones, deberá entenderse que podrán imponerse hasta donde el poder de imperio del Estado alcance.

#### 4.1.2. Aportación pecuniaria

“Contribuir para los gastos...”. Es indiscutible que se puede contribuir con el Estado de muy diversas maneras, sin embargo, cuando se habla de que la aportación es para gastos, sólo podremos pensar en que la contribución será de carácter pecuniario, dada la naturaleza monetaria de la economía actual. Sin embargo, es posible que las contribuciones sean en especie.

#### 4.1.3. Para el gasto público

“Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, Distrito Federal, estado o municipio en que residan...”. De lo anterior derivamos que el producto de las contribuciones solamente se puede destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es elemento esencial de los tributos.

Lo expuesto pone de manifiesto la generalidad del destino de estos productos, lo cual no excluye la posibilidad de asignarlos a fines específicos dentro del gasto público. Por lo tanto, tenemos que de la masa global de los ingresos tributarios se harán las aplicaciones que procedan para aspectos particulares del gasto público, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, claro está, siempre apoyados en una disposición legal.

#### 4.1.4. Proporcional y equitativa

“...de la manera proporcional y equitativa...”. Quizá sean estos elementos de las contribuciones los que más controversias han originado con respecto a las características que ellas presentan.

La proporcionalidad da la idea de una parte de algo; necesariamente hace alusión a una parte de alguna cosa con características económicas, por lo que deducimos que el tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir. La equidad, por su parte, se origina en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias. La Suprema Corte de Justicia identificó estos conceptos al manifestar que el tributo "...es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria, y es proporcional, puesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes...".

Además de la anterior existen diversas tesis de la Suprema Corte en las que se ha pretendido, sin conseguirlo, aclarar los conceptos que nos ocupan. Una de esas definiciones señala que una ley tributaria dejará de ser proporcional y equitativa "...cuando aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso..." (*Apéndice de Jurisprudencia 1917-1975*, tesis 54, págs. 127 y 128), lo cual nos deja en la misma confusión.

Podemos concluir con la explicación más sencilla indicando que habrá proporcionalidad y equidad cuando la carga del impuesto sea de acuerdo con la capacidad contributiva de los sujetos y se aplique a todos aquellos que se encuentren en el supuesto señalado por la ley.

#### 4.1.5. Establecimiento sólo a través de una ley

"...y equitativa que dispongan las leyes". El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones se impongan solamente por medio de una ley. Esta disposición identifica al principio de legalidad en materia tributaria. Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cual él y sólo él podrá emitir leyes en sentido formal y material; es más, dentro del proceso legislativo, cuando se trata de leyes relativas a las contribuciones se requiere que la cámara de origen sea precisamente la Cámara de Diputados, la cual, conforme a la teoría constitucional, es la representante de la población (artículo 72).

Este criterio sería plenamente válido en una estructura estatal donde la división de poderes fuera rígida, lo cual, como se ha demostrado ampliamente, es improcedente. Nuestro sistema constitucional prevé dos excepciones al principio general: cuando se trate de situaciones de emergencia que pongan en grave peligro la seguridad del país, y cuando el Ejecutivo sea autorizado por el Legislativo para dictar leyes a fin de regular la economía del país y el comercio exterior (artículos 29, 49 y 131 constitucionales). En estos casos y sólo en ellos, el Ejecutivo podrá ejercer facultades legislativas emitiendo los llamados decretos ley, que son

formalmente decretos del Ejecutivo y materialmente normas jurídicas generales, impersonales y abstractas.

Así tenemos que solamente en los dos casos mencionados las contribuciones pueden ser impuestas por el Ejecutivo, pero sin perder de vista que el principio general ordena que se establezcan mediante una ley, formal y materialmente hablando.

## 4.2. Clasificación de las contribuciones

Cuando realizamos el análisis de los ingresos de la Federación dejamos asentado que, de ellos, los ingresos tributarios solamente son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, las contribuciones de mejoras y los derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

### 4.2.1. Impuestos

Conforme a la teoría de la tributación, la figura tributaria por excelencia son los impuestos, que representan el monto de ingresos tributarios más importante que perciben la Federación, las entidades federativas y los municipios.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 2º, fracción I, del *Código Fiscal de la Federación*: "Impuestos son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma...". En el propio *Código Fiscal de la Federación* se establece, sin lugar a dudas, que los impuestos son los tributos más representativos, ya que se tratan como gravámenes a cargo de los particulares, de tal manera que la mayoría de las relaciones entre el fisco y los contribuyentes se vinculan con la determinación, liquidación, pago y posible impugnación de los ya citados impuestos.

### 4.2.2. Aportaciones de seguridad social

Tenemos otras figuras señaladas en la *Ley de Ingresos de la Federación*, las cuales se catalogan también como tributos. Nos referimos a las aportaciones para el INFONAVIT y las cuotas para el seguro social, conocidas como aportaciones de seguridad social.

Estas contribuciones generalmente se refieren a cuotas obrero-patronales que tienen como fin cubrir los gastos necesarios para el otorgamiento de beneficios de seguridad social, como asistencia médica, quirúrgica, hospitalaria, seguro de maternidad, indemnización, jubilación, derechos a la vivienda, créditos hipotecarios, centros vacacionales y apoyos para capacitación, entre otros.

El artículo 2º, fracción II, del Código Fiscal señala: "Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado".

Pero las denominaciones de aportaciones, cuotas o contribuciones, más que jurídicas son económicas, ya que sólo se refieren a un contenido económico pero no nos informan de su estructura y mucho menos sobre los elementos jurídicos que las conforman. Según parece, estos nombres se utilizan sólo para caracterizar alguna diferencia nominal respecto de los demás tributos.

#### 4.2.3. Contribuciones de mejoras

A fin de precisar la naturaleza jurídica de estos gravámenes debemos recurrir a la doctrina, que nos proporciona una figura adecuada al caso denominada contribuciones especiales, que se establece por imposición unilateral del Estado en función de un beneficio claramente obtenido por el deudor, que se genera por la realización de obras públicas o por el establecimiento de servicios cuyo producto debe ser destinado a cubrir el gasto originado por la obra o el servicio.

Las contribuciones de mejoras también participan de la naturaleza tributaria, sobre todo por la imposición unilateral de la exacción y el fin de su producto para un gasto de naturaleza pública, que proporciona ventajas especiales a los propietarios de bienes inmuebles, ya que se trata de una aportación que hacen los particulares para costear una obra pública o un servicio que brinda ventajas económicas o de bienestar social al individuo, a la familia y a la comunidad, tales como carreteras, mercados, escuelas, etc. Cabe resaltar que estas contribuciones incrementan el valor comercial de los bienes inmuebles ubicados en el área de influencia de la obra respectiva, beneficiando al contribuyente de manera directa e indirecta.

El *Código Fiscal de la Federación* las define en la fracción III de su artículo 2º como: "...las establecidas en ley a cargo de personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

#### 4.2.4. Derechos

Otro apartado de la *Ley de Ingresos de la Federación* lo constituyen los derechos, también denominados "tasas" por la doctrina, los cuales han dado lugar a gran número de controversias con respecto a su naturaleza tributaria, ya que inicialmente una corriente no los consideró como tributos en virtud de que para el nacimiento de la obligación opinaba que era necesaria la participación de la voluntad del sujeto que solicita el servicio. Sin embargo, la generalidad de la doctrina los incluye como contribuciones, ya que su establecimiento se impone por dis-

posición unilateral del Estado, y la participación de la voluntad del particular lo que pretende es la obtención del servicio, no la obligación, que por tratarse de un tributo, se genera por disposición de la ley, no por la expresión de la voluntad del particular.

Con base en nuestro Código Fiscal también podemos concluir en su naturaleza tributaria, puesto que, como contraprestaciones, se trata de aportaciones de los particulares cuyo origen es la prestación de un servicio otorgado por el Estado en sus funciones de Derecho Público, o el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación.

El artículo 2º, fracción IV, del invocado Código Fiscal Federal los define como: "...las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la ley federal de derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado."

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia de la Nación estableció lo siguiente:

**DERECHOS TRIBUTARIOS POR SERVICIOS. SU EVOLUCIÓN EN LA JURISPRUDENCIA.** Las características de los derechos tributarios que actualmente prevalecen en la jurisprudencia de este alto tribunal encuentran sus orígenes, según revela un análisis histórico de los precedentes sentados sobre la materia, en la distinción establecida entre derechos e impuestos conforme al artículo 3o. del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos treinta y ocho, y su similar del Código del año de mil novecientos sesenta y siete, a partir de la cual se consideró que la causa generadora de los derechos no residía en la obligación general de contribuir al gasto público, sino en la recepción de un beneficio concreto en favor de ciertas personas, derivado de la realización de obras o servicios ("COOPERACIÓN, NATURALEZA DE LA", jurisprudencia 33 del Apéndice de 1975, 1a. Parte; A.R. 7228/57 Eduardo Arochi Serrano; A.R. 5318/64 Catalina Ensástegui Vda. de la O.; A.R. 4183/59 Marta Teresa Chávez Campomanes y coags.). Este criterio, sentado originalmente a propósito de los derechos de cooperación (que entonces se entendían como una subespecie incluida en el rubro general de derechos), se desarrollaría más adelante con motivo del análisis de otros ejemplos de derechos, en el sentido de que le eran inaplicables los principios de proporcionalidad y equidad en su concepción clásica elaborada para analizar a los impuestos, y que los mismos implicaban en materia de derechos

que existiera una razonable relación entre su cuantía y el costo general y/o específico del servicio prestado ("DERECHOS POR EXPEDICIÓN, TRASPASO, REVALIDACIÓN Y CANJE DE PERMISOS Y LICENCIAS MUNICIPALES DE GIROS MERCANTILES, INCONSTITUCIONALIDAD DEL ARTÍCULO 14, FRACCIONES I, INCISO C, II, INCISO D, DE LA LEY DE INGRESOS DEL MUNICIPIO DE TECATE, BAJA CALIFORNIA, PARA EL AÑO DE 1962, QUE FIJA EL MONTO DE ESOS DERECHOS CON BASE EN EL CAPITAL EN GIRO DE LOS CAUSANTES, Y NO EN LOS SERVICIOS PRESTADOS A LOS PARTICULARES", Vol. CXIV, 6a. Época, Primera Parte; "DERECHOS FISCALES. LA PROPORCIONALIDAD Y EQUITAD DE ÉSTOS ESTÁ REGIDA POR UN SISTEMA DISTINTO DEL DE LOS IMPUESTOS", Vol. 169 a 174, 7a. Época, Primera Parte; "AGUA POTABLE, SERVICIO MARÍTIMO DE. EL ARTÍCULO 201, FRACCIÓN I, DE LA LEY DE HACIENDA PARA EL TERRITORIO DE BAJA CALIFORNIA, REFORMADO POR DECRETO DE 26 DE DICIEMBRE DE 1967, QUE AUMENTÓ LA CUOTA DEL DERECHO DE 2 A 4 PESOS EL METRO CÚBICO DE AGUA POTABLE EN EL SERVICIO MARÍTIMO, ES PROPORCIONAL Y EQUITATIVO; Y POR LO TANTO NO ES EXORBITANTE O RUINOSO EL DERECHO QUE SE PAGA POR DICHO SERVICIO", Informe de 1971, Primera Parte, pág. 71). El criterio sentado en estos términos, según el cual los principios constitucionales tributarios debían interpretarse de acuerdo con la naturaleza del hecho generador de los derechos, no se modificó a pesar de que el artículo 2o., fracción III del Código Fiscal de la Federación del año de mil novecientos ochenta y uno abandonó la noción de contraprestación para definir a los derechos como «las contribuciones establecidas por la prestación de un servicio prestado por el Estado en su carácter de persona de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público» (A.R. 7233/85 Mexicana del Cobre, S.A. y A.R. 202/91 Comercial Mabe, S.A.). De acuerdo con las ideas anteriores avaladas por un gran sector de la doctrina clásica tanto nacional como internacional, puede afirmarse que los derechos por servicios son una especie del género contribuciones que tiene su causa en la recepción de lo que propiamente se conoce como una actividad de la Administración, individualizada, concreta y determinada, con motivo de la cual se establece una relación singularizada entre la Administración y el usuario, que justifica el pago del tributo.

(Tesis Jurisprudencial P./J. 41/96, Novena Época, Tomo IV, julio de 1996; del *Semanario Judicial de la Federación*.)

#### 4.2.5. Accesorios de las contribuciones

Tratándose de ingresos derivados de los tributarios no clasificables como impuestos, aportaciones de seguridad social, derechos o contribuciones especiales, como los recargos, las multas y los gastos de ejecución, conforme a nuestro código se considera que participan de la naturaleza de los ingresos tributarios, por ser accesorios de ellos.

Para concluir lo relativo a la clasificación de los tributos y de acuerdo con la concepción que tenemos de esta figura genérica, con base en su presupuesto de hecho (hecho imponible), podemos determinar que las especies de contribuciones son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

Conforme a este criterio, en los impuestos el presupuesto de hecho está representado por cualquier actividad de contenido económico que el Estado, a través del poder legislativo, considere suficiente para que al efectuarse genere la obligación.

Respecto de los derechos tenemos que el presupuesto de hecho es la prestación de un servicio particularizado al contribuyente, o el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la Federación.

Finalmente, en las aportaciones de seguridad social el presupuesto de hecho será el beneficio recibido por el contribuyente como consecuencia del establecimiento de un servicio de seguridad social realizado por el Estado, o por haber sido sustituido por el mismo en una obligación de seguridad social; y en las contribuciones de mejoras, lo será el beneficio que obtendrá el sujeto como consecuencia de la realización de una obra pública.

### 4.3. Los impuestos

El término impuesto se deriva de la raíz latina, *impositus*, que expresa: tributo o carga. El impuesto es la obligación coactiva y sin contraprestación, de efectuar una transmisión de valores económicos, por lo común en dinero, en favor del Estado y de las entidades autorizadas jurídicamente para recibirlos, por un sujeto económico, con fundamento en una ley que establece las condiciones de la prestación de manera autoritaria y unilateral.

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

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que éstos debían cubrir, como porciones determinadas de su producción o la

ejecución de ciertos trabajos. El poder omnipotente del soberano determinaba qué cargas debían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas. Luego, con el nacimiento del Estado, su poder también se manifestó con la imposición de cargas a su población.

La carga tributaria en todos los tiempos ha causado grandes discusiones y ha dado lugar a diferentes inquietudes que tratan de explicarla. Es muy significativa la pregunta formulada a Jesucristo acerca de si debía o no pagarse tributo al César.

Los tributos tuvieron gran importancia debido a su conexión con movimientos que han transformado a la humanidad. Como dice André Maurois en su *Historia de Francia* al referirse al sistema que la Galia heredó de los romanos: "dichos impuestos eran muy elevados, y la carga fiscal excesiva fue, sin duda, una de las causas de la ruina del Imperio romano." La gran satisfacción que producían las campañas napoleónicas no fueron suficientes para contrarrestar las molestias que les causaban la impuestos para su financiamiento. Es que la exacción tributaria afecta los bolsillos de la población, a unos más que otros, pero la molestia siempre estará presente, ya que el establecimiento de contribuciones es la medida menos popular que existe.

Por esto, los principios políticos han planteado que todo gravamen tenga la aceptación de la voluntad del pueblo, expresada por sus representantes. La Revolución Francesa, que generó la Declaración de los Derechos del Hombre y del Ciudadano, estableció que "Todos los ciudadanos tienen el derecho de comprobar por sí o por sus representantes la necesidad de la contribución pública, de consentirla libremente, de ver el empleo que se le da y de determinar la cuota, el asiento, el cobro y la duración". De igual manera se manifiesta la inquietud en el movimiento de Independencia de los Estados Unidos de Norteamérica, impulsada ésta por el establecimiento de impuestos sin la representación de las colonias americanas.

La manifestación de este poder se ha tratado de justificar de muy diferentes formas. Se han expuesto diversas teorías para fundamentar su existencia, entre las que encontramos las teorías de la equivalencia, del seguro, del capital nacional, y la del sacrificio, sin que ninguna de ellas haya superado la crítica, puesto que exponen argumentos que no llegan a tener el peso suficiente para su justificación.

La teoría de la equivalencia considera al impuesto como el precio correspondiente a los servicios prestados por el Estado en favor de los particulares. Esta idea no es aceptable porque nadie recibe los beneficios de los servicios públicos en proporción de los impuestos que paga y, en muchos casos, el beneficio particular es inversamente proporcional al impuesto pagado. Por otra parte, no podemos aceptar la idea de que lo percibido por el Estado por concepto de impuestos sea destinado única y exclusivamente a la prestación de servicios públicos.

La teoría del seguro considera al impuesto como una prima de seguro que los particulares pagan por la protección personal; por la seguridad que en sus bie-

nes y en su persona les proporciona el Estado. No podemos aceptar que el Estado tenga como única o principal función la protección individual; su existencia sobrepasa con mucho este cometido, además de que el producto de los impuestos tiene muy diversas finalidades.

La teoría del capital nacional expone que los impuestos representan la cantidad necesaria para cubrir los gastos que demanda el manejo del capital del Estado, a fin de mantener y desarrollar la planta generadora de riqueza en un país. También se ha atacado esta teoría en virtud de que el fin de los impuestos no puede circunscribirse sólo a esta actividad, sino que se aplica a todo tipo de gastos públicos, entre los que se encuentran los servicios públicos, la defensa y las diferentes actividades para el desarrollo.

La teoría del sacrificio identifica al impuesto como una carga que debe ser soportada con el mínimo esfuerzo. Esta teoría más que tratar de justificar la existencia de los impuestos, proporciona un elemento que se debe considerar en el establecimiento de las contribuciones: que el sacrificio producido por el impuesto en cada individuo sea el mínimo posible.

La verdad es que el fundamento y la justificación de los impuestos se deben encontrar en la propia disposición constitucional que establece la obligación de contribuir a los gastos públicos del ente político al cual está ligado el individuo, ya sea por razones de residencia, nacionalidad o de economía. Esta teoría se conoce con el nombre de teoría del deber.

La soberanía y el ejercicio de la potestad tributaria otorgan al Estado libertad para elegir los criterios que considere conveniente para establecerlos, conforme a los criterios de residencia, producción de riqueza, obtención de ingresos, etcétera.

#### 4.4. Principios de los impuestos

El ejercicio de la potestad tributaria debe observar una serie de principios y prever los efectos que puede originar la imposición, ya que la aplicación indiscriminada y arbitraria de contribuciones puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales en un Estado. Por ello, el conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado.

El tema de los principios de la imposición es materia de la ciencia de las finanzas, ya que en ella convergen, como lo anotamos en el primer capítulo, la economía, la política y el Derecho, y cada una de estas disciplinas aporta elementos para la mejor y más adecuada imposición.

Para efectos de nuestro estudio haremos una división en tres clases de principios:

1. Los principios generales, en donde incluiremos un interesante enfoque de Fritz Neumark (Principios de la imposición);
2. Los principios elementales de Adam Smith, expuestos en su obra clásica *La riqueza de las naciones*; y
3. Los principios constitucionales que se derivan de nuestra Carta Magna.

#### 4.4.1. Los principios generales

El tratadista alemán Fritz Neumark nos presenta una visión general, sistemática y amplia de los principios a que se debe someter la política fiscal para poder calificarse como justa y económicamente racional. Este autor considera que a fin de alcanzar los objetivos de justicia, economía y eficacia en la tributación, se deben observar los principios que denomina político-sociales, político-económicos y técnico-tributarios.

Para lograr la justicia en la imposición se deben distribuir los gravámenes de tal forma que el reparto de la carga tributaria resulte lo más equilibrado posible, lo cual se logra mediante la aplicación de los principios político-sociales.

Los objetivos de economía, que se manifiestan en la consecución de la eficacia, la estabilidad y el desarrollo económico, se pueden alcanzar con la aplicación de los principios político-económicos, a través de los cuales se permite la libre competencia y el desarrollo normal de los diversos sectores de la economía, así como la suficiencia presupuestaria y la adaptación a las fluctuaciones de la actividad económica.

Con el propósito de lograr la eficacia operativa de la imposición, debe existir una estructuración adecuada del sistema y de las normas tributarias, que por su congruencia, precisión y claridad faciliten su aplicación a los contribuyentes y a la administración, lo cual se logra a través de los principios técnico-tributarios.

#### 4.4.2. Los principios elementales

Los principios de igualdad, certidumbre, comodidad y economía, que hace más de dos siglos expuso Adam Smith en el libro V, capítulo II, parte II, de su obra *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, siguen teniendo vigencia, ya que su observancia resulta indispensable para el buen funcionamiento de todo sistema tributario.

##### a) Principio de igualdad:

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.

Este principio, también denominado de justicia, se proyecta bajo dos formas: la generalidad de los impuestos y la uniformidad de los mismos.

La generalidad se refiere a que todos los individuos debemos pagar impuestos, por lo que nadie puede estar exento de esta obligación. La única excepción será la falta de capacidad contributiva. Con ello la idea se reduce a que nadie que tenga capacidad contributiva debe abstenerse de pagar impuestos.

La uniformidad significa que todos los contribuyentes deben ser iguales frente al impuesto, lo cual se logra con base en dos criterios: la capacidad contributiva, que es posibilidad económica de pagar un impuesto, como criterio objetivo; y la igualdad de sacrificio, que sirve para repartir equitativamente los impuestos y señalar cuotas del gravamen para cada fuente de ingresos, como criterio subjetivo.

### b) Principio de certidumbre:

El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier persona... La incertidumbre da pábulo al abuso y favorece la corrupción de ciertas gentes que son impopulares por la naturaleza misma de sus cargos, aun cuando no incurran en corrupción y abuso.

En este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cuál es su obligación y hasta qué límites tiene la misma, puesto que, además de la tendencia a evadir el mandato legal, en muchas ocasiones se incurre en incumplimiento por el hecho de que no se sabe a ciencia cierta cuál es la obligación, por lo complicado o impreciso de las disposiciones que la contienen.

Para el cumplimiento de este principio es necesario especificar con precisión los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, y las penas en caso de infracción, lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

### c) Principio de comodidad:

Todo impuesto debe cobrarse en el tiempo y de la forma que sean más cómodos para el contribuyente.

Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otros, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediata o casi inmediatamente

a la realización del hecho generador se resiente menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

El pago del impuesto resulta incómodo por sí mismo, sobre todo por falta de conciencia y aceptación del gravamen, y si además de ello su estructura y aplicación complican su operación, resultará que el contribuyente buscará la forma de justificar el incumplimiento de su obligación.

*d) Principio de economía:*

Toda contribución debe percibirse de tal forma que haya la menor diferencia posible entre las sumas que salen del bolsillo del contribuyente y las que se ingresan en el tesoro público, acortando el periodo de exacción lo más que se pueda.

Si, por el contrario, la diferencia es mucha, es posible que la recaudación del impuesto necesite de gran número de funcionarios y empleados cuyos sueldos devoran la mayor parte del producto del mismo, independientemente del costo de equipos de recaudación y control que, finalmente lo transforman en antieconómico.

#### 4.4.3. Los principios constitucionales

El ejercicio del poder tributario y la actuación de las autoridades en esta materia deben seguir determinados lineamientos que la propia Constitución y las leyes establecen. No es posible pensar en que la autoridad, por el hecho de serlo, pueda actuar a su libre arbitrio.

Es por ello que del análisis de las disposiciones constitucionales los estudiosos del Derecho han derivado una serie de reglas básicas que deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación, y se derivan del artículo 31 fracción IV de nuestra Carta Magna.

*a) Principio de legalidad:*

La fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República consagra el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos: "Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

Con el propósito de precisar la definición del concepto del principio de legalidad podemos citar la siguiente tesis emanada de nuestro máximo tribunal:

**IMPUESTOS, PRINCIPIO DE LEGALIDAD QUE EN MATERIA DE, CONSAGRA LA CONSTITUCIÓN FEDERAL.** El principio de legalidad se encuentra claramente establecido por el artículo 31 constitucional, al expresar, en su fracción IV, que los mexicanos deben contribuir para los gastos públicos de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes, y está, además, minuciosamente reglamentado en su aspecto formal por diversos preceptos que se refieren a la expedición de la Ley General de Ingresos, en la que se determinan los impuestos que se causarán y recaudarán durante el periodo que la misma abarca. Por otra parte, examinando atentamente este principio de legalidad, a la luz del sistema general que informa nuestras disposiciones constitucionales en materia impositiva y de explicación racional e histórica, se encuentra que la necesidad de que la carga tributaria de los gobernados esté establecida en una ley, no significa tan solo que el acto creador del impuesto deba emanar de aquel poder que, conforme a la Constitución del Estado, está encargado de la función legislativa, ya que así se satisface la exigencia de que sean los propios gobernados, a través de sus representantes, los que determinen las cargas fiscales que deben soportar, sino fundamentalmente que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria, estén consignados de manera expresa en la ley, de tal modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular, sino que el sujeto pasivo de la relación tributaria pueda, en todo momento, conocer la forma cierta de contribuir para los gastos públicos del Estado, y a la autoridad no queda otra cosa sino aplicar las disposiciones generales de observancia obligatoria, dictadas con anterioridad al caso concreto de cada causante. Esto, por lo demás, es consecuencia del principio general de legalidad, conforme al cual ningún órgano del Estado puede realizar actos individuales que no estén previstos y autorizados por la disposición general anterior, y está reconocido por el artículo 14 de nuestra Ley Fundamental. Lo contrario, es decir, la arbitrariedad en la imposición, la imprevisibilidad en las cargas tributarias y los impuestos que no tengan un claro apoyo legal, deben considerarse absolutamente proscritos en el régimen constitucional mexicano, sea cual fuere el pretexto con que pretenda justificárseles.

(Tesis Jurisprudencial, Séptima Época, Volúmenes 91-96, Primera Parte, Materia Constitucional Administrativa; del *Semanario Judicial de la Federación*.)

b) Principio de proporcionalidad y equidad:

La proporcionalidad es un concepto que se refiere, necesariamente, a una parte de un todo, y siempre en relación con el carácter económico de la carga impositiva. Se debe atender al panorama general de una economía nacional para poder determinar cuál es la relación y proporción entre las distintas fuentes impositivas. Para Margáin Manautou un tributo es proporcional cuando "Comprenda por igual... a todos aquellos individuos que se encuentren colocados en la misma situación o circunstancia."

Fritz Neumark define el principio de proporcionalidad como el principio de fijación y distribución de las cargas tributarias según la capacidad individual de pago de los contribuyentes, que exige que las cargas fiscales imputables en conjunto al individuo se estructuren de tal manera que, después de tener en cuenta todos los factores personales de importancia para los indicadores de la capacidad tributaria, reflejen la proporción de las capacidades individuales de pago y en consecuencia que las pérdidas ocasionadas al individuo por la imposición, en cuanto a su disponibilidad económico-financiera, puedan ser consideradas como igualmente onerosas en términos relativos.

Por su parte, Servando J. Garza en su obra *Las Garantías Constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano* nos dice lo siguiente:

Puesto que la proporcionalidad se sustenta en un concepto de justicia, debemos concluir que coincide con el de equidad. En el precepto constitucional encontramos la exigencia de justicia en materia tributaria acentuada mediante una expresión pleonástica por su idéntico contenido conceptual.

El principio de equidad concede universalidad al tributo; el impacto que éste origine debe ser el mismo para todos los implicados en la misma situación. Andrés Serra Rojas señala que por equidad debemos entender "Una igualdad de ánimo, un sentimiento que nos obliga a actuar de acuerdo con el deber o de la conciencia, más que por los mandatos de la justicia o de ley". Asimismo, Margáin Manautou estima a su vez que un tributo será equitativo cuando su impacto económico "sea el mismo para todos los comprendidos en la misma situación". Conforme a su acepción aristotélica, la equidad significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtiene tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias.

No obstante los diferentes criterios y tesis que se han emitido respecto de la proporcionalidad y equidad de los impuestos, podemos concluir con lo expuesto por el Pleno de la Suprema Corte en diversos amparos en revisión, con los números 7332/58 y 4325/64, en cuyas ejecutorias se resolvió que un impuesto "...es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la

misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes." (*Informe de la Suprema Corte correspondiente al año 1962*, pág. 108.)

En el año de 1985, la Suprema Corte de Justicia de la Nación fijó la jurisprudencia que expresa su interpretación al respecto:

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

(*Informe rendido a la Suprema Corte de la Nación*, primera parte, Pleno 1985, p. 402.)

## 4.5. Clasificación de los impuestos

Los impuestos presentan diferentes características, diferentes elementos que nos hacen clasificarlos de muy diversas formas. Existen clasificaciones tradicionales que atienden a las características que les son más peculiares.

Una primera clasificación es la que considera que los impuestos se dividen en directos e indirectos. Esta clasificación es básica y tradicional, aceptada por la mayoría de los autores, aunque algunos no están de acuerdo con los puntos de vista que se utilizan para diferenciarlos.

Existen dos criterios principales para distinguirlos: uno basado en la incidencia y otro que llamaremos administrativo.

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

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

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

Por lo que hace a los impuestos directos, éstos se dividen en: *a)* personales y *b)* reales.

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

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

como en el impuesto predial. En ellos se prescinde de las condiciones personales del contribuyente y del total de su patrimonio o renta, aplicándose el impuesto sólo sobre una manifestación objetiva y aislada de riqueza o capacidad contributiva.

Los impuestos indirectos, por su parte, se dividen en: *a)* impuestos sobre los actos y *b)* impuestos sobre el consumo.

El legislador debe tomar en cuenta una serie de elementos para determinar cuándo se van a gravar los actos y cuándo el consumo. El impuesto sobre los actos es aquel que recae sobre las operaciones — actos — que son parte del proceso económico. Un ejemplo de impuestos sobre los actos es el impuesto a la importación.

Los impuestos sobre el consumo se establecen al realizarse la última fase del proceso económico que se está gravando y cuando se realizan operaciones destinadas al consumo (figura 9).

| CONTRIBUCIÓN                     | PRESUPUESTO DE HECHO                                                                                                           | CLASIFICACIÓN |                      |
|----------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------|----------------------|
| IMPUESTOS                        | Manifestación de capacidad contributiva prevista por la ley                                                                    | Directos      | Reales<br>Personales |
| APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL | Beneficio que proporciona a los particulares la actividad que realiza el Estado para la satisfacción de necesidades colectivas | Indirectos    | Sobre los actos      |
| CONTRIBUCIONES DE MEJORAS        |                                                                                                                                |               | Sobre los consumos   |
| DERECHOS                         | Prestación que otorga el Estado individualmente a los particulares                                                             |               |                      |

Figura 9. Las contribuciones

## 4.6. Efectos de la tributación

Cuando se produce un fenómeno que el legislador ha tomado para regularlo en la norma jurídica, ese fenómeno, independientemente de la naturaleza particular que posea (económica, política, social, etc.), adquiere la característica de fenómeno jurídico. Si en especial el legislador le asigna efectos tributarios, de contenido fundamentalmente económico, estaremos frente a un fenómeno jurídico tributario, que al producir los efectos a que se refiere la Teoría General del Derecho, y que estrictamente se traducen en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones, concretamente en el campo económico, producen repercusiones que la doctrina denomina efectos económicos de la tributación.

Es indudable que como resultado del ejercicio de la potestad tributaria, el fenómeno de la imposición produce también otros efectos: políticos, por sus consecuencias en las relaciones entre el gobierno y la población; sociales, por la situación que se genera en el campo de las relaciones entre los individuos; sicológicos, por la reacción que tienen los contribuyentes por el impacto de los gravámenes, etcétera.

Pero de todos estos efectos, los que mayor atención han suscitado son los que se refieren a la materia propia de la imposición: la economía de los particulares, y por ello, sin tratar de agotar el estudio en este campo, que en este caso tiene una esencia eminentemente jurídica, trataremos de analizar los principales efectos de la tributación.

La mayoría de los autores se refieren a la repercusión, con sus fases de percusión, traslación e incidencia; a la difusión; a la utilización del desgravamiento; a la absorción; a la amortización; a la capitalización, y a la evasión. (Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*.)

#### 4.6.1. La repercusión

La repercusión, desde el punto de vista jurídico, es la autorización que concede la ley para trasladar la carga del impuesto de una persona a otra. Es un fenómeno imperante en el pago de los impuestos indirectos, como es el caso del IVA y del impuesto especial sobre producción y servicios, y se refiere a la caída del gravamen sobre el sujeto pasivo y en terceras personas que ven afectada su economía con el impacto del tributo.

Este fenómeno económico ocurre en tres etapas: la percusión, que es el impacto inicial que produce el tributo en un individuo que, conforme al Derecho, es el sujeto pasivo de la obligación. Podemos decir que es el efecto que en forma directa e inmediata se da sobre el sujeto que realiza el hecho generador.

Sin embargo, puede suceder que el sujeto señalado por la ley logre trasladar el efecto económico a otro sujeto que, a pesar de no haber realizado el hecho generador se encuentra con la obligación de pagarlo; este traslado de la carga fiscal se conoce con el nombre de traslación.

Pero dentro del proceso económico jurídico de las relaciones interpersonales, el sujeto que sufre la traslación puede encontrar la posibilidad de transmitirlo a otro, lo que dará lugar a una nueva traslación, que se puede presentar en forma ininterrumpida.

Este fenómeno de la traslación se puede analizar desde los puntos de vista económico y jurídico. En el primer caso la traslación no tiene ninguna base legal, pero puede suceder por las relaciones económicas que se originan entre los particulares. En el segundo punto el fenómeno se encuentra previsto y autorizado por la ley, y en este caso estamos frente a una traslación jurídica.

Dentro de este proceso llega un momento en que el último sujeto que sufrió la traslación se encuentra imposibilitado para seguir trasladando la carga del impuesto. En este caso se presenta la tercera etapa de este ciclo, la cual recibe el nombre de incidencia.

### 4.6.2. La difusión

La difusión es un fenómeno económico que consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas. Cuando el impuesto se aplica, se difunde entre diferentes personas que ven afectada su capacidad económica.

Cuando un impuesto llega hasta la persona que no está en condiciones de trasladarlo a otra, se presenta la incidencia, con la que termina la repercusión, dando lugar a otro fenómeno: la difusión.

La persona que ha sido incidida por un impuesto, el pagador, la persona que ha pagado realmente el impuesto, sufre una disminución en su renta o en su capital y por consiguiente en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad que ha pagado por concepto del impuesto.

A pesar de que la difusión se presenta siempre, no se realiza de igual manera en todos los casos, porque el que sufrió la incidencia del impuesto preferirá privarse o limitar el consumo de las cosas menos necesarias; así, habrá una mayor difusión del impuesto entre los que operan con artículos de lujo, y menor entre aquellos que lo hacen con artículos de consumo necesario.

### 4.6.3. La utilización del desgravamiento

La utilización del desgravamiento, fenómeno netamente económico, sucede cuando se producen modificaciones debido a la supresión o disminución de un gravamen, lo cual trae como consecuencia el rompimiento del equilibrio económico por la modificación impositiva; este fenómeno se presenta porque existe la tendencia natural de aprovechar las ventajas que reporta la desaparición del gravamen.

Cuando hablamos de este efecto tenemos que partir del supuesto del "desgravamiento". El impuesto es un gravamen, y cuando éste se reduce, las personas tienen mayores recursos, es decir, les queda más dinero con motivo del desgravamiento.

Cuando el impuesto se reduce en su tasa produce mayor capacidad económica en los particulares, quienes pueden canalizarla hacia la obtención de satisfactores; y al haber más demanda de satisfactores habrá, por consiguiente, aumento de la producción.

---

#### 4.6.4. La evasión

Quizá uno de los efectos que tiene mayor trascendencia jurídica es la evasión, que consiste en la conducta ilícita del contribuyente para omitir el pago de las contribuciones a que está obligado. Un efecto semejante, pero con diferente mecanismo, aunque traiga como consecuencia salvar la carga tributaria, es la elusión, la cual consiste en el aprovechamiento de las deficiencias en la estructuración de la norma tributaria, para alcanzar el fin económico sin realizar el hecho generador y, por lo tanto, evitar el nacimiento de la obligación.

Otros autores llegan al extremo de hablar de la remoción (Einaudi) como la no causación del impuesto, es decir, no realizar ninguna actividad gravada, pero ello para el Derecho es prácticamente inexistente, es la nada jurídica.

La realidad es que desde el punto de vista jurídico nos interesan aquellos efectos que, independientemente de su contenido económico, como la repercusión, la evasión y la elusión, se encuentran regulados por el Derecho, por lo que todos los demás efectos de la tributación, por su intrascendencia para la ciencia jurídica en materia tributaria, no son considerados.

#### Bibliografía

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, 10a. ed., México, Themis, 1995.
- DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 19a. ed., México, Porrúa, 2001.
- Diccionario Jurídico Mexicano*, México, Porrúa, 1985.
- FLORES Zavala, Ernesto, *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Porrúa, 1981.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos, *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Depalma, 1976.
- MARGÁIN Manautou, Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, 2a. ed., México, Harla, 1998.

# 5. La norma tributaria

5.1. La ley

5.2. El decreto-ley

5.3. Los reglamentos

5.4. Las circulares

5.5. La jurisprudencia

Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Comentar la significación de la norma jurídica en el fenómeno tributario.
2. Explicar las peculiaridades en la elaboración de la ley tributaria.
3. Describir los alcances de los principios de legalidad y de reserva de la ley en materia tributaria.
4. Enunciar las reglas de vigencia e interpretación de la leyes fiscales.
5. Comentar los decretos-ley en materia fiscal.
6. Exponer la significación y alcance de los reglamentos fiscales.
7. Explicar la naturaleza y contenido de las circulares fiscales.
8. Comentar la importancia de la jurisprudencia y las diferentes formas de establecerla.

Partiendo de la concepción de la Teoría General del Derecho, encontramos que el establecimiento de disposiciones emanadas del órgano del Estado encargado de la función legislativa para regular la conducta de los individuos dentro de una sociedad, nos coloca frente a una norma jurídica, y cuando estas disposiciones regulan la relación que surge entre las partes relativa a la obtención de recursos del Estado y a la correlativa obligación de enterarlos, estamos ante una norma tributaria.

Sin embargo, esta regulación eminentemente sustantiva se encuentra ligada a gran número de situaciones que no se refieren precisamente a la contribución, vista ya en su aspecto de facultad o de obligación, sino que condicionan otros aspectos colaterales a la entrega de cantidades de dinero; ya sea respecto de la forma de organización y funcionamiento de la administración fiscal, de cuestiones penales que castigan las violaciones en esta materia, o respecto a las cuestiones pro-

cesales que cumplimentan la obligación de juridicidad para tutelar tanto la observancia constitucional en la creación de las normas, como su aplicación por parte de las autoridades.

Gran número de tratadistas han concluido que el Derecho Tributario sólo contiene normas relativas a la regulación sustantiva, por lo que solamente incluyen en él las correspondientes a la obligación de enterar el tributo, y dejan todas las demás normas en el campo administrativo, penal o procesal. Otros, sin embargo, sostienen que tanto las normas sustantivas como aquellas que regulan situaciones derivadas de éstas, pertenecen al mundo del Derecho Tributario, ya que por asimilación deben quedar comprendidas dentro de éste.

El tratadista latinoamericano más sobresaliente en esta materia, Dino Jarach, menciona que desde el punto de vista didáctico todas las normas jurídicas que tienen al tributo como referencia objetiva y sustancial se pueden agrupar en un conjunto unitario que integra el Derecho Tributario, sin que con ello se pretenda establecer una autonomía científica de este Derecho, sino más bien una autonomía objetiva.

Jarach comenta que "Alrededor de la relación jurídico tributaria propiamente dicha, cuyo objeto es el tributo, están las relaciones jurídicas accesorias entre el sujeto activo de la relación tributaria, de un lado, y el sujeto pasivo principal, contribuyente, y otros sujetos pasivos; relaciones cuya finalidad directa e inmediata es garantizar el cumplimiento de la obligación principal, y que son relaciones accesorias en cuanto lógica y efectivamente presuponen la existencia de la obligación tributaria". (Jarach, Dino. *El hecho imponible*, 1943.)

El maestro Sergio Francisco de la Garza cita y sigue a Jarach en su concepción, sin que expresamente manifieste su apoyo a esta estructuración, ya que solamente concluye con citas de los autores que aceptan esta corriente. (De la Garza, Sergio F. *Derecho Financiero Mexicano*.)

La realidad es que nuestro sistema jurídico permite la integración del Derecho Tributario en un conjunto de ordenamientos específicamente estructurados e identificados, sin que sea necesario recurrir a la abstracción para ir entresacando normas de ordenamientos correspondientes a otras materias.

Así tenemos que el Código Fiscal de la Federación regula el aspecto general de la tributación en México con los aspectos sustantivos, administrativos y penales relativos a los tributos, y expresamente dispone en su artículo 1º que las contribuciones para los gastos públicos se regirán por las leyes fiscales respectivas, y en su defecto por lo que se establezca en el propio código.

## 5.1. La ley

Conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, sólo mediante una ley es posible imponer contribuciones para cubrir los gastos públicos;

claro que hay que considerar que esta norma general tiene dos excepciones, ambas determinadas por el artículo 49 y reguladas en los artículos 29 y 131 del propio ordenamiento.

La creación de las disposiciones legales, aparte de cumplir con las bases fundamentales del proceso legislativo, presentan características especiales cuando se refieren a los tributos, ya que además de los lineamientos generales que regulan la elaboración de las leyes, en el inciso *h* del artículo 72 se indica que "la formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados".

Esto conduce a reflexionar acerca de la característica especial que tiene la ley desde su origen en materia tributaria, ya que por su propia naturaleza de intervención en la riqueza de las personas, se establece que sean sus representantes directos quienes conozcan primero cualquier proyecto de ley que pueda causar alguna afectación en la esfera de derechos de los gobernados. De acuerdo con la Teoría del Estado se reafirma la idea de que los diputados constituyen la representación de la población, en tanto que los senadores son representantes de las entidades federativas ante el Congreso de la Unión.

Considerada así la necesidad de que el establecimiento de las contribuciones se realice precisamente a través de una ley en sentido formal y material, también dejamos expuesto que, conforme a las excepciones incluidas en los artículos 29 y 131 de nuestra Constitución, el Ejecutivo puede legislar en caso de que el país se encuentre en grave peligro o conflicto, de acuerdo con sus colaboradores directos y con autorización del Congreso de la Unión, o cuando el propósito sea regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o cualquier otro en beneficio del país, para que el Ejecutivo sea facultado por el Congreso para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos.

En estos casos nos encontramos frente a disposiciones normativas que reúnen materialmente las características de leyes, pero que formalmente se trata de actividades administrativas, por lo que se les denomina decretos-ley.

Considerando la ley como base fundamental de la tributación, precisaremos la necesidad de observancia del principio de legalidad en sus dos aspectos: de elaboración y de aplicación.

Desde el punto de vista de su elaboración, partimos del principio de que el tributo debe estar establecido en una ley, formal y materialmente hablando, y las excepciones a este principio deben estar consignadas expresamente en la Constitución. Por tanto, se trata de disposiciones que emanan del Poder Legislativo

siguiendo los lineamientos requeridos para su formulación; se deben circunscribir a la materia ubicada dentro de la competencia de este poder, sin excederse en sus facultades; serán proporcionales y equitativas, y su producto se debe destinar solamente a cubrir el gasto público. Además, y como punto de partida, en su elaboración deberá respetarse el ámbito reservado a los particulares, identificado como campo de las garantías individuales.

Al respecto, el maestro uruguayo Dr. Ramón Valdés Costa nos dice en el fascículo denominado *Los principios fundamentales del Derecho Tributario* (Servicio de documentación jurídica, No. 44) que "La función legislativa y por lo tanto la creación de obligaciones tributarias pertenece en principio al poder legislativo. Las excepciones y delegaciones de competencias deben estar pues expresamente previstas en el ordenamiento constitucional".

El segundo aspecto que contempla el principio de legalidad en relación a la elaboración de la ley se traduce en que en su contenido deben estar expresamente previstos los elementos fundamentales que sirvan de base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación, por lo que no será posible que se deje al arbitrio de la propia autoridad determinar quiénes, cómo y cuánto, en relación con la contribución. "Ello implica la necesidad de que la ley creadora del tributo deba de contener todos los elementos necesarios para establecer el contenido de la prestación, excluyendo en consecuencia toda arbitrariedad del ejecutivo competente". (Micheli, Antonio. *Curso de Derecho Tributario*.)

Estas ideas sobre el contenido de la ley tributaria han estructurado lo que en doctrina se denomina "Reserva de la ley" y que el Modelo de Código Tributario para América Latina regula en su artículo 4° al establecer:

Art. 4° Sólo la ley puede:

- 1) Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho generador de la relación tributaria, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el respectivo sujeto pasivo; 2) Otorgar exenciones, reducciones o beneficios; 3) Establecer los procedimientos jurisdiccionales y los relativos a la administración activa, en cuanto éstos signifiquen una limitación o reglamentación de los derechos o garantías individuales; 4) Tipificar las infracciones y establecer privilegios, preferencias y garantías para los créditos tributarios; 5) Regular los modos de extinción de los créditos tributarios por medios distintos de pago.

En este sentido, también nuestro *Código Fiscal de la Federación* señala la reserva de la ley en su artículo 5°, en los siguientes términos: "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".

La disposición transcrita nos muestra el campo de aplicación de la ley a fin de que se cumpla con el principio de legalidad, ya que comprende desde la determinación de los elementos para el nacimiento de la obligación tributaria y sus excepciones, el establecimiento de los procedimientos jurisdiccionales, la determinación de las infracciones y sanciones, así como las condiciones preferenciales para el cobro de los créditos tributarios, hasta la regulación de su extinción, a fin de impedir la actuación arbitraria de la autoridad.

Una vez creada la ley conforme a los principios constitucionales, se presenta el segundo problema, consistente en la iniciación y terminación de su vigencia, ya que en estos aspectos la ley tributaria también sigue sus propios principios.

Respecto de la iniciación de vigencia, el derecho común establece que ésta se puede realizar conforme a los sistemas sucesivo o sincrónico, contemplados en los artículos 3° y 4° del Código Civil, aunque siguiendo lineamientos de épocas en que los medios de comunicación presentaban un panorama completamente distinto del actual.

Por ello, en materia fiscal el Código de la materia establece expresamente en su artículo 7° 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 siempre con la exigencia de que la publicación de la ley sea anterior a su entrada en vigor.

Una vez cumplido este requisito como última fase del proceso legislativo, nos encontramos que conforme al derecho común la ley tiene plena eficacia y que, por lo tanto, debe cumplirse plenamente, es decir, que debe tener plena aplicación en todos sus aspectos mientras no sea derogada o abrogada.

Pero volvamos nuevamente al sistema jurídico tributario que nos plantea otra situación especial relativa a la vigencia de las leyes fiscales, derivada del artículo 74, fracción IV de la Constitución. En este artículo se establece que el Congreso de la Unión deberá reunirse cada año para, entre otras cosas, determinar o establecer cuáles deberán ser las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año siguiente. Y aquí se plantea la siguiente cuestión: aún a pesar de que una ley de impuestos se encuentre vigente, por no haber sido derogada o abrogada por el propio legislativo, si no es incluida en la Ley de Ingresos de la Federación, ¿perderá su vigencia?

Es claro que la ley de ingresos constituye una autorización presupuestaria, lo que equivale a decir que en cada ejercicio sólo podrán recaudarse los tributos creados o regulados por ley anterior al presupuesto e incluidos en éste como fuente de recursos para el ejercicio correspondiente y, por lo tanto, nos llevaría a

considerar que el Congreso no consideró necesario este ingreso para el ejercicio de que se trate.

Prestigiados tratadistas, como Amílcar de Araujo Falcao, no están de acuerdo con el hecho de que la autorización presupuestaria sea elemento de vigencia de una ley, ya que "...no se relaciona con el hecho generador, en el sentido de que constituye un elemento o requisito normativo para su formación o integración", y que, por lo tanto, "...si en un ejercicio falta la autorización presupuestaria en cuanto a determinado tributo, no por ello debe considerarse revocada la ley tributaria correspondiente y, por consiguiente, inexistente, cancelado o incompleto el hecho generador. La ausencia de dicha autorización sólo obstará a que producido concretamente el hecho generador, las autoridades administrativas puedan recaudar el tributo en aquel ejercicio: existirá el hecho generador, pero la ley tributaria carecerá de un requisito de eficacia necesario para la recaudación para el cobro del tributo". Este criterio predomina entre los tratadistas de la materia y es el que siguen De la Garza y otros.

Sin embargo, otra corriente se niega a aceptar estos lineamientos, al exponer que la falta de mención de un tributo en la ley de ingresos implica una abrogación tácita de la ley tributaria, ya que en sentido estricto el mandato constitucional dispone que cada año el Congreso debe establecer los tributos necesarios, sólo que por economía legislativa no es posible discutir cada año las leyes nuevamente, por lo que sólo se limitan a revalidarla con su inclusión en la ley de ingresos, pero la exclusión de ella implica una abrogación tácita.

Este último criterio presenta aspectos que es conveniente considerar, ya que de acuerdo con las disposiciones constitucionales respecto al proceso legislativo, una ley deja de ser obligatoria cuando otra ley posterior así lo declare expresamente o que contenga disposiciones total o parcialmente incompatibles con la ley anterior, por lo que, si conforme a la Constitución (art. 74, fracción IV) el Congreso cada año determina cuáles serán las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, y sólo lo puede hacer a través de la Ley de Ingresos de la Federación, cuando ella no establece la necesidad de un tributo en particular para cubrir el gasto público, está abrogando tácitamente la ley no incluida, ya que de acuerdo con sus disposiciones, la existencia de la ley de impuestos de que se trata es plenamente incompatible con la ley que enlista los ingresos.

Podemos concluir que no se trata de que el fisco no pueda obtener ese ingreso: la realidad es que conforme a un proceso legislativo se abrogó una ley de impuestos en particular, lo cual puede provocar graves problemas en el funcionamiento del aparato estatal, al no poder recaudar los recursos necesarios para la realización de sus necesidades más elementales, por lo que antes que otra cosa, sería conveniente introducir una disposición en el texto constitucional, que permitiera la prórroga automática del presupuesto correspondiente al ejercicio anterior, mientras no se aprobara un nuevo presupuesto.

## 5.2. El decreto-ley

Cuando mencionamos el término "decreto" se nos presenta la imagen de una orden o una instrucción que tiene un contenido delimitado a aspectos particulares; mientras que la ley se refiere a un objeto general, el decreto sólo comprende una materia en particular y puede ser expedido tanto por el Legislativo como por el Ejecutivo.

Los decretos emitidos por el Poder Legislativo no tienen gran significación en nuestro sistema ni en nuestra materia, ya que ni siquiera la doctrina se ha dedicado a estudiarlos, no obstante que conforme al artículo 70 de nuestra Constitución "Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto", y es que el ejercicio del poder tributario sólo puede realizarse a través de una ley, y sólo el Poder Legislativo tiene la facultad de emitirlas, por ello se deja la emisión de los decretos, en nuestra materia, como campo particular del Ejecutivo.

Sin embargo, aquellos ordenamientos que se han denominado decretos-ley, por tratarse de preceptos que materialmente son legislativos pero que por disposiciones constitucionales usualmente llamadas "facultades extraordinarias", los puede expedir el Ejecutivo, no tienen en nuestro sistema jurídico ninguna justificación para ser denominados decretos-ley, ya que el hecho de que los expida el Ejecutivo con autorización constitucional no impide su carácter general y obligatorio, ya que en todo caso serán leyes del Ejecutivo, puesto que la Constitución en ninguna parte hace referencia a ellos.

## 5.3. Los reglamentos

En materia fiscal, la actividad reglamentaria presenta una importancia trascendente por la realidad que encontramos en nuestro sistema jurídico; su uso y aplicación con frecuencia sobrepasan los límites normales de su función y llegan a ser hasta derogatorios de las disposiciones legales, lo cual exponemos, sin que ello quiera decir que estamos de acuerdo con esa situación.

Conforme al Derecho Administrativo, la facultad reglamentaria a cargo principalmente del Poder Ejecutivo, se explica por la necesidad de facilitar la comprensión y aplicación de la ley a través de explicar el contenido de las obligaciones que ésta prescribe, haciéndola más accesible a los sujetos a quienes va dirigida, para su mejor cumplimiento.

Así, podemos decir de acuerdo con el maestro Fraga que "El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo".

Esta función está expresamente asignada al presidente de la República en la fracción I del artículo 89 constitucional como facultad de "...ejecutar las leyes que

expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia", y tiene como marco absoluto la propia ley objeto de la reglamentación, lo que significa que en ningún momento y de ninguna forma su contenido puede exceder el contenido de aquellas.

Con la aplicación adecuada del principio de legalidad podemos afirmar que sólo a través de la ley es posible establecer las obligaciones tributarias, y el reglamento sólo vendrá a facilitar su aplicación, sin que sea posible ampliar o restringir su existencia y sus efectos, ya que, como ha quedado expuesto, sólo la ley puede establecer el objeto, los sujetos, la base, las cuotas y las excepciones.

Por la característica especial de las leyes tributarias, que presentan gran complejidad en su contenido, y por los aspectos técnicos que incluyen, los reglamentos tributarios son de gran importancia y han venido a significar una gran necesidad en la materia. Sin embargo, la complejidad de la ley no es motivo para que a través de los reglamentos se lleguen a modificar los elementos esenciales de los tributos, como sucede en muchas ocasiones, en contra del principio de reserva de la ley.

Independientemente de su contenido, es necesario aclarar que desde el punto de vista formal, los reglamentos exigen para su validez la firma del Secretario de Estado encargado del ramo a que corresponda la materia del reglamento, según lo dispone el artículo 92 de la propia Constitución.

#### 5.4. Las circulares

El funcionamiento de la organización pública requiere una serie de mecanismos que permitan la fluidez de las instrucciones dentro de la organización jerárquica. Estas instrucciones que orientan la actividad de los funcionarios y empleados reciben el nombre de circulares.

En este sentido, Fraga menciona: "...la circular no contiene normas de carácter jurídico, sino simplemente explicaciones dirigidas a los funcionarios, y principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa", lo cual nos lleva a considerar que las circulares no deben tener trascendencia en el mundo de las obligaciones tributarias.

Nuestro sistema jurídico regula la existencia de las circulares, y en la exposición de motivos de nuestro Código Fiscal se hace referencia al hecho de que "En la regulación de las facultades de los funcionarios fiscales queda comprendido el precepto que los faculta para expedir circulares; pero teniendo en cuenta la jurisprudencia establecida se previene que las disposiciones contenidas en las mismas no son obligatorias para los particulares ni crean derechos en favor de los mismos".

Concretamente, en la jurisprudencia 208 de la Suprema Corte (*Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*. Jurisprudencia y Tesis, 1917 a 1954) se establece que "Las circulares no pueden ser tenidas como ley, y los actos de las autoridades que

se fundan en aquéllas, importan una violación a los artículos 14 y 16 constitucionales”.

De acuerdo con el criterio expuesto, el artículo 35 del Código Fiscal previene que “Los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivarán derechos de los mismos cuando se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación*”.

Pero la realidad tributaria nos presenta una situación diferente. En primer término, existe una gran cantidad de disposiciones circulares que, no obstante pretender referirse a situaciones sólo internas de la administración, en ellas se relacionan gran cantidad de derechos y obligaciones para los particulares, que con la pretensión de dar lineamientos a los inferiores jerárquicos, afectan indirectamente la esfera jurídica de los particulares.

Todo ello ha dado lugar a que junto a los ordenamientos legislativos encontremos disposiciones secundarias, que son elementales para el manejo de los asuntos fiscales, como la resolución que establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para cada año, conocida como “circular miscelánea”, así como gran número de decretos y acuerdos que se emiten cada año, cuyo desconocimiento puede generar graves consecuencias para los contribuyentes.

## 5.5. La jurisprudencia

Existe en nuestro sistema otra institución que ha adquirido gran fuerza jurídica que se denomina jurisprudencia, y que ha sido considerada fuente importante del Derecho. Se define como “Las resoluciones de los tribunales que, por mandato de ley, son de observancia obligatoria”.

Sin embargo, podemos manifestar que la jurisprudencia no es fuente directa del Derecho porque su función radica sustancialmente en la interpretación judicial de las normas ya existentes, y con su creación no se origina otra norma, ya que su contenido no puede ir más allá de lo que la ley establece. Así como el Poder Ejecutivo aclara y facilita la aplicación de la ley a través de los reglamentos, el Poder Judicial realiza esta misma función a través del establecimiento de la jurisprudencia.

Para ratificar esta aseveración nos podemos apoyar en la disposición contenida en el artículo 133 de nuestra Constitución, que establece la estructuración de nuestro sistema jurídico sólo a través de la propia Constitución, las leyes del Congreso y los Tratados internacionales celebrados por el Jefe del Ejecutivo y aprobados por el Senado.

No obstante todo lo manifestado acerca de la jurisprudencia, debemos reconocer que su existencia y aplicación es de importancia significativa en el mundo

jurídico, toda vez que a través de ella se precisan el contenido y alcance de las normas jurídicas, y puesto que mediante su formación no se pueden crear nuevas disposiciones, una vez establecida, su aplicación constituye un medio adecuado para la solución de las controversias planteadas, al orientar la aplicación de la ley.

En el ámbito judicial, de acuerdo con la ley de amparo, la jurisprudencia se establece cuando un mismo tipo de cuestión se resuelve en cinco ejecutorias continuas en un mismo sentido, no interrumpidas por otra en contrario, y puede ser establecida por la Suprema Corte en pleno, por cada una de las Salas de la Corte y por los Tribunales Colegiados de Circuito; es de aplicación obligatoria para el órgano que la establezca y para los inferiores, así como para los tribunales judiciales del fuero común y tribunales de lo contencioso administrativo y del trabajo. También se crea jurisprudencia a través de una sola ejecutoria, cuando se resuelve una contradicción de sentencias.

En materia fiscal, la formación de la jurisprudencia sigue sus propias normas, que presentan un contenido diferente, ya que ésta puede ser creada a través de una, de tres o de cinco resoluciones.

En todo caso, solamente la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa puede crearla, y lo hace a través de una resolución sobre contradicciones de las Salas Regionales; con tres sentencias que hayan formado precedente, cuando el Pleno de la Sala Superior resuelve un mismo planteamiento en un mismo sentido y sin resolución en contrario; y con cinco sentencias cuando las resoluciones las emite cualquiera de sus dos secciones.

En síntesis, nos encontramos que en la realidad, la jurisprudencia representa un adecuado e importante instrumento de precisión del Derecho.

## Bibliografía

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Editorial Themis, 1982.  
DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.  
MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.  
RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

## 6. La relación jurídico-tributaria

- 
- |                                                     |                                                     |
|-----------------------------------------------------|-----------------------------------------------------|
| 6.1. La obligación tributaria                       | 6.4. Nacimiento de la obligación tributaria         |
| 6.2. Características de la obligación tributaria    | 6.5. Determinación de la obligación fiscal          |
| 6.3. El hecho generador de la obligación tributaria | 6.6. Tarifa y época de pago de la obligación fiscal |
|                                                     | 6.7. Exigibilidad de la obligación fiscal           |

### Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Diferenciar la obligación tributaria de la relación jurídico-tributaria.
2. Explicar las características particulares de la obligación tributaria.
3. Explicar los diferentes tipos de obligaciones tributarias.
4. Comentar los criterios de selección del hecho imponible.
5. Distinguir el hecho imponible del hecho generador.
6. Identificar los diferentes tipos de obligaciones en la legislación fiscal vigente.

---

Como ya se indicó, la potestad tributaria del Estado, como manifestación de su poder soberano, se ejerce y se agota a través del proceso legislativo, con la expedición de la ley, en la cual se establecen de manera general, impersonal y obligatoria, las situaciones jurídicas o de hecho que, al realizarse, generarán un vínculo entre los sujetos comprendidos en la disposición legal.

Esa relación que nace al darse la situación concreta prevista por la norma legal, es la relación jurídica, la cual, cuando su materia se refiere al fenómeno tributario se conoce con el nombre de *relación jurídico-tributaria*.

La relación jurídico-tributaria es un vínculo que une a diferentes sujetos respecto de la generación de consecuencias jurídicas consistentes en el nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia de contribuciones.

Con este sencillo planteamiento se pretende identificar y diferenciar dos figuras fundamentales de nuestra materia: la relación jurídico-tributaria y la obligación tributaria, las cuales han sido confundidas al utilizarlas indebidamente como sinónimos o equivalentes.

Como hemos de estudiar más adelante, la relación jurídica comprende derechos y obligaciones, en tanto que la obligación sólo es una parte de dicha relación.

### 6.1. La obligación tributaria

A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación jurídico-tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en sí y por sí, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación previstos por ella; es decir, mientras no se realice el presupuesto normativo. Una vez realizado este supuesto previsto por la norma se producirán las consecuencias jurídicas, las cuales serán imputadas a los sujetos que se encuentren ligados por el nexo de causalidad que relaciona el presupuesto con la consecuencia. Puede la norma, por ejemplo, prever la naturaleza de "contribuyente" en todo sujeto que sea propietario o poseedor de bienes inmuebles, y mientras una persona no adquiera o no posea un bien inmueble, es decir, mientras no realice el supuesto señalado por la norma, las consecuencias de su aplicación no le pueden ser imputadas. Por tanto, respecto de esa persona no pueden existir, modificarse, transmitirse o extinguirse derechos ni obligaciones derivados de esa norma; es decir, no habrá relación jurídico-tributaria.

Sin embargo, al realizar el presupuesto de referencia de inmediato se generan los derechos y obligaciones previstos, con lo que se crea un vínculo jurídico entre los sujetos que la propia norma establece. Esto nos lleva a concluir que la relación jurídico-tributaria es un vínculo jurídico entre diversos sujetos respecto del nacimiento, modificación, transmisión o extinción de derechos y obligaciones en materia tributaria.

Este concepto nos permite identificar a la relación jurídico-tributaria y diferenciarla de la obligación tributaria, pues resulta claro que la relación jurídica, como vínculo entre diversos sujetos, comprende tanto a los derechos como a las obligaciones, de donde se deriva que aquélla es el todo y ésta sólo una de sus partes.

Salvada esta primera cuestión nos abocaremos a otra de mucha mayor trascendencia: precisar el contenido y naturaleza de la obligación tributaria, ya que no obstante que existe confusión entre los conceptos anteriores, los tratadistas han soslayado el problema. Sin embargo, tratándose de la obligación tributaria,

las opiniones siguen siendo divergentes respecto de su contenido, ya que algunas consideran que la obligación solamente se refiere a un dar, mientras que otros la identifican además con un *hacer*, un *no hacer* y, otros, hasta con un *tolerar*.

En términos generales se ha considerado como obligación a la necesidad jurídica que tiene una persona de cumplir una prestación de diverso contenido, o como la conducta debida en virtud de la sujeción de una persona a un mandato legal. Como hemos visto, al realizarse el supuesto previsto por la norma surgen consecuencias jurídicas que se manifiestan en derechos y obligaciones, y que la teoría considera que pueden ser de dar, hacer, no hacer y tolerar.

En opinión del maestro Hugo Carrasco Iriarte, los elementos anteriores (dar, hacer, no hacer y tolerar) forman parte de la obligación tributaria, a saber:

**DAR.** Refiriéndose a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes o al porcentaje del precio o del valor de un bien, o a la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.

**HACER.** Que se refiere a todos los deberes positivos que establecen las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones, cumplir con los requerimientos de autoridades fiscales, etcétera.

**NO HACER.** El sujeto pasivo debe abstenerse de realizar conductas no permitidas por la legislación fiscal, esto es, no debe llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin los requisitos que señalen las leyes.

**TOLERAR.** Implica no interferir en el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular; se diferencia de la de no hacer debido a que en ésta no se requiere ejecución previa de la autoridad.

Si aplicamos estas ideas, concluiremos necesariamente que el contenido de la obligación tributaria no puede ser diferente de la obligación en general, de donde resulta que la obligación tributaria es la conducta consistente en un dar, hacer, no hacer o tolerar, que un sujeto debe cumplir por haber realizado el supuesto previsto en la norma tributaria.

Con lo anterior no queremos soslayar lo expuesto por eminentes tratadistas de la materia, los cuales manifiestan que la obligación tributaria se circunscribe a la conducta de dar, y consideran a las obligaciones secundarias o accesorias parte del Derecho Administrativo.

Esta corriente explica que la limitación de su contenido se debe a que el objeto y fin esencial de los tributos o contribuciones es el recaudar los recursos que necesita el Estado, por lo que la materia sustancial del Derecho Tributario es la relativa a la recaudación, dejando de lado otros aspectos tan importantes como las obligaciones formales, que van junto con la de contribuir.

La realidad es que al limitar al Derecho Tributario exclusivamente a la actividad de recaudación, ignorando los aspectos constitucionales, administrativos, procesales y penales, se reduce a tal grado nuestra materia que, de tan pura, se inutiliza, ya que el fenómeno jurídico tributario no puede concebirse sin los otros aspectos a que nos hemos referido.

En apoyo a lo anterior debemos remitirnos al propio Dino Jarach que, como precursor y sistematizador de nuestro Derecho Tributario en América, expone en su *Hecho Imponible* que el Derecho Tributario es una rama plenamente integrada, y que sólo para efectos didácticos se hace la diferenciación en Derecho Tributario Constitucional, Derecho Tributario Sustantivo, Derecho Tributario Administrativo, etc., de donde se deriva que el Derecho Tributario comprende todos los aspectos relativos al fenómeno jurídico de la imposición, los cuales se encuentran sistematizados en una rama autónoma del Derecho, trayendo como consecuencia que la obligación, como parte fundamental de esta disciplina, debe ser considerada como una conducta consistente en dar, hacer, no hacer o tolerar.

Independientemente de lo expuesto, cabe señalar que algunos autores denominan *obligación principal* a la obligación tributaria de dar y a las otras obligaciones *accesorias* o *secundarias*. Sin embargo, hay que aclarar que esta diferenciación carece de base, toda vez que lo accesorio implica dependencia y, por lo tanto, sólo podría existir si existe aquella de la que se supone se deriva, lo cual, como podemos darnos cuenta, no se da en el caso de las obligaciones tributarias, ya que las obligaciones de hacer o no hacer son independientes de las de dar y, es más, aquéllas pueden existir aun sin que existan éstas, o subsisten aun después de que se haya extinguido la obligación principal.

Para corroborar lo anterior bástenos decir que las obligaciones formales de hacer y no hacer, como inscribirse en determinados registros o llevar controles, o como no destruir documentación o no llevar doble sistema de contabilidad, son independientes de la obligación de pagar las contribuciones. Por ello, no es aceptable el calificativo de obligaciones accesorias. En el mismo sentido se debe rechazar el nombre de obligaciones secundarias, toda vez que éstas son tan importantes como la obligación de dar, ya que sin ellas la recaudación sería de muy difícil realización.

De acuerdo con lo expuesto, nos pronunciamos en favor de la denominación de obligación tributaria para toda conducta que el sujeto debe realizar cuando se coloca en el supuesto que establece la norma tributaria, independientemente de que dicha conducta sea de dar, de hacer o de no hacer. De esta manera, identificamos a la conducta de dar como obligación tributaria sustantiva y a las demás como obligaciones tributarias formales.

Por otra parte, es importante observar que la obligación tributaria tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, misma que sirve de base para aplicar una contribución; así, tenemos tres criterios para la selección del hecho imponible:

- El capital, entendido éste como la posesión de riqueza.
- La renta, como la capacidad para adquirir riqueza.
- El consumo, es decir el gasto como manifestación de la riqueza.

Finalmente, y sólo como referencia, es conveniente aclarar que algunos autores incluyen a la obligación de tolerar, por considerar que se refiere a una conducta diferente a la de no hacer, argumentando que no obstante tratarse de una conducta negativa, el tolerar implica el ejercicio directo de un acto de molestia de la autoridad en la esfera jurídica del particular, a diferencia de la obligación de no hacer, en la que no se requiere ninguna ejecución previa de la autoridad, como lo explicamos con anterioridad.

## 6.2. Características de la obligación tributaria

Una vez precisado el contenido de la obligación tributaria, debemos identificar sus características esenciales que nos permitirán ubicarla con exactitud en el marco de nuestra materia. Ante todo, debemos mencionar que se trata de una obligación *ex lege* cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuya finalidad es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.

Es una obligación *ex lege*, ya que: "La obligación tributaria nace, se crea, se instituye por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales". (De Araujo Falcao, Amílcar. *El hecho generador de la obligación tributaria*.) Es cierto que el individuo es quien realiza las situaciones jurídicas o de hecho que el legislador ha previsto en la norma, pero esta obligación no nacerá siempre que el individuo actúe, sino sólo en caso de que su situación coincida con el supuesto normativo, de donde se deriva que fue la voluntad del legislador la que hizo posible que naciera la obligación. El individuo seguirá realizando sus actividades, pero será la disposición legal la que haga surgir la obligación. La voluntad del particular pretenderá adquirir o vender un bien, obtener un ingreso, realizar una operación, y la voluntad de la ley será generar la obligación.

Respecto del sujeto activo, hemos dicho que necesariamente será el Estado quien, a través de sus órganos, exigirá el cumplimiento de las obligaciones que se generen, ya que, como lo dispone nuestra Constitución en la fracción IV de su artículo 31, la Federación, los estados, los municipios y el Distrito Federal son los acreedores de la obligación tributaria, que en forma centralizada o descentralizada ejercerán sus facultades tributarias.

En relación con su objeto, debemos mencionar que la prestación en dinero para cubrir el gasto público es el objeto sustancial de la obligación tributaria, manifestado directamente en las obligaciones de dar, y de manera indirecta en las de

hacer y no hacer, ya que, como se precisó, aunque en estas obligaciones el contenido de la conducta debida no es la entrega de recursos, su existencia es para ese efecto. Sin embargo, es preciso mencionar que el fenómeno de la tributación puede tener además un objeto diferente del estrictamente recaudatorio, toda vez que aquella concepción tradicional del ejercicio de la potestad tributaria con fines recaudatorios se ha superado en la actualidad, puesto que se establecen contribuciones con propósitos diversos, ya sea para regular la economía, como en el caso de los aranceles al comercio exterior y otros de carácter interno, o para producir efectos sociales respecto de ciertas tendencias, como disminuir el consumo de bebidas alcohólicas o de productos nocivos para la salud. Estos fines son conocidos como extrafiscales y son fundamentales en el manejo de la política tributaria de un país.

Como precisamos anteriormente, la razón inicial de la tributación se encontró en la necesidad de recaudar recursos para satisfacer los requerimientos públicos, pero las ideas que la sustentaron fueron válidas en el pasado, en sociedades demasiado controladas, en las que el Estado fungió como benefactor, protector, constructor, etc., y consecuentemente deben dejarse atrás, en atención a que este criterio sólo aplicaría para el caso de que el cobro de la contribución fuera destinado al bien común, al orden, a la seguridad jurídica o a la justicia en beneficio de los gobernados.

### 6.3. El hecho generador de la obligación tributaria

Como ya se indicó, la obligación tributaria como obligación *ex lege* nace por disposición de la ley. Sin embargo, "...para su nacimiento es menester que surja concretamente el hecho o presupuesto que el legislador señala como apto para servir de fundamento a la ocurrencia de la relación jurídico-tributaria" (Amílcar de Araujo Falcao).

En la doctrina encontramos diferentes tendencias respecto de la identificación de la conducta que denominamos *hecho generador* y que en muchas ocasiones se confunde con el *hecho imponible*, por lo que resulta necesario, de una vez, concretar que se trata de dos aspectos de un mismo fenómeno de la tributación: el hecho imponible como la situación jurídica o de hecho que el legislador seleccionó y estableció en la ley para que al ser realizada por un sujeto, genere la obligación tributaria; por lo tanto, concluimos que se trata de un hecho o situación de contenido económico, que debe estar previsto en la ley formal y materialmente considerada, con sus elementos esenciales: objeto, sujeto, base, tasa o tarifa; y por otra parte el hecho generador, que es la realización del supuesto previsto en la norma, lo cual dará lugar a la obligación tributaria en general, ya sea de dar, hacer o no hacer.

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al ade-

cuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general. Haciendo un parangón podríamos decir que el *hecho imponible* es al Derecho Tributario lo que el *tipo* es al Derecho Penal, mientras que el *hecho generador* del Derecho Fiscal correspondería a la *conducta o hecho* del Derecho Penal.

En este orden de ideas, tenemos que el hecho generador determina:

- El momento en que nace la obligación tributaria principal.
- El sujeto pasivo principal.
- Los conceptos de incidencia, no incidencia y exención.
- El régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etcétera.

G. Ataliba, al referirse a las diferencias entre hecho imponible y hecho generador, nos presenta el siguiente cuadro:

| PRESUPUESTO DE HECHO O DE HIPÓTESIS DE INCIDENCIA                       | HECHO GENERADOR                                                                                         |
|-------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| • Descripción genérica e hipotética de un hecho                         | • Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable ( <i>hic et nunc</i> ) |
| • Concepto legal (universo del derecho)                                 | • Hecho jurídico (esfera tangible de los hechos)                                                        |
| • Designación del sujeto activo                                         | • Sujeto activo ya determinado                                                                          |
| • Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo                 | • Sujeto pasivo: Ticio                                                                                  |
| • Criterio de fijación del momento de la configuración                  | • Realización: día y hora determinados                                                                  |
| • Eventual previsión genérica de circunstancias de modo, tiempo y lugar | • Modo determinado y objetivo, local determinado                                                        |
| • Criterio genérico de medida (base imponible)                          | • Medida (dimensión determinada)                                                                        |

Figura 10. El presupuesto y el hecho generador

Concluiremos este apartado indicando que el Código Fiscal de la Federación no establece una descripción legal del hecho imponible, por lo que debemos entender que los elementos del mismo se encuentran dispersos en todas las leyes fiscales especiales; sin embargo, los elementos jurídicos fundamentales que deben contemplarse en toda ley fiscal son: el objeto, los sujetos, la base, la tasa, la tarifa, la época de pago y, en su caso, las excepciones que procedan.

## 6.4. Nacimiento de la obligación tributaria

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones. Éste es un principio fundamental del Derecho, ya que a partir de ese momento se puede determinar la exigibilidad de las conductas comprendidas en la obligación. En especial, el momento del nacimiento de la obligación tributaria representa en nuestra materia un punto de gran importancia debido a que nos permite determinar cuál disposición legal es la aplicable a esa situación, es decir, a partir de qué momento será exigible, así como el momento en que se extinguirán las facultades de las autoridades fiscales para su cuantificación.

La doctrina coincide en forma absoluta en que "La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales", como lo establecían nuestros códigos fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador, por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento. Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible. Así tenemos que el establecimiento de una empresa, la realización de una operación, o la obtención de un ingreso, pueden haber sido considerados objeto de gravamen por el legislador y, por tanto, establecidos como hechos imponibles; sin embargo, la realización del hecho generador que da lugar al nacimiento de la obligación de registrarse, de presentar una declaración o de pagar un impuesto, quedará sujeta a un cierto plazo para su cumplimiento, el cual es fijado en las leyes impositivas respectivas, en el Código Fiscal de la Federación y en su reglamento.

El *Código Fiscal de la Federación* vigente ya no regula, como el anterior, el nacimiento de la obligación fiscal en general, y en una sola disposición. En la actualidad, en su artículo 6° sólo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que "Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran" (figura 11).

## 6.5. Determinación de la obligación fiscal

La figura de la determinación se refiere a la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida. Emilio Margáin indica dos reglas que deben tenerse presentes a efecto de determinar la obligación tributaria:

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria; ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto pos-

terior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley. La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo, que es la determinación.

- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en el reglamento. Esto deriva del principio de legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico-tributario.

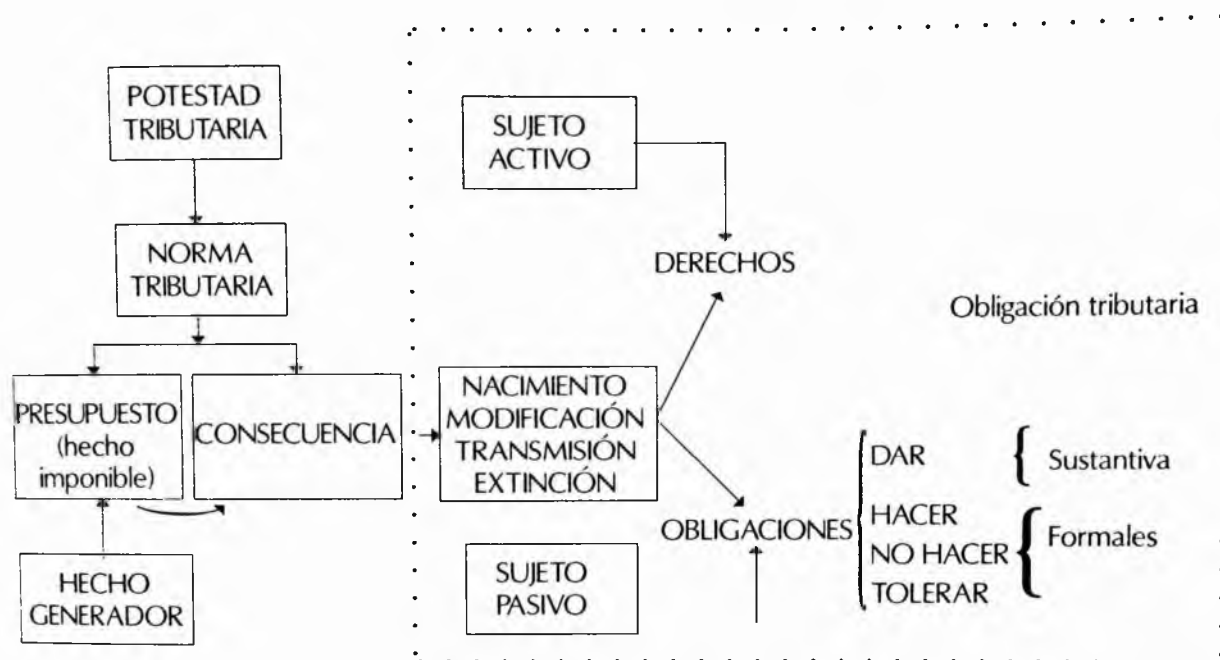


Figura 11. Relación jurídico-tributaria

El método de determinación debe ser sencillo, en cuanto a que el propio contribuyente lo comprenda y lo pueda aplicar; cómodo, en cuanto evite molestias innecesarias e inútiles para el contribuyente; y, finalmente, debe ser limpio, en cuanto evita el contubernio entre el obligado a pagar y el personal hacendario.

En nuestro derecho corresponde al contribuyente la aplicación del método y la determinación de los créditos fiscales a su cargo, salvo disposición en contrario expresamente contenida en la ley.

## 6.6. Tarifa y época de pago de la obligación fiscal

Las tarifas pueden ser de cuatro tipos: *de derrama*, cuando la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del tributo se distribuye entre los sujetos afectos

al mismo, tomando en cuenta la base del tributo o las situaciones específicas previstas en la ley para el impacto del gravamen; *fija*, cuando en la ley se expresa la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria; *proporcional*, cuando se establece un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base; y *progresivas*, cuando aumentan al aumentar la base.

La época de pago de la obligación fiscal es el momento previsto por la ley para que se satisfaga la obligación. El pago debe efectuarse dentro del plazo o bien en el momento que la ley señala para el efecto.

En nuestra legislación, el artículo 6º del *Código Fiscal de la Federación* establece que las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y a falta de disposición expresa, el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso. Por otra parte, las contribuciones omitidas que determinen las autoridades fiscales como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

La época de pago puede prorrogarse a petición de los contribuyentes, cuando las autoridades fiscales autoricen el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dicho plazo exceda de 48 meses. Se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión, considerando el costo porcentual promedio de captación de recursos que proporcione el Banco de México. En este caso, la autoridad deberá exigir que se garantice el interés fiscal. Este beneficio puede suspenderse en caso de que la garantía resulte insuficiente, el contribuyente sea declarado en quiebra, o no pague alguna de las parcialidades dentro de los 15 días siguientes a aquel en que venza dicha parcialidad.

## 6.7. Exigibilidad de la obligación fiscal

La exigibilidad de la obligación fiscal consiste en la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aun en contra de la voluntad del obligado, en atención a que no se satisfizo durante la época de pago. Como consecuencia de lo anterior, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación no es exigible por el sujeto activo.

El término de exigibilidad se encuentra implícito en el primer párrafo del artículo 145 del *Código Fiscal de la Federación* vigente, el cual establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

---

## Bibliografía

CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal I*, México, IURE editores, 2001.

DE ARAUJO Falcao, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Depalma, 1964.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.

MARGÁIN M., Emilio, *Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

## 7. El crédito fiscal

---

|                                                            |                                    |
|------------------------------------------------------------|------------------------------------|
| 7.1. Transformación de la obligación tributaria sustantiva | 7.3.1. Derecho de preferencia      |
| 7.2. La determinación fiscal                               | 7.3.2. <i>Solve et repete</i>      |
| 7.3. Los privilegios del crédito fiscal                    | 7.3.3. Garantía del crédito fiscal |
|                                                            | 7.3.4. El embargo precautorio      |

### Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Explicar la transformación de la obligación en crédito fiscal.
  2. Describir los elementos que integran el procedimiento de la determinación.
  3. Identificar las diferentes formas de determinación.
  4. Comentar las razones de preferencia de los créditos fiscales.
  5. Señalar la prelación para cubrir créditos fiscales.
  6. Explicar el principio *Solve et repete*.
  7. Enunciar las formas de garantizar los créditos fiscales y los casos en que procede.
  8. Explicar el embargo precautorio.
- 

### 7.1. Transformación de la obligación tributaria sustantiva

Si la obligación fiscal en general no es exigible de inmediato, tratándose de la obligación sustantiva su exigibilidad adquiere matices especiales, ya que ésta no es exigible como tal, puesto que resulta indispensable tener la certeza de la cantidad en que se traduce la misma, lo cual se realiza a través de un procedimiento denominado “determinación”, mediante el cual se precisa el *quantum*, el monto de aquella obligación sustantiva.

El artículo 18 del Código Fiscal anterior establecía que: "El crédito fiscal es la obligación fiscal determinada en cantidad líquida...", por lo que toda cantidad que la Federación tuviera derecho a percibir, por cualquier concepto, debería ser considerada crédito fiscal una vez que estuviera precisada su cuantía. En el Código Fiscal vigente se precisa el alcance y contenido de este concepto al establecer en el primer párrafo de su artículo 4° que:

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

Comparando ambas disposiciones nos podemos percatar de que la concepción genérica que existía conforme al código anterior fue modificada, ya que en la actualidad se precisa que sólo pueden constituir créditos fiscales aquellas cantidades que provengan de contribuciones, de aprovechamientos (dentro de los que quedan comprendidas las responsabilidades) y de sus accesorios, por lo que deja fuera a los ingresos denominados *productos*. Sin embargo, permite que adquieran la característica de crédito fiscal otras cantidades que debe percibir el Estado, que sin tener naturaleza fiscal la ley les otorga ese carácter con el fin de facilitar su cobro.

De lo anterior derivamos que toda obligación fiscal determinada en cantidad líquida es un crédito fiscal, pero no todo crédito fiscal deriva de una obligación fiscal.

Es evidente que el legislador del *Código Fiscal de la Federación* en vigor no pretendió establecer una definición del crédito fiscal, ya que sólo se limitó a realizar una descripción de los conceptos que pueden integrarlo. Sin embargo, el maestro Augusto Fernández Sagardi identifica al crédito fiscal como "el derecho de percepción, en fecha determinada, a favor del Estado o de sus organismos descentralizados, que nace por disposición de la ley, independientemente de que se haya o no determinado en cantidad líquida".

De lo anterior podemos señalar que para dicho tratadista son características del crédito fiscal las siguientes:

- a) Es una cantidad que tiene derecho a recibir el Estado o sus organismos descentralizados.
- b) Nace por disposición de la ley.
- c) Proviene de contribuciones, aprovechamientos o de sus accesorios.

En estos términos resulta que no es necesario que se haya determinado el crédito fiscal para su existencia, pues ésta se produce de conformidad con el artículo 6° del *Código Fiscal de la Federación*, cuyo primer párrafo establece que "Las

contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran”.

Es conveniente señalar que los productos no son considerados créditos fiscales, y son definidos en el párrafo tercero del artículo 3° del *Código Fiscal de la Federación* como “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”, por lo que en su obtención el Estado se comporta como un simple particular, por lo que las relaciones que se generen por las contraprestaciones que otorgue se regulan por el derecho privado, lo cual se confirma por lo expresamente previsto por el artículo 145 del *Código Fiscal de la Federación*, el cual establece en su último párrafo que “En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos”.

Sin embargo, será necesario precisar que los momentos de nacimiento de la obligación fiscal y del crédito fiscal son diferentes, como se verá en el siguiente punto.

## 7.2. La determinación fiscal

Como se explicó en el capítulo anterior, cuando la obligación tributaria sustantiva se ha manifestado con la adecuación del hecho generador al hecho imponible, se debe cumplir la conducta predeterminada por la norma consistente en un dar. Para que esto pueda realizarse es necesario precisar su contenido, es decir, cuál es la cantidad que debe darse, el *quantum* de la obligación.

Por la naturaleza de la obligación tributaria sustantiva se deduce que no es suficiente el solo nacimiento de la obligación para proceder a la recaudación, puesto que con la realización del hecho imponible no sólo podemos aseverar que una obligación en abstracto ha nacido, también podemos tener la seguridad de quiénes son los sujetos del impuesto, y quizás qué tarifa podemos aplicar, así como también sobre qué base se va a aplicar dicha tarifa. Pero aún con todos estos elementos todavía es necesario efectuar las operaciones para determinar la cantidad específica que constituye la deuda o crédito fiscal. A este acto de precisión del *quantum* de la obligación se le denomina determinación fiscal.

Para la determinación del crédito resulta conveniente que el procedimiento previsto en la ley reúna ciertos requisitos:

- a) Que sea sencillo, lo cual implica para el contribuyente la posibilidad de entender y aplicarlo para determinar el monto del crédito fiscal.
- b) Que sea económico, es decir, que el procedimiento no cause más cargas al contribuyente; que la determinación de su monto no sea onerosa.
- c) Que sea cómodo, lo que implica que el cumplimiento de la obligación fiscal no cause al contribuyente molestias innecesarias e inútiles.

- d) Que sea limpio, de tal forma que en la determinación del *quantum* de la obligación se evite en lo posible el contacto entre el contribuyente y el personal hacendario, a fin de reducir posibilidades de corrupción.

Como sabemos, nuestra legislación fiscal establece en qué momento nace la obligación fiscal, pero mientras ella no se cuantifique, ni el sujeto activo ni el pasivo tendrán la certeza de qué cantidad es la que se debe.

Otra cuestión de gran importancia es la relativa al momento en que es exigible el crédito fiscal, lo cual sucede, de acuerdo con el artículo 6° del *Código Fiscal de la Federación*, cuando se ha cumplido con el plazo para su pago, situación que es confirmada por el artículo 145 del mismo ordenamiento legal, cuando establece que la autoridad fiscal exigirá "el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución".

Lo anterior significa que el momento del nacimiento de la obligación fiscal es uno; el del crédito fiscal es otro y el momento de la exigibilidad es otro posterior. Así, en el primer caso nace cuando se actualiza la hipótesis de hecho o de derecho prevista en la ley; en cambio, la exigibilidad de dicha obligación requiere que primero se haya determinado el crédito y que después se agote el término para el pago del mismo.

La distinción antes descrita reviste gran importancia para los efectos del cómputo de los plazos para que operen la caducidad, así como la prescripción del crédito fiscal.

En el caso de la caducidad estamos ante una consecuencia extintoria porque la autoridad fiscal no ejerció sus facultades para determinar contribuciones omitidas, para lo cual el artículo 67 del *Código Fiscal de la Federación* le otorga, como regla general, un lapso de cinco años, a partir del nacimiento de la obligación.

Respecto de la prescripción, el artículo 146 del *Código Fiscal de la Federación* señala que es un derecho que el contribuyente puede oponer como excepción o ejercer como acción, cuando transcurrido el plazo de cinco años a partir de la fecha en que legalmente pudo ser exigido el crédito, la autoridad fiscal no lo hace, de donde se deduce que un elemento esencial para que opere esta institución es la exigibilidad del crédito, por lo que no podrá iniciar el cómputo del plazo mientras ésta no se haya dado.

Por tanto, si en un determinado tiempo no se fija en cantidad líquida la obligación fiscal, la autoridad pierde su derecho para hacerlo, por lo que no llega a nacer el crédito fiscal, y menos a ser exigible; sin embargo, si como resultado de la determinación realizada por el particular o por la autoridad, nace el crédito fiscal, éste debe ser cubierto en cierto plazo, que puede ser hasta de 45 días hábiles posteriores a la notificación de la determinación o el doble de casos especiales; y si no se paga, entonces ya resulta legalmente exigible.

La doctrina ha desarrollado ampliamente la institución de la "determinación", figura que se estableció en nuestro país a partir de la aparición del libro de Mario Pugliese titulado *Instituciones de Derecho Financiero*, en cuya traducción al idioma español se utilizó la palabra italiana "*accertamento*", que dio origen a su uso generalizado y que posteriormente se tradujo como determinación, término que se utiliza en la actualidad para señalar el hecho de fijar en cantidad líquida la cuantía del crédito fiscal.

El procedimiento que conocemos como determinación está constituido por dos aspectos:

- a) Por una parte, se integra con el conjunto de actos tendientes a la verificación del hecho generador, con lo cual se comprueba que la hipótesis contenida en el hecho imponible se ha realizado.
- b) Por la otra, se realiza la calificación de los elementos de las contribuciones; es decir, se precisan el objeto, los sujetos, la base y la tasa o tarifa, y se hace la operación aritmética que nos dará como resultado la cantidad líquida a pagar.

Durante mucho tiempo se discutió respecto a la naturaleza de la determinación, tratando de precisar si solamente era declarativa o constitutiva del crédito fiscal, discusión que se desarrolló en nuestro país debido a la distinción que se hacía en el Código Fiscal respectivo de los conceptos obligación fiscal y crédito fiscal, los cuales eran claros respecto de una y otra figuras: la obligación nacía con la realización del hecho generador, y el crédito fiscal con el acto de determinación.

En los términos de la legislación vigente no existe duda respecto del momento del nacimiento de la obligación, que sucede cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las disposiciones fiscales. La discusión se ha generado con relación al crédito fiscal, tratando de resolver si nace al mismo tiempo que la obligación o cuando ella es determinada en cantidad líquida, lo cual quedó expuesto anteriormente, en el sentido de que el plazo inicia a partir de su exigibilidad, no a partir de su nacimiento, por lo que no es trascendente la fecha de su nacimiento.

La determinación puede llevarse a cabo por el contribuyente, tal como lo prevé el artículo 6° del *Código Fiscal de la Federación*, en su tercer párrafo, al señalar que "Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición en contrario", lo cual sucede cuando presenta su declaración o cuando informa sobre su cumplimiento (regla general); por la autoridad (heterodeterminación), cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación; y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre una base cierta o sobre base estimada o presunta.

La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria, con pleno conocimiento y comprobación del hecho

generador, en cuanto a sus características y elementos, y además en cuanto a su magnitud económica. Se conoce con certeza el hecho y valores imponibles.

La determinación sobre base estimada existe cuando la administración tributaria, o sea el propio sujeto activo, determina la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la propia ley.

Los artículos 62 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y 55 al 63 del *Código Fiscal de la Federación* establecen este procedimiento, que se origina cuando la Administración, ante la imposibilidad de determinar una "base cierta", tiene que partir de presunciones establecidas por la ley, a partir de los hechos que pueda comprobar, de la información de terceros, de los libros de la contabilidad del contribuyente, de la documentación que obre en su poder y de otros medios indirectos.

Los autores hacen diferentes clasificaciones de los métodos de determinación. Algunos distinguen el método *presuntivo* del *estimativo*, otros diferencian al *objetivo* del *indiciario*, pero la realidad es que, por lo general, siempre concluiremos en los siguientes:

- a) Método objetivo, en el cual se señala una cuota o tasa, en atención al peso, medida, volumen o número de unidades de mercancía, que son el objeto del impuesto.
- b) Método indiciario, en el cual se toman como referencia ciertos datos sobre la actividad del contribuyente, para establecer su capacidad contributiva o el objeto a gravar tratándose del consumo, por lo que dichos signos se encuentran generalmente en la producción abstracta, en el capital invertido en el negocio o por los signos de riqueza externa.
- c) Método declarativo, en el cual se determina un crédito fiscal, a través de una manifestación formal del contribuyente, la cual puede ser de pago o informativa.

### 7.3. Los privilegios del crédito fiscal

Toda vez que las cantidades constitutivas de créditos fiscales se destinan al gasto público, éstos presentan características particulares que los diferencian de otros tipos de créditos.

#### 7.3.1. Derecho de preferencia

El *Código Fiscal de la Federación* señala expresamente en su artículo 149 cuáles son los únicos créditos prioritarios a los fiscales; así encontramos que el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos, con excepción de los constituidos por:

- a) Adeudos garantizados con prenda o hipoteca.
- b) Alimentos.

- c) Salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la *Ley Federal del Trabajo*.

El mismo artículo, a fin de evitar fraudes al fisco establece:

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

En lo que se refiere a la preferencia del crédito fiscal federal respecto de créditos fiscales locales, encontramos que el artículo 147 del propio Código Fiscal establece las reglas de preferencia al disponer que:

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

- I. La preferencia corresponderá al fisco que tenga a su favor créditos por impuestos sobre la propiedad raíz, tratándose de los frutos de los bienes inmuebles o del producto de la venta de éstos.
- II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

A su vez, el artículo 148 señala que:

Cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal, de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos.

Del mismo artículo se deriva la prelación de pago, que se precisa en el siguiente párrafo:

El producto obtenido en los términos de este artículo se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

1. Los gastos de ejecución.
2. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.

3. Las aportaciones de seguridad social.
4. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
5. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

### 7.3.2. *Solve et repete*

La doctrina enuncia este principio como la obligación de garantizar previamente cualquier obligación de pago que se pretenda impugnar, es decir, primero se asegura y después se impugna.

El código de la materia establece este principio en forma relativa, al disponer en los dos primeros párrafos de su artículo 144 que:

No se ejecutarán los actos administrativos cuando se garantice el interés fiscal, satisfaciendo los requisitos legales. Tampoco se ejecutará el acto que determine un crédito fiscal hasta que venza el plazo de cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos su notificación, o de quince días, tratándose de la determinación de cuotas obrero-patronales o de capitales constitutivos al Seguro Social. Si a más tardar al vencimiento de los citados plazos se acredita la impugnación que se hubiere intentado y se garantiza el interés fiscal satisfaciendo los requisitos legales, se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución.

Cuando el contribuyente hubiere interpuesto en tiempo y forma el recurso de revocación, o en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México es parte, el plazo para garantizar el interés fiscal será de cinco meses siguientes a partir de la fecha en que se interponga cualquiera de los referidos medios de defensa, debiendo el interesado acreditar ante la autoridad fiscal que lo interpuso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a esa fecha, a fin de suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

Por lo tanto, concluimos que en nuestra legislación este principio sufre una modificación, ya que no es necesario que para entablar un pleito legal contra el fisco primero se tengan que asegurar sus intereses, aunque el aseguramiento será indispensable cuando se pretenda suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

### 7.3.3. Garantía del crédito fiscal

El artículo 141 del Código Fiscal contiene la lista de las formas o medios para garantizar los créditos fiscales. Se deben otorgar en favor de la Tesorería de la Fe-

deración o del organismo descentralizado competente para cobrar dichos créditos, así como de las tesorerías o dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones.

Las garantías subsisten hasta que proceda su cancelación en los términos del Código Fiscal y su reglamento. Los gastos que se originen con motivo de la garantía son por cuenta del causante.

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, se podrán combinar las diferentes formas que establece el artículo 141 del código de la materia, así como sustituirse entre sí, caso en el cual antes de cancelarse la garantía original, se deberá constituir la sustituta. La garantía constituida puede garantizar uno o varios créditos fiscales, y se deberá ampliar dentro del mes siguiente a aquel en que concluya su vigencia.

Los medios que señala este artículo son:

- a) Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- b) Prenda o hipoteca.
- c) Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- d) Obligación solidaria asumida por tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- e) Embargo en la vía administrativa.

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas, los accesorios causados, así como los que se originen en los doce meses posteriores a su otorgamiento. Al finalizar este periodo, y en tanto no se cubra el crédito, se deberá ampliar la garantía por el importe de los recargos correspondientes a los doce meses siguientes.

En el artículo 142 del propio código se precisa que procede garantizar el crédito fiscal cuando:

- Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- Se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- Se solicite la aplicación del producto por tener un crédito preferente.
- En los demás casos que señalen este ordenamiento y las leyes fiscales.

La autoridad fiscal no podrá relevar a los contribuyentes del otorgamiento de garantía; sin embargo, ella no se otorgará en relación a los gastos de ejecución, excepto cuando el crédito fiscal esté formado por dichos conceptos.

Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal a que se refieren las fracciones II, IV y V del artículo 141 del *Código Fiscal de la Federación* se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Procede la cancelación de garantías cuando se haya sustituido la garantía, por el pago del crédito fiscal, y cuando cause ejecutoria la resolución que deje sin efectos la resolución que dio origen a su otorgamiento.

### 7.3.4. El embargo precautorio

El embargo precautorio se encuentra regulado en el artículo 145 del *Código Fiscal de la Federación*, el cual dispone que se podrá realizar éste en diferentes casos regulados en sus cinco fracciones.

El embargo precautorio es una medida cautelar que pretende asegurar el interés fiscal en aquellos casos en que exista la presunción de que el contribuyente tienda a evadir el cumplimiento de la obligación impositiva; dicho embargo tiene el carácter de temporal y provisional, pero será firme si el contribuyente no desvirtúa el monto del mismo, y será definitivo en el momento en que sea exigible el crédito fiscal.

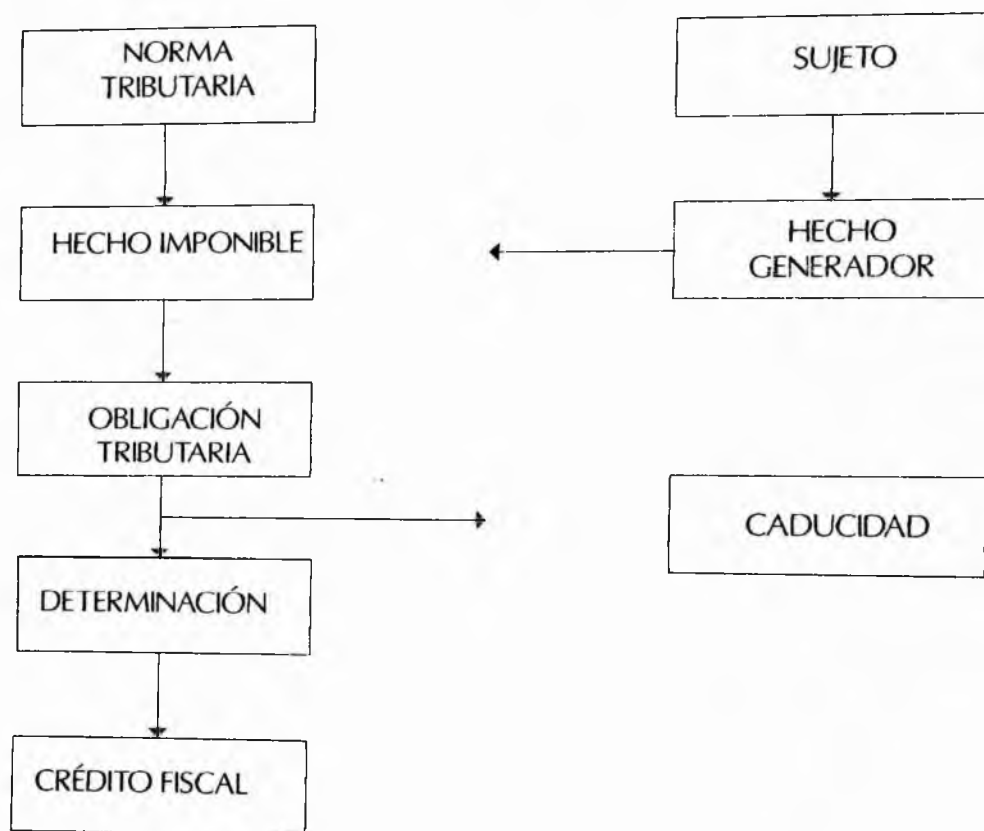


Figura 12. El crédito fiscal

El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro de los diversos plazos señalados en el Código Fiscal, resolución en la que determine el crédito fiscal definitivo. Si dentro de los plazos establecidos la autoridad lo determina,

el embargo precautorio se convertirá en definitivo y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución, debiendo dejar constancia de la resolución y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución.

## Bibliografía

ARREOLA Ortiz, Leopoldo Rolando, "El concepto de crédito fiscal", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, núm. 8, México, 1999.

CARRASCO Iriarte, Hugo, *Diccionario de Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, 1998.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.

FERNÁNDEZ Sagardi, Augusto, *Anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000.

FERNÁNDEZ Sagardi, Augusto, "Algunas reflexiones sobre el crédito fiscal", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, núm. 8, México, 1999.

MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

SÁNCHEZ León, Gregorio, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, Cárdenas editor y distribuidor, 2000.

## 8. Los sujetos de la relación jurídico-tributaria

---

8.1. Los sujetos activos  
8.2. Los sujetos pasivos  
8.3. El responsable tributario

8.4. La capacidad  
8.5. El domicilio

### Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Describir el papel de cada uno de los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria.
  2. Explicar la existencia de sujetos activos diferentes de la administración fiscal centralizada.
  3. Definir el sujeto pasivo de la obligación tributaria.
  4. Mencionar las características de la responsabilidad tributaria.
  5. Explicar la capacidad del sujeto pasivo en Derecho Fiscal.
  6. Enunciar los diferentes tipos de domicilio fiscal.
  7. Exponer los criterios legales de "residencia" y "establecimiento permanente".
- 

Al estudiar la potestad tributaria establecimos que ésta se manifiesta como el poder del Estado para establecer los gravámenes en un ordenamiento determinado, señalando en forma precisa los elementos de las contribuciones: objeto, sujeto, base y tasa o tarifa; y que la manifestación de este poder concluye precisamente con la culminación del proceso legislativo, razón por la cual a partir del momento en que la ley entra en vigor, los sujetos de la relación jurídico-tributaria, que nace con la realización del hecho imponible, quedan supeditados al mandato legal en los términos establecidos en este ordenamiento; ambos sujetos u obligados al cumplimiento de sus disposiciones.

Estos centros de imputación del Derecho Tributario, como en toda relación de derecho, pueden tener el carácter de sujetos activos y de sujetos pasivos. Sin

embargo, por la naturaleza especial de nuestra materia, ambos sujetos tienen características particulares que es necesario precisar.

## 8.1. Los sujetos activos

Como se indicó, el destino de las contribuciones es el gasto público, que como tal son las erogaciones que realizan las entidades del Estado a cualquier nivel, por lo que de esta aseveración podemos derivar la regla general para determinar quiénes son o pueden ser los sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Esta regla general presenta excepciones que analizaremos en su momento; por ahora sólo enunciaremos que los sujetos activos son los que señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución (Federación, estados, Distrito Federal y municipios), que son aquellos en favor de quienes fluye la masa de recursos sustraída del patrimonio de otro (sujeto pasivo).

En toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, en los términos fijados por la propia ley. Sin embargo, en materia tributaria esta facultad no es discrecional, como en el Derecho Privado; aquí, por el contrario, se presenta como una facultad-obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no sólo tiene el derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo. Esta afirmación tiene su base en dos aspectos fundamentales: la naturaleza de la deuda tributaria y la naturaleza del sujeto activo.

Con relación al primer aspecto encontramos que, como ha reconocido la Suprema Corte, el cobro del crédito tributario es de interés público, ya que toda la legislación tributaria tiende a regular la obtención de los recursos que el Estado requiere para hacer frente a sus gastos, por lo que la administración no puede renunciar a la obtención de aquello a que tiene derecho y necesita, independientemente de que ello traería como consecuencia la falta de equidad de la ley al dejar en desventaja a los sujetos que sí pagan, frente a los que no lo hacen.

El segundo aspecto se fundamenta en el principio de que la autoridad sólo puede realizar aquello que la ley le autoriza, por lo que, al no estar facultada para dejar de cobrar determinadas contribuciones, no puede renunciar a ese derecho, pues de lo contrario violaría la ley. Dicho criterio es válido tratándose de un poder que no se puede transferir, posponer o renunciar, sino que debe ser ejercido puntualmente cuando se actualiza el supuesto legal, puesto que su realización responde a la necesidad de satisfacer el interés general o colectivo.

La posibilidad de que existan sujetos activos diferentes a la Federación, los estados, el Distrito Federal o los municipios, es decir, sujetos que tengan una personalidad jurídica distinta de la del Estado, como excepción a la regla general, la encontramos con sujetos que, no obstante tener personalidad jurídica propia y

diferente a la del Estado, pueden ser sujetos activos de la relación jurídico-tributaria. Estos entes son los denominados "organismos fiscales autónomos", ya que, no obstante sus características particulares, conforme a la ley tienen la facultad para determinar las contribuciones, dar las bases para su liquidación y, en algunos casos, llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.

De acuerdo con este orden de ideas, cuando el crédito tiene un contenido tributario que, como hemos visto, se puede derivar de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejora y derechos, el autorizado para realizar el cobro es el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria; y cuando estamos frente a los adeudos originados por cuotas del Seguro Social, del ISSSTE, del Infonavit, derechos de carreteras, de aeropuertos, etc., el acreedor es el ente o institución encargado de recaudar estos recursos.

Cuando hablamos de estos conceptos, adquiere relevancia fundamental el Instituto Mexicano del Seguro Social, que como organismo fiscal autónomo, además de poder determinar los adeudos, tiene la facultad económico-coactiva, que se traduce en la posibilidad de ejecutar sus propias resoluciones pues, con base en su ley, está autorizado para ello.

Por tanto, podemos concluir que el sujeto activo de la relación jurídico-tributaria es el Estado, ya sea la Federación, los estados o los municipios, y el Distrito Federal, y que además puede ser un ente con personalidad jurídica propia, diferente a la del Estado, como los organismos fiscales autónomos. Sin embargo, por razones de la ley, la persona moral o física, generalmente llamada "sujeto pasivo", se convierte en acreedor o sujeto activo en los casos de generación de saldos a favor por pagos en exceso o pagos de lo indebido.

## 8.2. Los sujetos pasivos

En el otro extremo de la relación jurídica se encuentra el sujeto pasivo que, conforme a la teoría general del Derecho, es la persona que tiene a su cargo el cumplimiento de la obligación en virtud de haber realizado el supuesto jurídico establecido en la norma. Jiménez González afirma que es aquel que ha de sufrir en su patrimonio la exacción o la salida de recursos monetarios, a título de tributo, para servir a los fines del gasto público, y a quien llama "sujeto contribuyente" (Jiménez González, Antonio. *Lecciones de Derecho Tributario*, ECAFSA, México, 2001).

En materia tributaria encontramos que la realización del hecho generador crea en favor del sujeto activo la facultad de exigir el cumplimiento de las obligaciones, tanto sustantivas como formales. Por tanto, tampoco es raro que respecto de ciertos tributos, y en determinadas condiciones previstas por la ley, pueda darse la pluralidad de sujetos deudores, respecto de los cuales, en forma indistinta el Estado pueda exigir el pago de un mismo y único tributo.

Tal es el caso en que la contribución no es enterada por la persona que realizó el hecho generador, sino por un tercero que de una o otra forma tuvo relación con el sujeto del impuesto, ya sea por la coparticipación en la celebración de un acto jurídico, la adquisición de un derecho, u otras circunstancias diversas, lo que nos coloca frente a dos tipos de sujetos: el *sujeto del impuesto o contribuyente* y el *sujeto pagador*, sin que esto quiera decir que la presencia de un sujeto excluya la del otro, puesto que de ninguna manera se produce la liberación del adeudo mientras no sea cubierto totalmente el crédito por alguno de ellos.

Es conveniente precisar que nuestro estudio se refiere exclusivamente al fenómeno de las relaciones jurídicas, por lo que deliberadamente excluimos los casos en que, independientemente de la relación jurídico-tributaria, surge el aspecto económico de la traslación del impuesto, con lo que un tercero ajeno, por situaciones de naturaleza económica, ya no puede trasladar la carga tributaria y le incide precisamente a él. Cuando este fenómeno no tiene un soporte jurídico, o no trasciende en la regulación que realiza el Derecho Tributario, aunque pueda tener gran importancia en el campo de la Economía Financiera o en el de Política Tributaria, no la tiene en nuestra materia, por lo que sólo nos quedamos en el campo del deudor jurídico-tributario, ya sea como sujeto de la contribución o como sujeto pagador de ella.

Conforme al artículo primero del *Código Fiscal de la Federación*, los sujetos pasivos de la relación jurídico-tributaria son las personas físicas o morales, que de acuerdo con las disposiciones legales se encuentran obligadas al pago de la obligación tributaria, en virtud de haber realizado el hecho generador que la ley prevé.

La legislación de otros países, a diferencia de la nuestra, identifica plenamente a este sujeto; por ejemplo, en España, la Ley General Tributaria señala en sus artículos 30 y 31:

- 30. "...es sujeto pasivo la persona natural o jurídica que según la ley resulta obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea como contribuyente o como sustituto."
- 31. "...es contribuyente la persona natural o jurídica a quien la ley impone carga tributaria derivada del hecho imponible."

Por su parte, en el artículo 22 del Modelo de Código Tributario para América Latina se estipula que:

- 22. "...es sujeto pasivo la persona obligada al cumplimiento de las prestaciones tributarias, sea en calidad de contribuyente o de responsable."

El otro tipo de sujeto pasivo es el *sujeto responsable*, que es aquel que, sin haber realizado el hecho generador, por disposición de la ley debe cumplir con la obligación tributaria.

En este segundo caso encontramos a la figura del responsable en materia tributaria, que integra una institución de gran relevancia por la trascendencia que tiene la administración de las contribuciones, ya que a través de él, el fisco asegura de mejor manera el cumplimiento de su función recaudadora y además simplifica la actividad de recaudación, de donde deriva la posibilidad de que respecto de un mismo tributo existan varios sujetos con la calidad común de deudores, a los cuales se les puede exigir el pago del crédito fiscal.

### 8.3. El responsable tributario

La idea del sujeto responsable tiene su origen en los Derechos Civil y Penal. En materia civil, se deriva de la responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones, en donde un tercero responde por la conducta de otra persona, lo que genera la responsabilidad objetiva y la responsabilidad sustituta; en materia penal se genera por la comisión de los delitos, con la característica de solidaridad.

En materia tributaria la figura del responsable no tiene su origen en el ilícito, sino en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con una particular situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

Por tanto, a diferencia de los sujetos pasivos, que son identificados por la ley debido a que realizaron el hecho generador, en el caso de los responsables tributarios les es impuesta esta calidad jurídica por distintas razones, sin que realicen el presupuesto generador del tributo. Los responsables solidarios soportan la obligación de pago no a título del deber constitucional de contribuir, sino a título de garantía, en su más amplia acepción, del pago de la deuda tributaria.

Así como respecto del sujeto pasivo el Derecho mexicano no contiene disposición expresa que defina genéricamente la figura, tampoco hace diferenciaciones de los tipos de responsabilidad, simplemente los establece como *responsabilidad solidaria* y en forma taxativa los regula, por lo que, al realizarse los supuestos descritos en la ley, los sujetos quedan como deudores solidarios del crédito fiscal.

Conforme a las consideraciones mencionadas, y con base en lo dispuesto en el artículo 26 del Código Fiscal de la Federación, podemos derivar los siguientes tipos de responsabilidades:

1. Responsabilidad solidaria por retención o recaudación. En el caso de aquellas personas que por disposición legal tienen la obligación de retener la parte correspondiente a las contribuciones cuando hacen algún pago al sujeto del impuesto, como sería el caso de los patrones al pagar el sueldo, o de retener, cuando cobran ciertos servicios, como sucede con los notarios públicos. En estos casos la responsabilidad será hasta por el monto de las contribuciones.
2. Responsabilidad solidaria por representación. En esta situación se encuentran algunas personas por una función específica de representación; por

ejemplo, cuando se trata de representantes de contribuyentes no residentes en el país, o de liquidadores y síndicos de sociedades en liquidación o en quiebra, o en cualquier otro caso en que la ley establezca la obligación de realizar pagos provisionales por cuenta de los contribuyentes, en que se les impone la responsabilidad de carácter solidaria, hasta por el monto de las prestaciones.

3. Responsabilidad objetiva. Se origina cuando se adquiere un bien respecto del cual se adeudan contribuciones; de esta forma el nuevo adquirente tendrá la obligación de pagar los adeudos que existan respecto del bien adquirido.
4. Responsabilidad voluntaria. Este caso, como su nombre lo indica, se da cuando la persona, por manifestación expresa de su voluntad, asume la responsabilidad del pago de un adeudo, o afecta un bien al cumplimiento del mismo.

La solidaridad constituye un privilegio en favor del acreedor, ya que con ella su crédito tiene un doble deudor para garantizar su cumplimiento, y el pago de cualquiera de ellos libera a ambos, independientemente de las relaciones y efectos que se generen particularmente entre el pagador y el deudor originario.

La responsabilidad solidaria implica una dualidad de sujetos deudores al mismo nivel, ya que son titulares de la deuda tanto el contribuyente como el responsable, a tal grado que el cumplimiento total de la deuda se puede exigir a cualquiera de ellos, y con uno que pague, cualquiera que éste sea, aquélla se extingue respecto de los dos. A diferencia de ello, la responsabilidad subsidiaria involucra la misma dualidad pero a diferentes niveles, ya que no se puede exigir el pago al responsable sino una vez que la gestión de cobro se haya realizado respecto del contribuyente y éste resulte insolvente total o parcialmente, lo que implica que el responsable subsidiario responderá en la medida del monto que no logre pagar el contribuyente u obligado principal y sus bienes resulten insuficientes para producir la liberación total del compromiso fiscal. Sin embargo, hay que tener en cuenta que la responsabilidad en materia tributaria siempre será solidaria.

## 8.4. La capacidad

Conforme al Derecho común, la capacidad es el atributo de las personas que las hace sujetos de derecho, por lo que se considera como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones, lo que nos permite diferenciar la capacidad de goce y la de ejercicio. El análisis de la capacidad adquiere relevancia en materia tributaria cuando se trata de la capacidad de ejercicio, toda vez que la de goce es una aptitud de la persona por el solo hecho de existir.

En la concepción tradicional de la teoría del Derecho, la capacidad de ejercicio consiste en la aptitud del sujeto para ejercer derechos y contraer obligaciones; pero en materia tributaria esto es diferente, ya que para que nazcan obligaciones tributarias la voluntad del obligado es irrelevante, puesto que se trata de obligaciones *ex lege*, que surgen por disposición de la ley cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho contenidas en la hipótesis normativa.

Cuando el legislador estructura el hecho imponible generalmente no distingue si el sujeto del impuesto tiene o no capacidad de ejercicio conforme al Derecho común, sino que sólo identifica el hecho o situación de derecho que tiene contenido económico, por lo que aquella persona que realiza el hecho generador queda sujeta a la relación jurídico-tributaria. Por lo tanto, si un menor tiene propiedades o ingresos diversos comprendidos en el hecho imponible, por ese solo hecho adquiere la calidad de contribuyente.

Claro está que esta condición de capacidad tiene algunas limitaciones, puesto que no obstante ser un sujeto obligado carece de personalidad procesal, por lo que necesitará un representante legal para ejercer acciones de naturaleza jurisdiccional.

Podemos concluir que la capacidad en materia tributaria tiene un contenido más amplio que en materia civil, y que sólo se limitará cuando por disposición expresa de la ley se requiera la capacidad de ejercicio.

## 8.5. El domicilio

Otro de los elementos de la personalidad con relevancia en materia tributaria es el domicilio, ya que de él depende la sujeción de la persona para la aplicación de la ley y para el cumplimiento de las obligaciones.

De acuerdo con el Derecho común el domicilio es el lugar donde reside la persona con el propósito de establecerse, concepción que permite identificar la existencia de dos elementos: uno objetivo, que consiste en el hecho material de residencia, y el otro subjetivo, que deriva del propósito de establecerse precisamente en un lugar determinado.

Considerando que la norma jurídica posee un ámbito espacial de validez, que es la porción de territorio en donde puede aplicarse, resulta de vital importancia determinar qué personas quedan incluidas dentro de ese ámbito, para precisar su sujeción a la norma, así como también las autoridades que tendrán competencia en esas relaciones, y en dónde deberán cumplir con sus obligaciones los sujetos pasivos.

Esta importancia se incrementa por la configuración político-administrativa de nuestro país, en que existen tres competencias tributarias diferentes: federal, estatal y municipal. Así las cosas, por el domicilio de las personas podemos identi-

ficar cuáles sujetos quedan comprendidos dentro de cada competencia, para ejercer sus derechos y cumplir con sus obligaciones.

En particular, la residencia de las personas físicas o morales es de vital importancia, pues de ella depende el régimen fiscal al que se ven sometidos sus ingresos en materia de impuestos; de ella depende si se tributará por la totalidad de ellos en un lugar o sólo por determinados ingresos obtenidos en un establecimiento.

La legislación fiscal contempla la regulación del domicilio en el *Código Fiscal de la Federación*, el cual, en su artículo 10 establece la diferencia entre el de las personas físicas y el de las morales, pero siempre haciendo referencia al lugar en que realizan los hechos de contenido económico, que son materia de los gravámenes. De la misma forma, el *Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria* establece en su artículo 21 que "la administración local de la sede conservará la competencia sobre los contribuyentes cuyo domicilio fiscal se encuentre dentro de la circunscripción territorial que señale el respectivo acuerdo".

El legislador estableció una distinción atendiendo la actividad de los sujetos. Se considera domicilio fiscal de las personas físicas el local donde se encuentra el principal asiento de sus negocios o de sus actividades, ya sea que se trate de sujetos que realicen actividades empresariales o prestación de servicios; es decir, la ley parte del elemento objetivo y presume el subjetivo, derivado del hecho de que su voluntad se externa al haberse establecido en ese lugar; pero si el contribuyente manifiesta un domicilio que conforme a estas disposiciones no le corresponde, las autoridades podrán practicar diligencias en el que debió ser declarado, independientemente de la aplicación de las sanciones que procedan.

Respecto de las personas morales se parte del elemento objetivo, ya que reconoce como domicilio el local en donde se encuentra la administración principal del negocio de las personas morales residentes en el país, o el local en donde se encuentra el establecimiento de las personas morales residentes en el extranjero. En el caso de que estas últimas posean varios establecimientos, será su domicilio el local donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto, el local que ellos designen.

Con respecto de las personas físicas y morales de nacionalidad mexicana, que constitucionalmente tienen la obligación de contribuir a los gastos públicos del lugar donde residan, se considera, como presunción *iuris tantum*, que siempre serán residentes en territorio nacional.

Conforme al artículo 9º del *Código Fiscal de la Federación*, se consideran residentes en el país las personas físicas que hayan establecido su casa habitación en México.

Tratándose de las personas morales, son residentes si se constituyeron conforme a las leyes mexicanas, así como aquellas que hayan establecido en nuestro país la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

Un elemento de gran importancia que se considera parte del domicilio en materia fiscal, por generar sujeción de la persona, es el relativo al "establecimiento permanente", ya que no obstante que una persona no tenga domicilio o residencia en el país, puede quedar sujeta a nuestras leyes por tener aquí un lugar de negocios en el que desarrolle, total o parcialmente, actividades empresariales.

Es más, en el propio artículo 2° de la *Ley del Impuesto Sobre la Renta* se establece que cuando un residente en el extranjero actúe a través de una persona física o moral, que tenga y ejerza poderes para celebrar contratos a su nombre, tendientes a la realización de actividades empresariales de éste en el país, se considera que tiene establecimiento permanente, y por tanto quedará sujeto al pago de contribuciones, las cuales serán cubiertas por retención que deberá hacer su representante.

## Bibliografía

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1982.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.

JIMÉNEZ González, Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, ECAFSA, 2001.

MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

SÁNCHEZ Piña, José de Jesús, *Nociones de Derecho Fiscal*, México, PAC, 2001.

## 9. Extinción de las obligaciones

---

9.1. El pago  
9.2. La compensación  
9.3. Prescripción y caducidad

9.4. La condonación  
9.5. La cancelación  
9.6. Amnistía fiscal

### Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Enunciar los diferentes tipos de pago del crédito fiscal.
  2. Calcular los recargos por pago extemporáneo de un crédito fiscal.
  3. Señalar los diferentes supuestos para que opere la compensación de créditos fiscales.
  4. Explicar el manejo de estímulos fiscales para extinguir créditos.
  5. Diferenciar la prescripción de la caducidad.
  6. Explicar los casos y requisitos para la procedencia de la condonación.
  7. Explicar la procedencia y alcance de la cancelación de créditos fiscales.
  8. Comentar los elementos de la amnistía fiscal.
- 

Las obligaciones tributarias, tanto las sustantivas como las formales, pasan por un proceso de nacimiento, vigencia y extinción, toda vez que, como fenómenos jurídicos, no pueden permanecer estáticas, ya que es necesario dar certeza jurídica de su principio y fin en la esfera jurídica de los particulares.

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culminan su existencia, de donde derivamos que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se produce con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma. La presentación de una declaración, la comprobación de un hecho, el respeto al mandato le-

gal, la recepción de una inspección, etc., serán el cumplimiento del mandato y, por lo tanto, la extinción de la obligación formal.

Sin embargo, tratándose de la obligación sustantiva, la extinción puede presentar diversos matices y formas, por lo que haremos un análisis detallado de estos aspectos.

## 9.1. El pago

En principio parecería que con el entero del dinero o de los bienes debidos se cumpliría con la obligación fiscal, pero en la práctica tenemos que dentro del Derecho Fiscal existen diversas formas de pago que en cada caso producen efectos jurídicos y económicos diversos.

La entrega de las cantidades que se adeudan representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas. En la actualidad, nuestro Código Fiscal no especifica, como el Código Fiscal anterior, que dichos pagos se pueden efectuar en especie, pero las leyes impositivas pueden disponerlo de esta forma.

Algunos tratadistas, entrando al detalle de la extinción de las obligaciones, hacen el análisis y clasificación de las diversas formas de pago que establece nuestra legislación, y señalan los siguientes tipos: liso y llano, en garantía, bajo protesta, provisional, definitivo, de anticipos, extemporáneo, etc., y podemos agregar todos los tipos de pago que nuestra imaginación identifique, tales como pagos de impuestos, de derechos, de lo indebido, pago oportuno, parcial, etc.; sin embargo, la naturaleza del cumplimiento de la obligación sustantiva siempre estará presente. Así, cada una de las leyes de contribuciones establece diferentes formas, tiempos y lugares para hacer estos pagos.

Posiblemente uno de los pagos que tuvo características especiales, con regulación especial en el Código Fiscal, fue el *pago bajo protesta* que regulaba el Código Fiscal de 1938, y que tenía por característica que a pesar de extinguir el crédito, no implicaba la conformidad del causante.

Sin embargo, cuando se impugnaba un crédito que previamente había sido pagado, también se reconocía que dicho pago no implicaba conformidad, puesto que la interposición del medio de defensa en tiempo demostraba la inconformidad; por ello, en la actualidad ya no se hace referencia al pago bajo protesta, de lo que se puede concluir que cualquier pago de contribuciones que se haga, si se impugna dentro de los plazos que las leyes establecen para el ejercicio de las instancias correspondientes, debe entenderse que fue hecho "bajo protesta".

La exigibilidad de la obligación fiscal da la posibilidad de hacerla efectiva, aun en contra de la voluntad del obligado, en virtud de no haber cubierto el crédito dentro del plazo que la ley otorga; por lo tanto, mientras no se venza o transcurra la época de pago, la obligación fiscal no será exigible, de donde deriva que la ca-

lidad de exigibilidad se genera por la falta de pago oportuno, ya que, en los términos del artículo 145 del *Código Fiscal de la Federación* en vigor, las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 6º del *Código Fiscal de la Federación* prevé que las contribuciones se deben pagar en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y para el caso de que no haya disposición expresa, el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.

- Si la contribución se calcula por periodos establecidos en ley y en los casos de retención o de recaudación de contribuciones, los contribuyentes, retenedores, o las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudarlas, las enterarán a más tardar el día 17 del mes calendario inmediato posterior al de terminación del periodo, de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

Conforme al artículo 20 del *Código Fiscal de la Federación*, el pago de las contribuciones y sus accesorios que se realice dentro del país deberá ser en moneda nacional, y cuando se deba llevar a cabo alguna conversión de moneda extranjera a nacional, se hará al tipo de cambio que rija el día anterior de aquel en que se realizó el hecho generador. Para el pago se podrán utilizar cheques certificados y personales y giros postales, telegráficos o bancarios.

Las cantidades que se paguen se aplicarán a los créditos más antiguos, siempre que se trate de un mismo tipo de contribución; y antes de aplicarse al crédito principal se aplicarán a los accesorios en el siguiente orden:

1. Gastos de ejecución.
2. Recargos.
3. Multas.
4. Indemnización por devolución de cheques sin fondos.

También puede suceder que el pago no se realice precisamente dentro del plazo que la ley concede para ello. Por regla general, éste se deberá efectuar dentro de los 17 días posteriores a la terminación del periodo de causación, cuando se calcula por periodos, o en los 17 días siguientes al mes en que se retuvo o recaudó la contribución, y en cualquier otro caso, dentro de los 5 días posteriores al momento de su causación.

Fuera de estos plazos se pueden cubrir los créditos con posterioridad a la fecha de su vencimiento, con autorización expresa de la autoridad fiscal para dife-

rirlos en forma total a una fecha, o para cubrirlos hasta en 48 parcialidades, con lo que se causarán recargos sobre saldos insolutos a la tasa que fije anualmente el Congreso de la Unión; o puede suceder que la extemporaneidad en el pago se realice sin previa autorización de la autoridad fiscal, en cuyo caso la tasa de referencia se incrementará en un 50% adicional. La tasa autorizada para el año 2006, según el artículo 8º de la Ley de Ingresos para este ejercicio, es de 0.75% por mes, y hasta el 1.50% mensual en algunos casos.

Por disposición del artículo 21 del *Código Fiscal de la Federación*, los recargos:

- Se causan solamente sobre la suerte principal.
- Tienen como límite de causación hasta 5 años, con algunas excepciones.
- Se causan de mes a mes, computando día a día, esto es, se causan de fecha a fecha.

El artículo 66 del *Código Fiscal de la Federación* prevé la posibilidad de que se prorrogue la fecha de pago de la obligación fiscal, al disponer que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazo, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, sin que dichos plazos excedan de 48 meses, y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto, incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante ley fija anualmente el Congreso de la Unión, tomando en consideración el costo porcentual promedio de captación de recursos del sistema bancario proporcionado por el Banco de México. Se prevé también en este precepto legal, que las autoridades fiscales, al autorizar el pago a plazo exigirán se garantice el interés fiscal, a excepción de los casos en que dichas autoridades dispensen el otorgamiento de garantía en razón de que el contribuyente, en los términos del reglamento del Código, tenga plena solvencia, o su capacidad económica sea insuficiente.

## 9.2. La compensación

El artículo 23 del *Código Fiscal de la Federación* dispone que "Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios".

Como sabemos, la compensación es un medio por el cual dos sujetos, que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obli-

gaciones hasta el límite del adeudo inferior. El principio básico que regula este procedimiento responde al fin práctico de liquidar dos adeudos que directamente se neutralizan.

Para que este procedimiento se pueda efectuar en materia tributaria, nuestro Código Fiscal plantea estos supuestos:

- a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.
- b) Que el crédito en favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, deriven de impuestos federales.

Los supuestos de referencia tienen una explicación justificada debido a las necesidades de la autoridad en la administración de las contribuciones, ya que es indiscutible que si se trata de una misma contribución, que se realiza con procedimientos formales de declaración, existen los elementos necesarios para la identificación de los créditos.

Lo mismo se puede decir con respecto a la naturaleza del crédito, ya que el crédito fiscal, en favor o en contra del fisco, se encuentra sujeto al principio de igualdad, por lo que al ser de la misma naturaleza, y tanto el adeudo como el crédito son líquidos y exigibles, no debe existir limitación alguna para su compensación. Pensar de manera diferente nos colocaría ante un trámite ocioso e injusto, puesto que nada justificaría que se pagara el adeudo y al mismo tiempo se cobrara la misma cantidad.

Para realizar el procedimiento de compensación, la Secretaría de Hacienda ha emitido formatos especiales, con lo que se evita la posibilidad de confusiones o deficiencia de datos en la operación, independientemente de que también se pueda realizar de oficio aun cuando el crédito a cargo del particular haya quedado firme.

El Código Fiscal en vigor regula un aspecto nuevo en la compensación, a pesar de no designarlo con este nombre, y es el relativo a la utilización de los estímulos fiscales a que tengan derecho los contribuyentes, por lo que al ser créditos en favor del particular, se compensan con los adeudos tributarios a su cargo.

El artículo 25 del propio ordenamiento establece la posibilidad de pagar con el acreditamiento de estímulos fiscales, tratándose de contribuyentes obligados a presentar declaraciones periódicas. Este acreditamiento resulta un tipo de compensación de un crédito a cargo de un sujeto, contra un crédito a su favor derivado de un estímulo fiscal. Dicho acreditamiento se encuentra sujeto a formalidades, como la obligación de comunicarlo a las autoridades administradoras de los estímulos y presentar el documento que establezca el certificado de promoción fiscal o el certificado de devolución de impuestos.

### 9.3. Prescripción y caducidad

Aunque la caducidad es una figura que se origina antes de la existencia del crédito y, por lo mismo, una forma para evitar su nacimiento, en tanto que la prescripción es una forma de extinción del crédito fiscal que ya nació, con fines académicos estudiaremos en un mismo apartado estas dos figuras, que por su semejanza han generado innumerables confusiones.

En el derecho común, la prescripción se refiere a la adquisición de un derecho o a la extinción de una obligación por el simple transcurso del tiempo, mediante el cumplimiento de los requisitos consignados en las disposiciones legales. En este sentido, se habla de la existencia de dos tipos de prescripción, una adquisitiva y otra liberatoria.

Como puede advertirse, la prescripción, ya sea adquisitiva o liberatoria, se configura por el simple transcurso del tiempo y el cumplimiento de los requisitos que marque la ley respectiva. Sin embargo, el concepto no tiene un contenido uniforme en el mundo jurídico, ya que en materia penal se refiere a la extinción de facultades de la autoridad, como también sucede en materia de responsabilidades de los servidores públicos, en que la ley de la materia dispone que la facultad sancionadora de la autoridad prescribe en diversos tiempos.

Ahora bien, en materia fiscal el único tipo de prescripción que contempla el Código Fiscal de la Federación es la prescripción liberatoria, que opera como una forma de extinguir la obligación de pagar tributos o contribuciones; o la de devolver las cantidades que los contribuyentes hayan pagado indebidamente.

Dentro de este contexto, el artículo 146 del *Código Fiscal de la Federación* dispone que el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años, y aunque este artículo hace referencia en forma genérica a la prescripción del crédito fiscal, el artículo 22 del mismo ordenamiento establece en su antepenúltimo párrafo que para el fisco "La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal".

Por su parte, la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones. Esta extinción de facultades de la autoridad, conforme al artículo 67 del Código Fiscal, opera en un plazo de cinco años a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo el caso de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como con respecto a ejercicios en que omita la presentación de su declaración; o de 3 años en los casos de responsabilidad solidaria asumida por tercero, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

El cómputo del plazo no queda sujeto a interrupción, y sólo se suspenderá por la interposición de cualquier recurso o juicio. Es conveniente precisar que la

interrupción del cómputo de los cinco años traería como consecuencia la eliminación total del tiempo transcurrido, a fin de que vuelva a empezar el conteo; en tanto que la suspensión sólo elimina del cómputo del plazo el tiempo suspendido, y al reiniciarse el cómputo la cuenta continuará a partir de donde se había quedado cuando se presentó la suspensión.

Para que la caducidad opere es necesario que la autoridad fiscal haga la declaración respectiva, a solicitud del particular, ya que de oficio la autoridad no lo hace.

La prescripción, por su parte, es la extinción del crédito fiscal por el transcurso del tiempo. En este caso estamos frente a una obligación fiscal que fue determinada en cantidad líquida. En el presente código se precisa con toda claridad en el artículo 146 que se trata de la extinción del crédito, es decir, de la obligación de dar, y no de las demás obligaciones, como lo establecía el Código Fiscal de 1938. También cambió el carácter sustantivo de esta institución, para convertirse en una figura de procedimiento, ubicada en el capítulo relativo al procedimiento administrativo de ejecución, con carácter de excepción, independientemente de que los particulares pueden solicitar la declaratoria a la autoridad correspondiente. Conforme al precepto señalado, el cómputo de 5 años para la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que realice la autoridad, o por cualquier acto de reconocimiento del adeudo.

La Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación enunció claramente la diferencia de estas dos figuras en la jurisprudencia 15/2000, generada al resolver la contradicción de tesis 11/99, publicada en el *Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta*, novena época, Tomo XI, febrero de 2000, páginas 159 y 160, cuyo texto dice:

**PRESCRIPCIÓN PREVISTA EN EL ARTÍCULO 146 DEL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN. EL PLAZO PARA QUE SE INICIE ES LA FECHA EN QUE EL PAGO DE UN CRÉDITO DETERMINADO PUDO SER LEGALMENTE EXIGIBLE.** Conforme al mencionado artículo 146, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Ese término inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Por ello, para que pueda iniciar el término de la prescripción, es necesario que exista resolución firme, debidamente notificada, que determine un crédito fiscal a cargo del contribuyente, y no puede sostenerse válidamente que cuando el contribuyente no presenta su declaración estando obligado a ello, el término para la "prescripción" empieza a correr al día siguiente en que concluyó el plazo para presentarla, pretendiendo que desde entonces resulta exigible por la autoridad el crédito fiscal, ya que en tal supuesto lo que opera es la caducidad de las facultades que tiene el fisco para determi-

nar el crédito y la multa correspondiente. De otra manera no se entendería que el mencionado ordenamiento legal distinguiera entre caducidad y prescripción y que el citado artículo 146 aludiera al crédito fiscal y al pago que pueda ser legalmente exigido.

## 9.4. La condonación

Otra forma de extinguir obligaciones fiscales es mediante la condonación, que consiste en la remisión o perdón de la deuda. Esta institución tiene como base la autonomía de la voluntad y el respeto a los derechos de las personas que, en tanto no lesionen otros intereses protegidos por el derecho, los individuos pueden renunciar al ejercicio de sus derechos particulares.

Esta figura es reconocida por el Derecho Fiscal, sujeta a una regulación especial en razón del interés público, por los derechos y obligaciones que regula, ya que, como se indicó al estudiar las obligaciones tributarias, el derecho del sujeto activo, como un derecho de carácter público, constituye a la vez una obligación a la que no puede renunciar el órgano encargado de su cobro; cuando menos no lo puede hacer a su arbitrio, sino sólo en los términos que disponga la ley.

Es indudable que en ocasiones se producen circunstancias que hacen demasiado severa la ley al aplicarse a situaciones concretas. No hay discusión con respecto a la aplicación del principio romano *Dura lex sed lex*, ya que a pesar de la dureza de la norma, debe aplicar, aunque en ocasiones se establecen posibilidades de atemperar los efectos de las disposiciones legales, con el propósito de alcanzar la justicia. Es en estas situaciones cuando la ley autoriza procedimientos específicos, ya que las excepciones a las cargas tributarias deben estar expresamente previstas en ley, como lo dispone el artículo 5° del *Código Fiscal de la Federación*.

Este código establece un régimen diferente con respecto a los créditos derivados de la obligación principal y de los derivados de multas por infracción a las disposiciones fiscales, no obstante que en ambos casos se trata de créditos fiscales.

En el caso del pago de las contribuciones y sus accesorios en general, en el artículo 39 fracción I del Código de la materia se dispone que la condonación podrá ser total o parcial, y que la resolución que la establezca deberá ser de carácter general, referida a algún lugar del país, a una rama de actividad, a la producción o venta de productos, o a la realización de un tipo de actividad, así como en casos de catástrofes derivadas de fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Como se ve, en estos casos la finalidad es suavizar la carga tributaria en alguna región o en alguna rama de actividad, siempre en razón de la equidad; y para que opere se deberán cumplir los siguientes requisitos:

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal.
2. Debe ser general.

3. Procede por región o por rama de actividad.
4. Debe estar autorizada por la ley.

Sin embargo, a este artículo y en particular a la fracción I, se le ha dado un alcance inusitado que ha creado efectos perversos en el pago de las contribuciones, esto es, que se ha hecho un uso irracional de esta facultad, extendiendo este beneficio, en algunos casos, a contribuyentes incumplidos.

Tratándose de la condonación de créditos derivados de multas, ésta tiene otro contenido, otro procedimiento y un tratamiento diferente, no obstante que también se trata de créditos fiscales.

En efecto, el título IV, capítulo I del Código Fiscal vigente, al tratar lo relativo a las infracciones, establece la posibilidad de que la Secretaría de Hacienda condone multas examinando cada caso en particular, el cual deberá ser revisado individualmente por la autoridad fiscal y solucionado discrecionalmente.

Se establece que toda condonación se resolverá a petición de parte, sin hacer diferenciación como en los anteriores códigos fiscales, entre la condonación parcial y la total; además se dispone que las resoluciones que al respecto se dicten no podrán ser impugnadas, ya que se emiten con base en una facultad discrecional y que, por lo tanto, es potestativo concederla.

Otro de los aspectos relevantes para que proceda la condonación es que la multa haya quedado firme, es decir, que no haya ningún medio de defensa en contra de ella y que, además, ningún acto conexo a ella se encuentre en proceso de impugnación.

### 9.5. La cancelación

El término cancelación da la idea de extinción, de la terminación de algo, lo cual regularmente no sucede con la cancelación en materia tributaria, ya que las disposiciones fiscales establecen que se podrán cancelar los créditos fiscales en las cuentas públicas, es decir, que sólo constituye una operación contable, ya que esa cancelación en las cuentas públicas no implica la extinción del crédito, por lo que, en cualquier momento la autoridad fiscal puede exigir su pago mientras no haya operado la prescripción, de lo que se desprende que quizás sólo se puede considerar como un paso hacia la extinción del crédito por prescripción, ya que esta cancelación no se considera como elemento de suspensión o interrupción del término.

El artículo 146-A establece que esta cancelación procede por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor, únicos casos en que se prevé esta figura. Sin embargo, el artículo 15 de la *Ley de Ingresos de la Federación para el Ejercicio Fiscal 2006*, faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para cancelar los créditos por imposibilidad práctica de cobro, y señala que se da esta condición

cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activo.

## 9.6. Amnistía fiscal

Dentro de los principales objetivos de la actual administración se encuentra incrementar la recaudación, por lo que, fundándose en la denominada "amnistía fiscal", se pretende beneficiar a aquellos contribuyentes que, aun cuando tengan irregularidades con respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales anteriores al ejercicio fiscal del 2000, efectúen en forma correcta el entero de sus contribuciones a partir de este ejercicio. Además, se pretende que los contribuyentes continúen pagando las contribuciones a su cargo en los años 2001, 2002, 2003 y subsecuentes, con toda oportunidad y en su totalidad.

Dado lo anterior, en el *Diario Oficial de la Federación* se publicó con fecha 31 de diciembre del 2000, el decreto por el que se reforman diversas disposiciones fiscales, el cual establece en su artículo segundo las disposiciones transitorias del *Código Fiscal de la Federación*, y en sus fracciones VII y VIII se prevén los procedimientos o modalidades en los cuales se sustenta la "amnistía fiscal".

Si se incurre en alguna de las irregularidades señaladas en la disposición, se podrá incluso determinar contribuciones omitidas distintas a aquellas en que se cometió la irregularidad, aun cuando correspondan a ejercicios anteriores. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable cuando las autoridades fiscales inicien el ejercicio de sus facultades de comprobación después del 31 de marzo de 2005.

La denominada "amnistía fiscal" consiste sustancialmente en que, por regla general, las autoridades fiscales no podrán determinar créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, por los ejercicios de 1999, 1998, 1997, etc., a menos que previamente les determine créditos fiscales correspondientes a los ejercicios de 2000, 2001, 2002 y 2003.

No obstante, de la simple lectura del inciso a, punto 1, del precepto que la contiene, se desprende que las autoridades fiscales tuvieron hasta el día 31 de marzo del 2001 para iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación, sin ningún tipo de limitante, por lo que podían revisar ejercicios anteriores al año 2000, mas no así para las revisiones que se efectúen después de dicha fecha.

Por tal motivo, resulta necesario que, a partir del ejercicio del 2000, el contribuyente lleve un control de su contabilidad estrictamente apegado a lo que disponen los diferentes ordenamientos fiscales a los cuales se encuentran obligados, con el objeto de restringir el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre ejercicios anteriores al citado.

## Bibliografía

---

Sin embargo, es de mencionar que la regla general de que las autoridades fiscales no puedan determinar créditos fiscales por ejercicios anteriores al 2000, admite las excepciones previstas por el legislador federal cuando el contribuyente incurra en alguna de las irregularidades señaladas en el mismo decreto, por lo que, si se comete alguna de ellas, las autoridades pueden libremente llevar a cabo la revisión fiscal de ejercicios anteriores.

## Bibliografía

ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1982.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, 13a. ed., México, Porrúa, 1985.

MARGÁIN M., Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

SÁNCHEZ Piña, José de Jesús y Jorge A. Romero Jiménez, *Código Fiscal de la Federación, Comentado*, México, Pac, 2001.

# 10. La exención tributaria

---

10.1. No sujeción y no causación  
10.2. La condonación

10.3. Constitucionalidad  
10.4. Los estímulos fiscales

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Enunciar las características de la exención tributaria.
  2. Precisar la diferencia entre la no sujeción y la no causación.
  3. Identificar los diferentes momentos en que se generan la no causación, no sujeción, exención y condonación.
  4. Justificar las bases constitucionales de la exención.
  5. Explicar la aplicación de estímulos fiscales como instrumento de política tributaria.
  6. Identificar las bases legales de los estímulos fiscales.
- 

En el mismo sentido en que existe toda una teoría jurídica acerca de la tributación, se podría estructurar un amplio tratado sobre la *no tributación*. Como sabemos, el significado genérico del concepto “exención” indica una situación de dispensa, de liberación, es decir, es un mecanismo por el cual se perdona o se libera alguna carga. *En sentido jurídico es la liberación del cumplimiento de una obligación a cargo de una persona, en los términos previstos por la ley.*

Lo anterior ha llevado a identificar a la exención como un privilegio, razón por la cual podríamos decir que la exención tributaria es un privilegio establecido en la ley, por razones de equidad o conveniencia, para liberar a una persona de la obligación de pagar determinadas contribuciones.

De acuerdo con este concepto encontramos las siguientes características de la exención:

- a) Elimina la obligación del pago.
- b) Se establece por ley.
- c) Se otorga por razones de equidad o conveniencia.

El objetivo fundamental de la exención es la eliminación de las obligaciones de pago, es decir, del cumplimiento de la obligación sustantiva, ya que en todo caso las obligaciones formales pueden subsistir por necesidades de administración; lo importante, en este caso, es que no subsista la obligación de pagar las contribuciones. Sin embargo, el principio de aplicación estricta de las normas que establecen cargas tributarias, y de las que señalan excepciones a las mismas, previsto en el artículo 5° del *Código Fiscal de la Federación*, trae como consecuencia la necesidad de una expresa y precisa regulación de las exenciones en esta materia.

En la doctrina se identifican diferentes tipos de exenciones, agrupadas conforme al criterio personal de quien plantea la clasificación, por lo que los grupos varían de acuerdo con su autor, debido a lo cual a continuación solamente se presentan los tipos más significativos.

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

### 10.1. No sujeción y no causación

La exención se ha confundido con otras figuras jurídicas y económicas, o se ha utilizado el concepto como sinónimo, algo que es conveniente aclarar y precisar, en especial con las figuras de no causación, no sujeción y condonación.

La figura de la *no causación* ha sido identificada como exención a partir de la idea de que en ambas el pago de la contribución no se produce; sin embargo, en la no causación no se genera el pago porque no nace la obligación tributaria, ya que no se da la realización del hecho imponible puesto que el hecho o situación de que se trata no fue incluida en los supuestos que integran el presupuesto normativo, por lo que al no causarse la obligación nada habrá que eximir o liberar.

En la *no sujeción* el hecho generador sí se realiza pero, por disposición de la ley, las personas que lo efectuaron no quedan sujetas al cumplimiento de la obligación; es decir, que a pesar de haber sido realizada la situación jurídica o de hecho

prevista por la ley, la obligación no nace porque el sujeto quedó excluido del ámbito personal de aplicación de la norma, es decir, no queda sujeto a la disposición legal. Por lo tanto, no se puede hablar de una liberación o perdón de obligaciones, ya que para que esto suceda, las obligaciones previamente deben nacer, lo cual no se da en estos casos.

Como se explicó al tratar el principio de legalidad, el hecho imponible debe señalar qué objeto grava, qué sujetos abarca, sobre qué bases se va a determinar y qué cuota o tarifa se va aplicar, así que al no establecer a determinados sujetos en su configuración, la obligación no nace para ellos.

Por tanto, podemos concluir con respecto a estas tres figuras que en la no causación la realización de la situación jurídica o de hecho no está en los supuestos del hecho imponible; en la no sujeción se realiza la situación jurídica o de hecho establecida en el hecho imponible, pero el sujeto no queda incluido o expresamente se le excluye; y en la exención el hecho imponible se realiza en todos sus elementos y la obligación nace a cargo de los sujetos, pero no se hace exigible debido a que, por disposición de la ley, el sujeto queda liberado del cumplimiento de la obligación.

## 10.2. La condonación

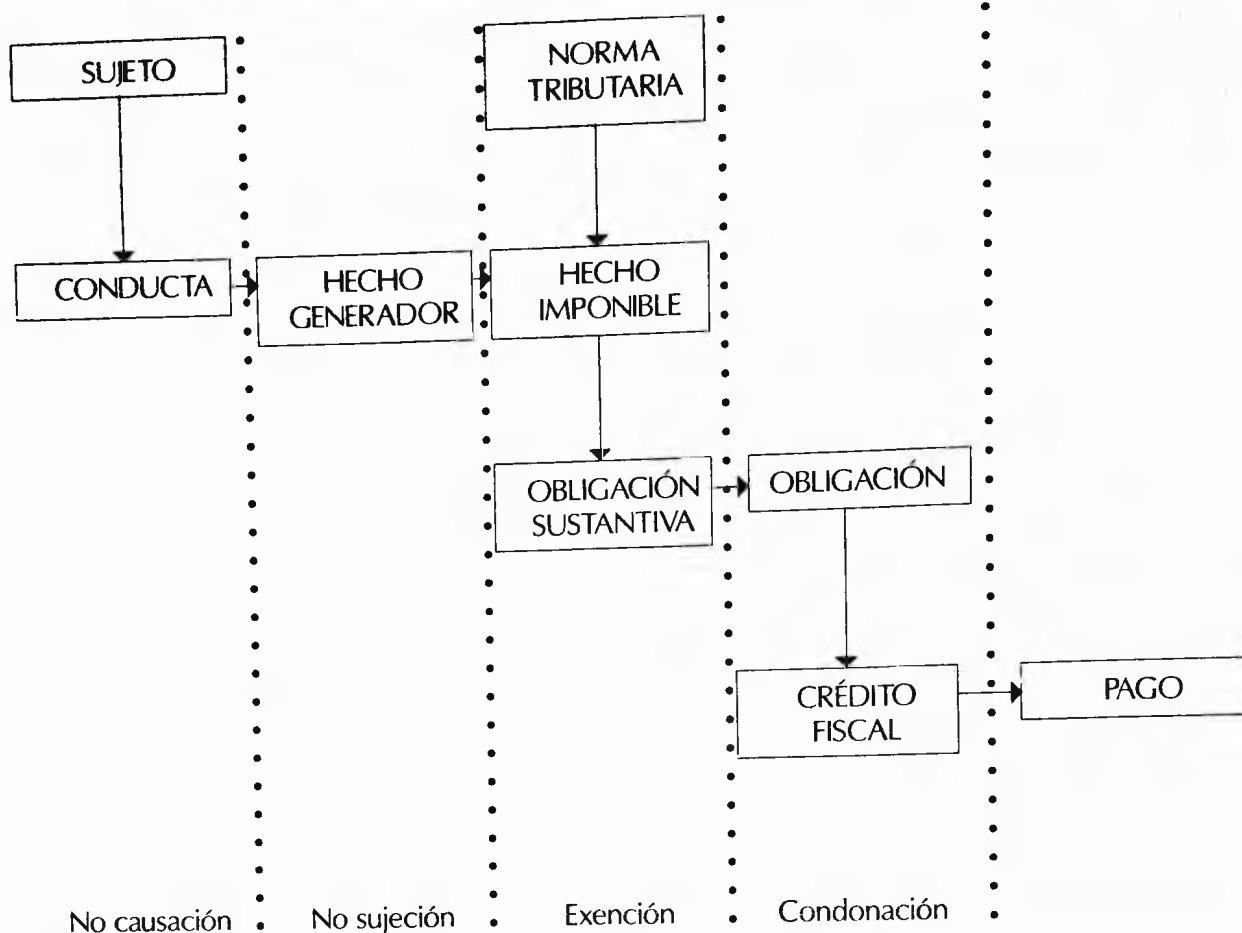
El hecho de que exista una liberación, el perdón de una deuda nos coloca frente a una figura muy semejante: la condonación, que ya se estudió en el apartado correspondiente a las formas de extinción de los créditos fiscales.

Sin embargo, es necesario precisar las diferencias entre estas dos figuras, que son muy parecidas, pero tienen puntos que permiten distinguirlas.

La exención en las contribuciones es una figura que en el tiempo ocurre de manera inmediata a la realización del hecho generador, y que por disposición de la ley, el crédito fiscal no llega a cuantificarse, puesto que por la liberación que produce no tiene objeto continuar con el procedimiento para determinar lo que no se cobrará; en la condonación sí existe la determinación del crédito y se precisa el *quantum* de lo que se va a remitir o perdonar; por lo tanto, en sentido estricto podemos decir que la exención se refiere a las obligaciones sustantivas, sin llegar a hablar del crédito, y en la condonación estamos frente a una deuda, determinada en pesos y centavos llamada crédito fiscal (figura 13).

## 10.3. Constitucionalidad

Mucho se ha expuesto en la doctrina con respecto a la constitucionalidad de las exenciones, y se llegaron a externar diversas interpretaciones con respecto a la prohibición expresa que de ellas regulaba el artículo 28 constitucional, en el sentido



**Figura 13.** La exención tributaria

de que "En los Estados Unidos Mexicanos no habrá monopolios ni estancos de ninguna clase; *ni exención de impuestos; ...*", al grado de que la propia Suprema Corte vaciló en la interpretación de esta disposición, desde el reconocimiento inicial de la prohibición absoluta de las exenciones, hasta la interpretación en el sentido de que la prohibición sólo procedía con respecto a exenciones a nivel particular; interpretación que fue "legalizada" por el Poder Legislativo al expedir la ley reglamentaria de este artículo, reconociendo el último criterio sustentado por la Suprema Corte.

La ley reglamentaria del artículo 28 constitucional (Ley Orgánica del artículo 28 Constitucional en materia de Monopolios), del 25 de agosto de 1934, interpretó de manera restrictiva la prohibición constitucional al establecer en su artículo 13 que sólo se debía considerar que existe 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".

Aún más, para reafirmar la interpretación expuesta en el artículo 13 en cuestión, se dispuso en el artículo 14 de dicho ordenamiento que no se consideran exenciones de impuestos:

1. Las primas a la exportación y los subsidios que se otorgan, en los términos de los reglamentos de la presente ley, a las asociaciones o a las sociedades cooperativas de mexicanos que se organicen en los términos del artículo 28 constitucional;
2. Los subsidios y prerrogativas que se otorguen a las empresas de nacionales en los casos comprendidos en la fracción IV del artículo 7 de la presente ley;
3. Las franquicias y subsidios que se otorguen conforme a disposiciones de carácter general para estimular la organización de empresarios y de consumidores o la racionalización de la producción, así como para la creación de industrias que, por ser de necesidad imprescindible a la planeación de la economía del país, sean declaradas de utilidad nacional por decreto que expida el Ejecutivo federal.

Este problema se solucionó con las reformas y adiciones que se hicieron al artículo 28 constitucional en diciembre de 1982, para permitir que el legislador ordinario determine cuáles exenciones quedan prohibidas. El texto actual de este artículo establece que "En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes".

En el Código Fiscal se regula la exención, aunque en forma confusa, puesto que el término "eximir" se utiliza junto al de "condonar", cuando se trata de situaciones graves que afectan a una región o a una rama de la actividad económica.

Para evitar conflictos de interpretación, la mejor solución sería que el legislador, al ejercer la potestad tributaria estructurara el hecho imponible de la contribución en la forma más exacta y clara, delimitando el objeto, los sujetos, la base y la cuota o tarifa, y precisara los hechos o situaciones objeto de las contribuciones, para que cuando considere que algo debe ser excluido, lo haga con exactitud, para lograr la "no causación", si es algún tipo de persona la que se pretende liberar, señalar que no es sujeto de esa contribución, es decir, fijar la adecuada "no sujeción" para no llegar al extremo de esperar hasta el momento del nacimiento de la obligación, puesto que toda liberación que aquí se haga dará lugar a caer en la exención.

La realidad es que en nuestra legislación existen muchas indebidamente llamadas "exenciones", que en realidad son no sujeciones y hasta no causaciones, por lo que sería conveniente llamarlas por su nombre, a fin de evitar confusiones.

Un caso concreto lo encontramos en el hecho de la inmunidad diplomática, que es un caso típico de no sujeción, ya que los bienes y las personas correspon-

dientes a un gobierno extranjero funcionan de acuerdo con el principio de extraterritorialidad, por lo que en virtud del respeto a la soberanía no es posible gravarles, lo que nos obliga a considerar que en estos casos no se puede exentar a alguien de una obligación que no tiene, puesto que aquí la obligación no puede nacer.

## 10.4. Los estímulos fiscales

La concepción tradicional de que el propósito de la tributación es obtener ingresos para cubrir los gastos públicos, que se deriva del texto de los artículos 31, fracción IV, 73, fracción VII, y 74, fracción IV, de nuestra Constitución Federal, retrasó su utilización para fines distintos de los estrictamente fiscales. Desde el siglo XIX los ingresos tributarios, especialmente los aduanales, representaron la fuente de ingresos más importante para el país.

Sin embargo, poco a poco la política tributaria se fue encauzando hacia otros fines, como el de la redistribución del ingreso y el de fomento por rama de actividad o por región, dando lugar a lo que se conoce como fines extrafiscales de la tributación. Así encontramos que el primer paso que se dio en materia aduanal con el 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, fue la adición del segundo párrafo al artículo 131 constitucional, el 28 de marzo de 1951. En las demás materias impositivas el proceso ha sido más lento, por temor a violar el principio de proporcionalidad y equidad de la imposición, y por la prohibición absoluta de las exenciones que inicialmente estaba prevista en el artículo 28 de nuestra Constitución.

En efecto, la actividad de fomento y de promoción fiscal poco a poco se ha establecido a través de exenciones y subsidios, pero siempre luchando en contra de la técnica legislativa, en lugar de utilizarla para estos efectos. Así, en 1934 se promulga la *Ley de Protección y Control Industrial*; en 1941 la *Ley de Industrias de Transformación*; y en 1943, 1946 y 1955 las respectivas leyes de fomento de industrias nuevas y necesarias, que a través del otorgamiento de exenciones y subsidios estimularon el desarrollo de diversas actividades industriales.

El paso más importante para lograr el fomento tributario se dio a través de diversos acuerdos y decretos presidenciales que se publicaron a partir de 1971, en los que no se utilizó el establecimiento de exenciones, sino que, con una adecuada técnica legislativa, se crearon instrumentos de crédito en favor de los contribuyentes, denominados certificados de devolución de impuestos (CEDIS) y certificados de promoción fiscal (CEPROFIS), en los que se otorgaron créditos fiscales en favor de personas determinadas, para que acreditaran su importe contra cualquier impuesto federal a su cargo, *salvo aquellos destinados a un fin específico*.

Su otorgamiento sólo quedó condicionado a que el contribuyente comprobara la obtención de ciertos resultados que, de acuerdo con los propósitos del gobierno, coadyuvaran con él en la consecución de metas tendientes a la realización del bien común. De esta manera, en lugar de que el gobierno aplique en forma directa recursos humanos, económicos y materiales para crear fuentes de trabajo y desarrollar una región del país, o una rama de la industria, ofrece "premios" en forma de documentos de crédito para el pago de contribuciones.

Este mecanismo tuvo su base en diferentes leyes de ingresos de la Federación y en acuerdos de vigencia anual derivados de esas leyes, pero carecían de sustento constitucional, por lo que, en diciembre de 1982 se reformó el artículo 28 de nuestra Constitución para establecer en su primer párrafo la posibilidad de exenciones en los términos que regularan las leyes secundarias y, en el último, el otorgamiento de subsidios para actividades prioritarias, siempre que dichos subsidios reúnan las características de *generalidad* y *temporalidad*, y no afecten sustancialmente las finanzas de la Nación.

Otro mecanismo legal para el fomento tributario lo constituyen los "estímulos interconstruidos", llamados así debido a que se establecen en cada ley de impuestos, por lo que, al ser autoaplicativos, no requieren una disposición adicional o reglamentaria, ya que cualquier contribuyente que se encuentre en el supuesto concreto que la ley prevé para su aprovechamiento, podrá aplicarlo en su favor. Así tenemos las disposiciones relativas a depreciación acelerada y a reducciones especiales en la *Ley del Impuesto Sobre la Renta*.

## Bibliografía

- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1982.  
DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.  
MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.  
RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.  
SALINAS Arrambide, Pedro, *La exención en la teoría general del Derecho Tributario*, México, Tribunal Fiscal de la Federación (colec. de Estudios Jurídicos), 1998.

# 11. Los procedimientos administrativos en materia fiscal

---

11.1. La administración tributaria  
11.2. El registro de contribuyentes  
11.3. Consultas y solicitudes  
11.4. Las notificaciones

11.5. Procedimientos de fiscalización  
    11.5.1. Requisitos  
    11.5.2. Procedimiento  
11.6. Procedimientos de determinación

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Explicar las formas de operación de la Administración Pública en materia fiscal.
  2. Indicar la importancia del registro de contribuyentes para la administración de las contribuciones.
  3. Exponer los requisitos para la procedencia de consultas y solicitudes.
  4. Explicar la negativa ficta.
  5. Enunciar los diferentes tipos de notificaciones y sus requisitos.
  6. Hacer el cómputo de plazos para el cumplimiento de obligaciones fiscales.
  7. Enunciar las diferentes formas de fiscalización.
  8. Explicar los requisitos y el procedimiento para las visitas domiciliarias.
  9. Comentar la razón, contenido y requisitos para realizar dictámenes financieros.
  10. Diferenciar los distintos tipos de determinación.
  11. Explicar la procedencia de la determinación estimativa.
- 

Como señalamos en el primer capítulo, dentro de las normas que integran el Derecho Tributario encontramos aquellas que tienen por objeto asegurar el cumplimiento de las relaciones tributarias sustantivas y regular las relaciones entre la Administración Pública y los particulares, las cuales forman al Derecho Tributario Administrativo. El análisis de estas relaciones, así como de las normas que las regulan, constituye el objeto de estudio del presente capítulo, por lo que el estudio

de la forma de proceder de la administración tributaria se realizará a través de diferentes procedimientos administrativos, los cuales, al decir de Gabino Fraga, constituyen un "...conjunto de formalidades y actos que preceden y preparan el acto administrativo...".

Estos actos que se producen en el ámbito interno de la administración tienen diferente naturaleza. Pueden ser *preparatorios* o de efecto interno, los cuales se integran con diferentes actividades que no trascienden al exterior de la administración; se producen con informes, dictámenes y propuestas entre los órganos que la conforman para llevar los asuntos a estado de resolución. Pueden ser *constitutivos*, ya que por su realización determinan una situación concreta con respecto a un asunto en particular, como la verificación de hechos o situaciones, o la valoración de pruebas que constituyen un pronunciamiento de la autoridad, por lo que nace el acto con plena validez. Finalmente, encontramos los actos de *eficacia*, a través de los cuales se exterioriza la voluntad del órgano.

Como se puede observar, los actos preparatorios y los constitutivos permiten el nacimiento del acto o resolución administrativa, que tendrá plena validez porque existe la presunción de que en su realización se observaron las disposiciones legales que los regulan, pero su eficacia dependerá de la posibilidad de su ejecución, lo cual será posible a través de la notificación, que implica la comunicación de la voluntad de la autoridad al particular.

La legalidad del acto administrativo que produzca efectos de molestia o de privación en la esfera jurídica del particular queda sujeto a los requisitos de audiencia y debido proceso, en los términos de los artículos 14 y 16 constitucionales, que exigen "...se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento..." y que la autoridad "...funde y motive la causa legal del procedimiento".

### 11.1. La administración tributaria

La autoridad encargada de recaudar y vigilar el debido cumplimiento en el pago de los impuestos y evitar la evasión fiscal es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, de conformidad en lo dispuesto por el artículo 31 de la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, que le otorga facultades para el cobro y administración de las contribuciones que la Federación tiene derecho a percibir, independientemente de los organismos fiscales autónomos, que, como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT, administran las contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social.

Dejando a un lado los organismos fiscales autónomos para concretarnos en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, encontramos que ésta ejerce sus facultades con base en una compleja estructura, que a partir del mandato del artículo 14 de la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal* se integra por el secretario del ramo, los subsecretarios, oficial mayor, directores,

subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, así como por otros funcionarios que establezcan el reglamento interior de la dependencia y otras disposiciones legales.

Por su parte, el artículo 1º del *Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público* determina que esta dependencia contará con:

A. SERVIDORES PÚBLICOS

1. Subsecretario de Hacienda y Crédito Público
2. Subsecretario de Ingresos
3. Subsecretario de Egresos
4. Oficial Mayor
5. Procurador Fiscal de la Federación
6. Tesorero de la Federación

B. UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES

C. UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES

D. ÓRGANOS DESCONCENTRADOS

Estas unidades se integran a su vez por coordinaciones generales, unidades, direcciones generales, subprocuradurías y subtesorerías, que a la vez están integradas por:

- a. Coordinadores Generales
- b. Jefes de Unidades
- c. Directores Generales Adjuntos
- d. Directores
- e. Subdirectores
- f. Jefaturas de Departamento, de Oficina, de Sección y de Mesa
- g. Coordinadores
- h. Supervisores
- i. Auditores, Ayudantes de Auditor
- j. Demás personal

La política de administración de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se ha desarrollado a través del funcionamiento centralizado y regional, toda vez que a partir de 1973 se crearon unidades administrativas regionales, con el propósito de que la mayor parte de la operación administrativa se realizara en la región en donde radicara la mayor cantidad de contribuyentes, a fin de atender los problemas en forma desconcentrada. Esto dio lugar a la creación de las administraciones fiscales y las subprocuradurías fiscales regionales, que como las jefaturas del resguardo aduanal, las aduanas, las oficinas federales de hacienda, subalternas y agencias, y las oficinas federales de muestreo y ensaye, funcionaron a nivel regional.

Una reforma de gran importancia se dio a partir del 1 de julio de 1997, por medio de la cual la parte operativa de recaudación, auditoría y defensa jurídica se

asignó a un órgano desconcentrado llamado Servicio de Administración Tributaria (SAT), que en el artículo 2° de su reglamento interior prevé la siguiente integración:

**A. UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES**

1. Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera
2. Administración General de Tecnología de la Información
3. Administración General de Asistencia al Contribuyente
4. Administración General de Grandes Contribuyentes
5. Administración General de Recaudación
6. Administración General de Auditoría Fiscal Federal
7. Administración General Jurídica
8. Administración General de Aduanas
9. Administración General de Innovación y Calidad
10. Administración General de Evaluación

**B. UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES**

1. Administraciones Locales y Aduanas
2. Administraciones Regionales de Evaluación

Dentro de estas unidades hay que destacar a las administraciones generales Jurídica, de Auditoría y de Recaudación, ya que, en cuanto a la primera de ellas, su función es actuar como el abogado en las controversias en que la autoridad hacendaria sea parte, la segunda se encarga de la determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, en cumplimiento de sus facultades de comprobación, y la tercera tiene como función efectuar el cobro coactivo de los créditos fiscales, que en su caso corresponda.

## 11.2. El registro de contribuyentes

Quizás el primer contacto entre la administración y los contribuyentes, particularmente tratándose de impuestos directos, es el Registro Federal de Contribuyentes, a partir del cual la autoridad puede tener una relación de todas aquellas personas que normalmente causan contribuciones, lo que permite un control adecuado de la población que participa en las relaciones fiscales, y del cumplimiento de sus obligaciones.

*El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 27 que:*

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes

del Servicio de Administración Tributaria y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el Reglamento de este Código.

Por su parte, el Reglamento del Código Fiscal dedica la sección segunda de su capítulo segundo a regular esta obligación, la cual se deberá cumplir dentro del mes siguiente a la fecha de inicio de las actividades, en los términos previstos por la norma, con la presentación de la solicitud de inscripción ante la autoridad recaudadora. Igualmente se deberá presentar aviso ante el registro cuando ocurra un cambio de:

- I. Denominación, nombre o razón social.
- II. Domicilio fiscal.
- III. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o reanudación de actividades.
- IV. Liquidación o apertura de sucesión.
- V. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes.
- VI. Cuando se produzca un cambio de actividad preponderante, y de apertura o cierre de establecimientos o locales.

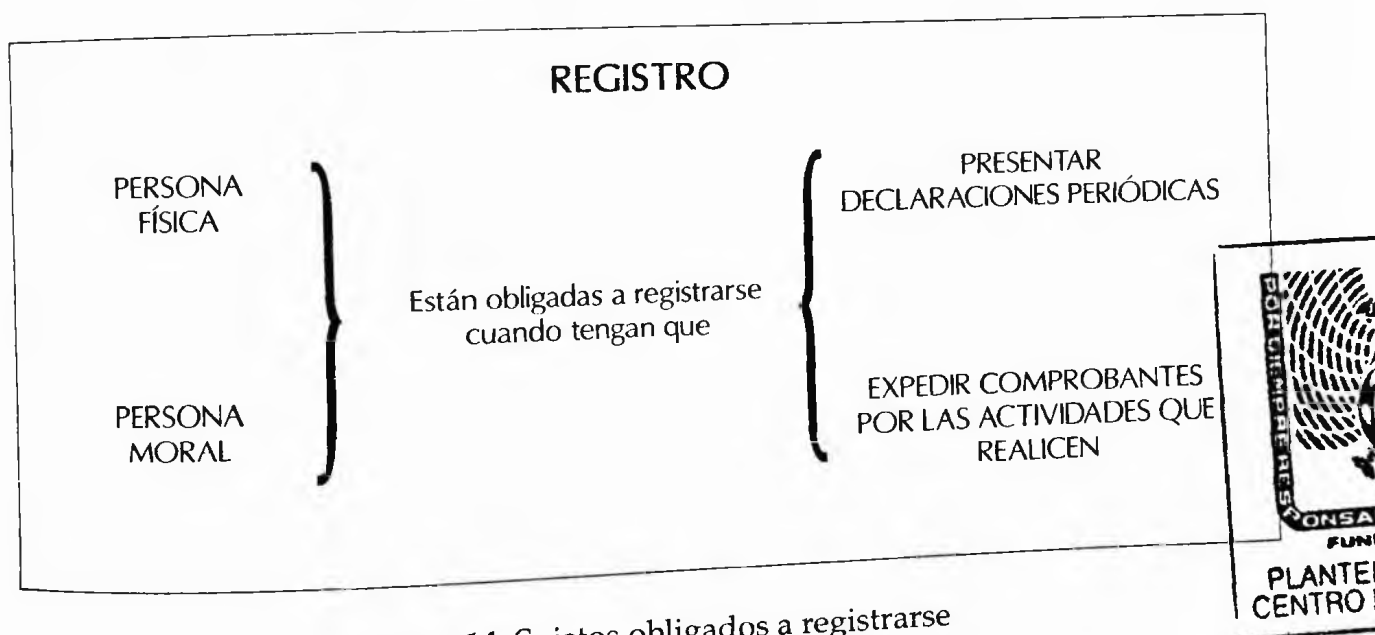


Figura 14. Sujetos obligados a registrarse

### 11.3. Consultas y solicitudes

El derecho de petición se identifica plenamente en el ámbito de las consultas y solicitudes que los particulares pueden promover ante la autoridad hacendaria, la cual deberá emitir su resolución dentro de un plazo determinado. En los términos del artículo 18 del *Código Fiscal de la Federación*, "Toda promoción que se

presente ante las autoridades fiscales deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en que imprimirá su huella digital”.

Dentro de los escritos que es posible presentar ante la autoridad hacendaria se identifican las promociones libres, los de justicia de ventanilla y los de reconsideración.

En todo caso, en los términos del mencionado artículo 18, los escritos deben presentarse en los formatos que disponga la autoridad hacendaria, junto con los anexos y el número de copias que la propia autoridad disponga, y en caso de que no existan tales formatos, el escrito deberá contener por lo menos los siguientes requisitos:

- a) Constar por escrito.
- b) Llevar el nombre, razón social de la empresa y el registro federal del contribuyente del peticionario.
- c) Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- d) Citar, en su caso, domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones, y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

En caso de que no se cumplan los requisitos de referencia, se deberá prevenir al promovente para que dentro del término de 10 días cumpla con los que haya omitido y, de no hacerlo, el escrito se tendrá por no presentado.

En materia de representación se admite el mandato en escritura pública o en carta poder, así como la autorización otorgada en la propia promoción para recibir notificaciones, presentar promociones, ofrecer y rendir pruebas. La gestión de negocios como figura de representación, no es admisible en materia fiscal, por lo que toda persona que promueva debe demostrar que tiene interés jurídico en la actuación, o la representación legal correspondiente.

Las promociones pueden ser de consulta o solicitudes de autorización en términos generales, pero siempre sobre situaciones reales y concretas. También se prevén las consultas con respecto a la determinación de precios de transferencia.

Ahora bien, los requisitos de los escritos, cuando no haya forma especial, aparte de los consignados en las promociones libres del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, los encontramos en el artículo 18-A del mismo ordenamiento, los cuales se incrementan considerablemente, dando como consecuencia que en lugar de que el particular pueda dirigir un escrito a la autoridad sin mayor contratiempo, en muchas ocasiones resulta problemático. Los requisitos adicionales son los siguientes:

1. Número telefónico del contribuyente y de los autorizados.
2. Nombre, direcciones, RFC, números de identificación fiscal, en caso de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.

3. Descripción de las actividades a que se dedica el interesado.
4. Monto de la operación objeto de la promoción.
5. Hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten hechos y circunstancias.
6. Descripción de las razones del negocio que motivan la operación en cuestión.
7. Expresar si la materia de la consulta ya fue planteada ante otra autoridad fiscal o jurisdiccional y, en su caso, el sentido de la resolución.
8. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de facultades de comprobación sobre la consulta.

Hasta la fecha se encuentra pendiente de que entre en vigor la obligación de incluir en las promociones la firma electrónica avanzada, de tal forma que deberá utilizarse el sistema digital para promover. Esta obligación entrará en vigor hasta que el Sistema de Administración Tributaria establezca las promociones que deberán ser presentadas por medios electrónicos.

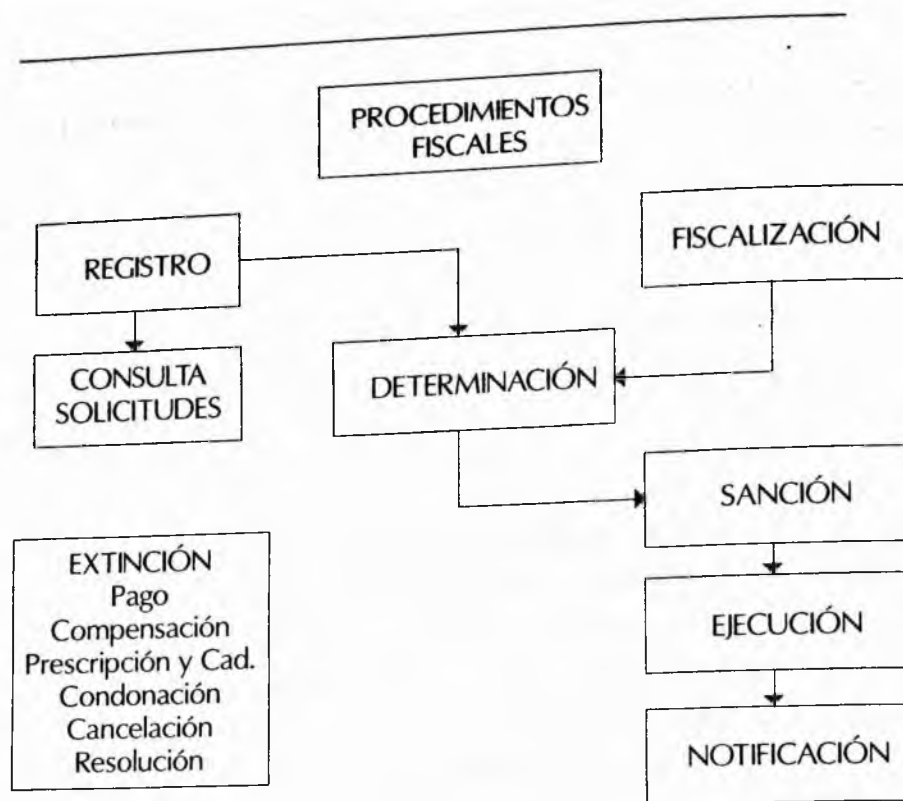
Por lo que hace a la justicia de ventanilla, el escrito tiene por objeto hacer aclaraciones de manera pronta y eficaz, pero sin que el mismo se considere como una instancia, porque no interrumpe ni suspende los plazos para interponer los medios de defensa a que haya lugar.

El fundamento de este tipo de escrito lo encontramos en el artículo 33-A del *Código Fiscal de la Federación*, que autoriza a los particulares para acudir ante las autoridades fiscales, dentro de los seis días siguientes a la fecha en que hayan surtido sus efectos las notificaciones de diversas resoluciones, como estimaciones de impuestos omitidos e imposición de multas, y la autoridad debe emitir su resolución seis días después de integrar el expediente fiscal.

Así se tiene que este tipo de promociones son aclaraciones, y no constituyen una instancia, por lo que la resolución que estas promociones generen no es impugnabile.

Por último, tenemos el escrito conocido como *de reconsideración*, aunque la ley no lo nombre como tal, que se encuentra previsto en el tercer párrafo del artículo 36 del *Código Fiscal de la Federación* como una promoción cuando las resoluciones contrarias a los particulares no se hayan impugnado y hayan transcurrido los plazos para ello, para que el superior jerárquico de la autoridad revise las resoluciones administrativas que no les sean favorables, y sean modificadas o revocadas en beneficio de los contribuyentes, si se demuestra que se pronunciaron en contravención a las disposiciones legales.

Es decir, siempre que el particular no hubiese interpuesto algún medio de defensa, que hubieren transcurrido los plazos para hacerlo, y sin que haya prescrito el crédito fiscal, éste podrá promover la reconsideración y la autoridad hacendaria discrecionalmente podrá revisar la resolución materia de controversia, y si encuentra que fue emitida en contravención de las disposiciones fiscales, podrá revocarla o modificarla por una sola vez.



**Figura 15.** Procedimientos fiscales

Ante las diversas promociones que se pueden presentar a la autoridad fiscal, resulta importante señalar que cuando la autoridad tiene la obligación de responder, se puede producir la *negativa ficta* si no lo hace dentro de los tres meses siguientes a la presentación del escrito, o a la integración del expediente.

De conformidad con el artículo 37 del *Código Fiscal de la Federación*, cuando la autoridad hacendaría no resuelva las instancias o peticiones de los particulares en un plazo de tres meses y por ende su notificación, contados a partir de la presentación del escrito o en su caso a partir del cumplimiento de prevención si la hubiere, considerará que la autoridad resolvió en sentido negativo.

Se precisa que no para toda omisión de contestar una petición o promoción de los particulares se configura la *negativa ficta*, como en los casos de la justicia de ventanilla o de la reconsideración. Por otro lado, una vez transcurrido el término de tres meses sin que el particular obtenga respuesta o contestación a sus peticiones o instancias, puede interponer los medios de defensa contra la resolución ficta, o esperar a que dicha autoridad emita la contestación correspondiente.

Resulta indispensable señalar que la negativa ficta es diferente al derecho de petición, en particular porque éste tiene una regulación constitucional y sólo tiene como fin lograr la respuesta de la autoridad, sin ninguna previsión con respecto al sentido de la respuesta, en tanto que la negativa ficta tiene su base en la ley, y siempre será en sentido negativo. Entonces tenemos que:

1. El derecho de petición se refiere a la obligación de contestar por escrito y congruente, lo solicitado por los gobernados; en cambio, la negativa ficta

no tiene como finalidad obligar a las autoridades a resolver en forma expresa, sino que la falta de respuesta, por disposición legal constituye una resolución negativa.

2. Para que se configure la negativa ficta es necesario que se refiera a una promoción en que la autoridad tenga la obligación de pronunciarse; en cambio, en el derecho de petición siempre habrá la obligación de contestar, cuando la petición se presente en forma respetuosa.

Es conveniente señalar que la institución de la negativa ficta también se refiere a la falta de resolución del recurso de revocación, ya que en términos del artículo 131 del *Código Fiscal de la Federación*, cuando la autoridad no emite la resolución al recurso, deberá entenderse que está confirmando su resolución; es decir, está negando fictamente el planteamiento formulado por el particular.

Por último y para concluir este apartado, con respecto a las resoluciones de carácter interno, a través de las cuales las autoridades fiscales dan a conocer a sus dependencias los criterios a seguir en cuanto a la observación y aplicación de las disposiciones fiscales, generalmente conocidas como *circulares*, no generan obligaciones a cargo de los particulares, ya que su naturaleza interna sólo les confiere obligatoriedad para los subalternos de la autoridad que las emitió y, como ha quedado establecido, conforme al principio de reserva de ley las obligaciones fiscales sólo pueden ser impuestas por ley.

## 11.4. Las notificaciones

La comunicación de la voluntad del órgano, que le da plena eficacia al acto administrativo, puede realizarse de diferentes formas, de acuerdo con el tipo de resolución de que se trate, por lo que de conformidad con el artículo 134 del *Código Fiscal de la Federación* las notificaciones podrán ser:

1. Personalmente o por correo certificado o electrónico, con acuse de recibo, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes y actos administrativos que puedan ser recurridos.
2. Por correo ordinario o telegrama; cuando sean actos distintos a los señalados en el punto anterior.
3. Por estrados; cuando el contribuyente desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación; se oponga a la diligencia de notificación; y en los demás casos que establezca la ley.

Este tipo de notificaciones se harán cuando expresamente lo señalen los ordenamientos fiscales, fijando durante cinco días el documento a notifi-

car en un lugar abierto al público del local fiscal, y la notificación se entenderá por realizada al sexto día siguiente.

4. Por edictos; en el caso de que la persona buscada hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiere desaparecido o se ignore su paradero.

Esta notificación se realiza publicando un resumen del acto a notificar durante tres días consecutivos en el *Diario Oficial de la Federación* y uno en un periódico de circulación en la República.

5. Por instructivo; cuando previo citatorio no haya con quien realizar la notificación, en los términos del artículo 137, segundo párrafo, del *Código Fiscal de la Federación*.

Cuando los actos administrativos deban surtir efectos en el extranjero, se podrán efectuar a través de los puntos 1, 2 o 4 expuestos con anterioridad, o por mensajería con acuse de recibo, transmisión facsímil con acuse de recibo por la misma vía, o de acuerdo con los tratados internacionales.

Es conveniente señalar que hasta la fecha las notificaciones mediante correo electrónico no son muy frecuentes, quizá porque muchos contribuyentes no proporcionan su domicilio electrónico para esos efectos. Al notificar por vía electrónica, el acuse de recibo consistirá en el documento digital que transmita el destinatario al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

Cuando se trate de actos administrativos que puedan ser recurridos, las notificaciones se deben hacer personalmente o por correo certificado, pero siempre procurando que exista una legal y efectiva comunicación de la voluntad de decisión de la autoridad, toda vez que cualquier deficiencia en el procedimiento respectivo producirá la nulidad de dicha notificación, por lo que el notificador deberá asegurarse de que el acto se realice precisamente en el domicilio indicado y con el destinatario, y en caso de no encontrarlo, deberá dejarle citatorio en su domicilio a fin de que lo espere en una hora determinada del día hábil siguiente, y si en este día y hora no lo espera, hará la notificación con quien se encuentre, de conformidad con el artículo 137 del *Código Fiscal de la Federación*, mismo que también establece que en su caso se puede dejar citatorio para que dentro del plazo de seis días el particular acuda a notificarse en las oficinas de las autoridades fiscales.

Asimismo se tiene que si bien es cierto que la notificación debe realizarse en el domicilio fiscal del contribuyente o en las oficinas de la autoridad fiscal, no menos cierto es que también se puede realizar en cualquier lugar o entenderse por legalmente hecha a partir de la fecha en que el interesado o su representante legal manifiesten que conocen el acto administrativo de que se trate.

Ahora bien, en materia fiscal las notificaciones surten sus efectos el día hábil siguiente de aquel en que fueron hechas y se deberá proporcionar al interesado copia del documento en que conste el acto administrativo.

Es importante precisar que para efectos fiscales el cómputo de los términos se debe efectuar a partir de la forma en que se fijan los plazos, que puede ser por número de días o por periodos, como se menciona en el artículo 12 del *Código Fiscal de la Federación*:

- a) Tratándose de plazos fijados en días, sólo se computan los hábiles (excepto para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones).
- b) En los casos en que se fijan por periodo de semana, mes o año, o se señale una fecha determinada, el término concluye precisamente en el día fijado o el día hábil siguiente si aquél cae en inhábil o no exista el mismo día en el mes del calendario correspondiente.

Las diligencias deberán realizarse en días y horas hábiles, que para efectos fiscales se consideran las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas, pero una diligencia iniciada en hora hábil puede concluir en hora inhábil. La autoridad también está facultada para habilitar los días que sean necesarios, previa notificación de ello al interesado, de conformidad con el artículo 13 del *Código Fiscal de la Federación*.

Es importante precisar que la notificación legalmente formulada trae como consecuencia la eficacia del acto notificado, así como la determinación del momento en que empiezan a correr los plazos para su cumplimiento o para la prescripción.

Al respecto es conveniente reiterar que el cómputo de los plazos transcurre a partir del día siguiente a aquel en que surte sus efectos la notificación, por lo que se deben tener en cuenta tres fechas importantes:

1. La de notificación.
2. La del surtimiento de efectos.
3. La del inicio del plazo.

Si en materia de procedimiento administrativo tributario las notificaciones surten sus efectos al día siguiente de su realización, el primer día del plazo se cumple al siguiente día de aquel en que surtió efectos la notificación. Estos principios también se aplican en el procedimiento contencioso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, pero varían en materias como la regulada por la *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*, la *Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos* y la *Ley Federal de Instituciones de Fianzas*.

## 11.5. Procedimientos de fiscalización

La actividad fiscalizadora de las autoridades se puede realizar tanto en el domicilio de los contribuyentes como a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en tránsito, según lo establece el artículo 42 del *Códi-*

go Fiscal de la Federación; sin embargo, por la importancia y trascendencia de las visitas domiciliarias, nos referimos principalmente a esta forma de fiscalización.

La autoridad administrativa, obligada a ejecutar las leyes, está facultada por la propia Constitución para practicar visitas domiciliarias a fin de comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Los actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa a través de las visitas domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado, como lo establece el artículo 16 constitucional y, en especial, deberán reunir las formalidades de las órdenes de cateo, es decir, cumplir los demás requisitos de constitucionalidad y de legalidad previamente establecidos.

Al respecto, Luis Martínez López (*Derecho Fiscal Mexicano*. Editorial ECASA, México, 1979) nos dice que estas visitas son "...el medio más eficaz con que la autoridad cuenta para conocer la situación fiscal de las personas o empresas y poder determinar el impuesto a su cargo, verificar si se da cumplimiento a las formalidades que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción a las mismas".

La base legal de las visitas domiciliarias se encuadra en la fracción III del citado artículo 42 del *Código Fiscal de la Federación*, en donde se establece la facultad de la Secretaría de Hacienda para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y también para dar información a otras autoridades fiscales.

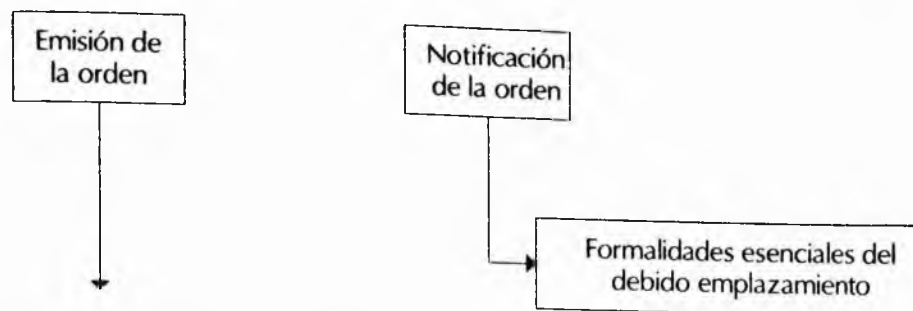
La autoridad hacendaria también puede requerir al contribuyente, a los responsables solidarios o a terceros, registros, papeles y archivos, fuera de visitas domiciliarias, para allegarse información que la ayude en el cumplimiento de sus funciones, e inclusive, en algunos casos se entenderá que no se consideran iniciadas las facultades de comprobación por parte de dicha autoridad.

### 11.5.1. Requisitos

Para la realización de estas visitas es de suma importancia el cumplimiento de todos y cada uno de los requisitos constitucionales y legales de los actos administrativos, ya que de lo contrario podría ser motivo de anulación de las actuaciones fiscalizadoras.

Por lo que hace a los requisitos constitucionales, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, y la adecuada interpretación de sus párrafos pri-

## VISITA DOMICILIARIA



Requisitos para su emisión (artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación)

- por escrito
- señalar la autoridad que la emite
- fundado y motivado, mencionando su objeto
- ostentar la firma del servidor público emisor
- identificar su destinatario
- el lugar a revisar
- el nombre de los agentes de autoridad que practicarán la visita

**Figura 16.** Inicio de las visitas domiciliarias

mero, octavo y decimoprimer, se tiene que dicho precepto establece como requisitos para la realización de las visitas domiciliarias, los siguientes:

- a) Que la orden se expida por escrito.
- b) Emitida por autoridad competente.
- c) Fundada y motivada.
- d) Que se realice con el procedimiento legalmente procedente.
- e) Que precise el lugar en donde debe realizarse.
- f) Que se mencionen las personas que deben atender la visita o a quien va dirigida.
- g) Que se identifique el objeto de la misma.
- h) Que se levante acta circunstanciada.
- i) Que se nombren testigos.

Por lo que hace a los requisitos legales, los artículos 38 y 43 del *Código Fiscal de la Federación* establecen los requisitos que debe satisfacer la orden de visita:

- a) Constar por escrito.
- b) Señalar la autoridad que lo emite.

- c) Estar debidamente fundada y motivada.
- d) Precisar su objeto o propósito.
- e) Contener firma autógrafa de funcionario competente.
- f) Precisar los nombres de las personas a quienes va dirigida.

### 11.5.2. Procedimiento

Por lo que hace al procedimiento de fiscalización, existen varias reglas y formalidades, que dependen del tipo o finalidad de la visita. En principio, la visita se debe realizar precisamente en el domicilio señalado en la orden, con la persona que se visita o su representante legal, excepto si previo citatorio entregado el día anterior el visitado no se presenta. Los visitadores deberán identificarse exhaustivamente, y requerir al visitado para que designe dos testigos, que en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitadores. Una vez iniciada la visita se procede a revisar y seleccionar la documentación, o a poner marcas en los documentos, para asegurar dicha información.

De toda visita deberán levantarse actas en las que se asienten los hechos y circunstancias particulares acaecidos durante su realización. Se levantan actas parciales hasta concluir la revisión, en que se levanta la última acta parcial, y se le dan cuando menos veinte días al visitado para preparar sus observaciones y pruebas que constarán en el acta final. También se pueden efectuar compulsas con terceros relacionados con el visitado, a fin de conocer con mayor certeza su situación fiscal.

La secuela procesal de la revisión fiscal prácticamente consiste en:

1. Citatorio (en su caso).
2. Entrega de la orden de visita.
3. Primera acta parcial.
4. Actas parciales o complementarias.
5. Última acta parcial.
6. Autocorrección (en su caso).
7. Acta final.
8. Oficio de observaciones (en su caso).

Para levantar el acta final se citará al visitado a una hora determinada con el fin de que firme dicha acta en compañía de cualquiera de los visitadores y de los testigos. Si el visitado no se presenta, previo citatorio, o se niega a firmar esta acta, se hará constar esta situación, lo cual no afecta la validez del acta.

Las visitas pueden concluir anticipadamente cuando el visitado haya entregado a más tardar el 31 de diciembre del ejercicio que pretende dictaminar, aviso

a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para presentar sus estados financieros dictaminados; cuando durante la visita el contribuyente corrija las anomalías fiscales que existan; y también cuando se vaya a determinar presuntivamente su situación fiscal (artículo 47 del *Código Fiscal de la Federación*), por no encontrar elementos suficientes para conocer su situación fiscal.

Otra de las formas de ejercer las facultades de fiscalización son las llamadas revisiones de escritorio o de gabinete, que se realizan en el domicilio del particular o en el de las autoridades fiscales, revisando la documentación que se haya recogido al contribuyente, los informes de terceros, y la información de que dispongan las autoridades fiscales. Al concluir las se deben notificar al contribuyente los resultados encontrados, a fin de que corrija su situación fiscal.

Los resultados aludidos en el párrafo anterior se traducen en un oficio de observaciones, en donde se consignan hechos u omisiones que puedan generar incumplimiento a las disposiciones fiscales.

Dentro del plazo de 20 días siguientes a la fecha de notificación del oficio de referencia, el contribuyente podrá desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputan, por medio de documentos, libros y registros, así como optar por corregir su situación fiscal, pero si no logra desvirtuarlos, se tendrán por consentidos para la autoridad hacendaria, de conformidad con el artículo 48, fracción VI, segundo párrafo, del *Código Fiscal de la Federación*, pero no para un tribunal.

En este orden de ideas, se tiene que una vez transcurrido el plazo para desvirtuar las imputaciones del oficio de observaciones, la autoridad hacendaria contará con 6 meses para emitir la determinación fiscal y notificarla, de conformidad con el artículo 50 del *Código Fiscal de la Federación*.

Independientemente de las visitas domiciliarias, las facultades fiscalizadoras de la administración se pueden efectuar en las oficinas de la autoridad administradora con un procedimiento específico, tal es el caso de: "revisiones de escritorio", o de las revisiones de "dictámenes de estados financieros"; también tenemos la "revisión para la expedición de comprobantes fiscales", la "revisión de mercancías en tránsito" e incluso revisiones fuera del inicio de las facultades de comprobación del artículo 42 del *Código Fiscal de la Federación*, como en la "revisión de aclaraciones y de planeación fiscal", en los términos de los artículos 41-A y 42-A de este ordenamiento.

Los dictámenes de estados financieros, cuya revisión realiza la Secretaría de Hacienda, tienen un valor semejante a las visitas domiciliarias, por lo que la autorización para realizarlos se otorga a profesionales, sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal. Estos requisitos, de acuerdo con el artículo 52 del *Código Fiscal de la Federación*, son los siguientes:

- a) Que sea contador público titulado.
- b) Que el contador se encuentre registrado ante las autoridades fiscales.

- c) De nacionalidad mexicana, y si es extranjero se estará de conformidad con los tratados internacionales.
- d) Ser miembro de un colegio de contadores.

### Levantamiento de actas

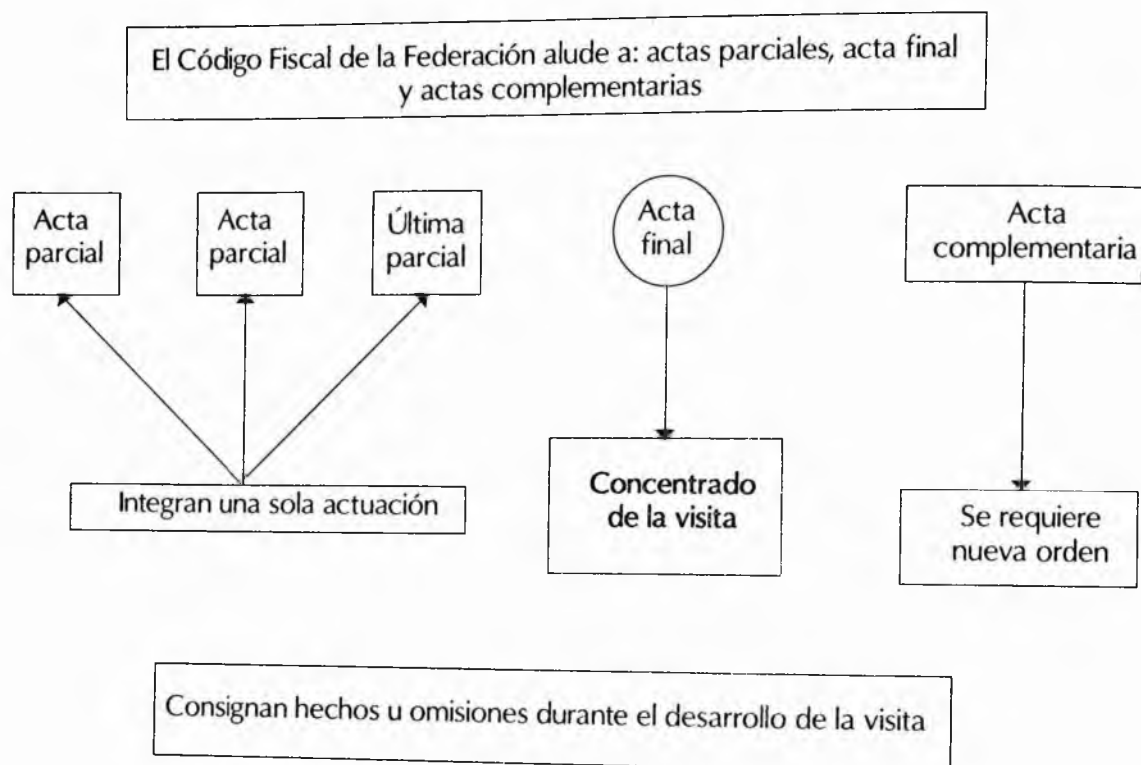


Figura 17. Realización de la visita domiciliaria

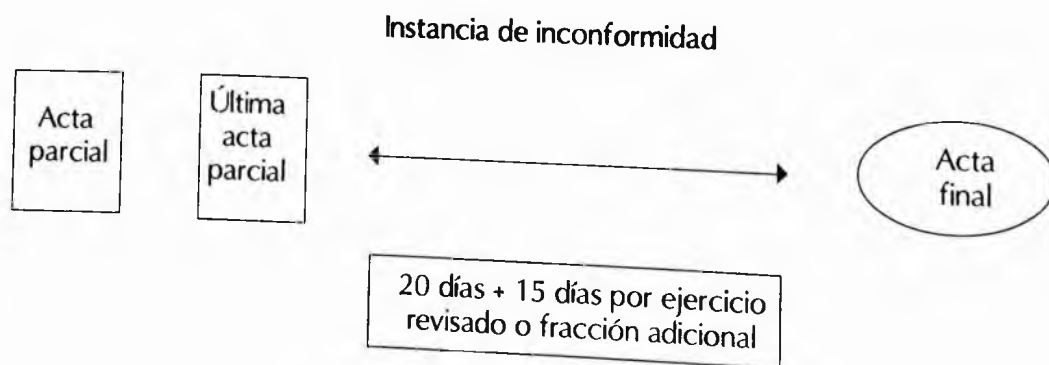


Figura 18. Instancia de conformidad

Las omisiones que detecten las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades fiscalizadoras deberán notificarse mediante oficio al contribuyente, para que dentro del plazo legal manifieste lo que a su derecho convenga en la inconformidad a que se ha hecho referencia, con lo cual se cumple la garantía de audiencia que establece nuestra Constitución.

## 11.6. Procedimientos de determinación

Como se explicó en el capítulo referente a la relación jurídico-tributaria, las autoridades pueden llevar a cabo la determinación de las contribuciones que el contribuyente no haya cubierto en su oportunidad. Esta determinación la efectúa la autoridad fiscal sobre base cierta o sobre base presunta, en los términos de los artículos 55 a 64 del *Código Fiscal de la Federación*.

En el presente caso partimos del supuesto de que la administración fiscal, en ejercicio de sus facultades de fiscalización, descubrió que el particular no cumplió con sus obligaciones de autodeterminación y pago de las contribuciones que le corresponden, por lo que procede que cuantifique la base de las contribuciones que adeuda y aplique las tasas correspondientes para cuantificar las obligaciones fiscales, es decir, la determinación estará a cargo de la autoridad.

A efecto de realizar esta determinación, la autoridad necesita precisar la base del impuesto a través de la información que, de acuerdo con sus facultades de fiscalización, pueda obtener con respecto a las utilidades del contribuyente o del valor de los actos o actividades por las que se deban pagar contribuciones.

Cuando mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización, la autoridad pueda conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente a partir de la información contable y administrativa que haya obtenido, o de la que obre en su poder, la determinación será sobre base cierta, aunque en la mayoría de los casos de incumplimiento se encuentran irregularidades que hacen necesario determinar las contribuciones sobre base presunta o estimada. Al respecto, el artículo 55 del Código Fiscal prevé que ésta procede cuando:

1. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.
2. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 3% de los conceptos de las declaraciones, o no

proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.

3. Se dé alguna de las siguientes irregularidades:

- a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
  - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.
  - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
4. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales.
5. No se tenga en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.
6. Por otras irregularidades en la contabilidad, que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

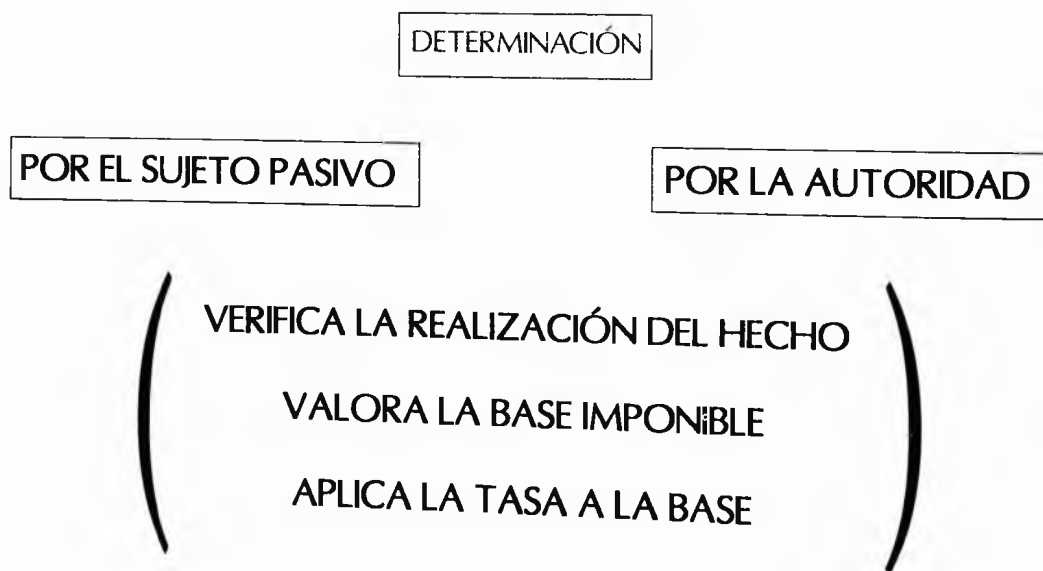


Figura 19. La determinación

A efecto de estimar los ingresos omitidos, la autoridad puede utilizar:

- A. Los datos que obtenga del propio contribuyente, de su contabilidad, registros administrativos, cuentas bancarias, informes de producción, entradas y salidas de bodegas.

- B. Información que obtenga por medio de compulsas a proveedores y clientes con quienes el contribuyente realice operaciones, ya que estos informes en muchas ocasiones permiten el conocimiento de datos que el contribuyente no registró.
- C. Por último, la autoridad puede estimar la utilidad del contribuyente con base en las declaraciones que obren en su poder con respecto a otros ejercicios fiscales, con las que calculará la base del impuesto que corresponda determinar presuntivamente.

Estas tres fuentes de información se pueden utilizar de manera conjunta o separada.

La determinación por parte de la autoridad, ya sea sobre base cierta o sobre base presunta, se deberá iniciar con el último ejercicio de doce meses por el que se hubiera presentado o debió presentarse declaración, y si se comprueba que en ese periodo se cometieron irregularidades, se procederá a la determinación de contribuciones omitidas en ejercicios anteriores.

## Bibliografía

- DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.  
MARTÍNEZ LÓPEZ, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, ECASA, 1979.  
NAVA Negrete, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, México, Porrúa, 1959.  
RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

# 12. El procedimiento administrativo de ejecución

---

12.1. La facultad económico-coactiva  
12.2. El embargo

12.3. El remate  
12.4. La suspensión del procedimiento

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Exponer la justificación de la facultad económico-coactiva.
  2. Identificar las fases del procedimiento administrativo de ejecución.
  3. Explicar los diferentes tipos de embargo.
  4. Enunciar los diferentes pasos para el remate.
  5. Explicar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- 

Como parte del proceso fiscal se encuentra la fase relativa al cobro coactivo de las contribuciones que se adeudan al fisco, la cual supone el agotamiento previo de los procedimientos para la determinación del crédito.

Como lo establece el artículo 6° del Código Fiscal, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes y deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, y pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, las autoridades ejercerán sus facultades de fiscalización para determinar el monto de las contribuciones omitidas, las cuales deberán ser pagadas

o garantizadas, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación, tal como lo previene el artículo 65 del *Código Fiscal de la Federación*.

Por lo tanto, si el contribuyente determinó y pagó sus contribuciones dentro de los plazos de ley, o dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de los créditos que la autoridad determinó, el proceso fiscal llega a su fin, pero en caso de que el crédito subsista por falta de pago, la autoridad fiscal deberá aplicar el *procedimiento administrativo de ejecución*, en uso de su facultad económico-coactiva.

Este procedimiento se inicia y desarrolla a partir de la presunción de que la resolución que se va a ejecutar es legal y definitiva. Su legalidad se presume en los términos del artículo 68 del código de la materia, y la definitividad se deriva de que en la esfera administrativa no puede ser modificada, por no existir pendiente ningún procedimiento de revisión o porque no fue intentado algún medio de defensa.

## 12.1. La facultad económico-coactiva

La existencia de esta facultad en favor de la autoridad administrativa ha sido objeto de argumentaciones aisladas en su contra, que le califican de anticonstitucional, en especial por considerar que es violatoria de las garantías consagradas en los artículos 14 y 17 de nuestra Constitución, porque con base en ella la autoridad administrativa priva de bienes, propiedades, posesiones o derechos a los contribuyentes, sin juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, por lo que la autoridad fiscal se hace justicia por sí misma.

Estas argumentaciones no han tenido la aceptación suficiente como para formar una corriente significativa, puesto que desde el siglo XIX las Tesis de Vallarta les restaron toda fuerza por lo contundente de su exposición, ya que con respecto a la necesidad de juicio previo para que la autoridad pueda ejecutar su resolución, nos dicen que:

Del mismo modo que no es de la competencia judicial apremiar al ciudadano a tomar las armas, formando su resistencia una cuestión contenciosa, tampoco lo es hacer efectivo el pago del impuesto, ni aún en el caso que el deudor se oponga a verificarlo para convertir así en judicial, negocio que por su esencia es administrativo.

En el mismo sentido se pronunció la Suprema Corte al fijar jurisprudencia en la que estableció que: "El uso de la facultad económico-coactiva por las autoridades, no está en pugna con el artículo 14 constitucional".

Con respecto a la opinión de que al ejercer la facultad económico-coactiva la administración se está haciendo justicia violando el mandato constitucional, el propio Vallarta expuso que:

...si a ese Poder le estuviera prohibido obligar al particular aun por la fuerza a que preste los servicios públicos que le toca, él sería imposible, y estaría de sobra aquel de los tres poderes a quien la Constitución encarga que provea en la esfera administrativa a la exacta observancia de las leyes, puesto que para cada uno de sus actos necesitaría el auxilio de un juez que legitimara estas violaciones.

En particular, el criterio utilizado para justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público a cargo del Estado, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

La doctrina del Derecho Administrativo resulta la más adecuada para explicar el procedimiento administrativo de ejecución a partir de la "ejecutoriedad del acto administrativo". En efecto, si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que se determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser *válido* en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser *eficaz* como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso consisten en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda. Si no se cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere; es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto. (Díez, Manuel María. *Manual de Derecho Administrativo*. Editorial Plus Ultra, Buenos Aires, 1983.)

## 12.2. El embargo

La falta de pago de un crédito fiscal dentro de los plazos que la ley autoriza, lo hacen "exigible", por lo que, en el momento en que el deudor es requerido de pago por el ejecutor de Hacienda, y no comprueba haberlo cubierto, da lugar a que en el acto se lleve a cabo el aseguramiento de bienes del omiso, en cantidad suficiente para garantizar la suerte principal y sus accesorios, e impedir que pueda disponer de ellos. Este aseguramiento es el embargo, y para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible, y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de actuaciones.

Al efectuar la diligencia de embargo se nombran dos testigos y se levanta un acta pormenorizada de los hechos; la persona con quien se realice la diligencia tendrá derecho a señalar de entre sus bienes, aquellos sobre los que se trabará el embargo, pero siguiendo un orden que el Código Fiscal señala en su artículo 155, y que comprende:

1. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
2. Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias públicas y de instituciones o empresas particulares de reconocida solvencia.
3. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
4. Bienes inmuebles.

Si el ejecutado no se sujeta al orden establecido, los bienes que señala no son suficientes o se encuentran fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora, ya tienen otros gravámenes o son bienes de fácil descomposición o deterioro, o se trata de materias inflamables, el ejecutor trabará el embargo sobre los que a su juicio garanticen mejor el interés de Hacienda, pero siempre respetando aquellos bienes que conforme al derecho común y al propio *Código Fiscal de la Federación* son inembargables, como los personalísimos, los de uso indispensable, el material y equipo de trabajo y el patrimonio de familia.

Las objeciones de terceros a la traba del embargo se deberán resolver con carácter provisional en el mismo acto, y quedarán sujetas a la ratificación de la oficina ejecutora, que en caso de lesionar los derechos de terceros serán susceptibles de impugnación a través del recurso de revocación que el propio código establece.

La oposición a la realización de la diligencia también deberá resolverla el ejecutor, previo acuerdo del jefe de la oficina ejecutora, procediendo a fracturar cerraduras ante testigos, sellando cajas de seguridad o muebles, embargando inmuebles, secuestrando bienes, y solicitando el auxilio de la fuerza pública, en su caso.

El embargo puede trabarse sobre bienes muebles, inmuebles y negociaciones. Tratándose de bienes muebles como dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios, el depositario deberá entregarlos en las siguientes 24 horas a la oficina ejecutora; tratándose de créditos deberá notificarse al deudor; en el caso de bienes raíces, derechos reales y negociaciones, deberán ser inscritos en el registro público de la propiedad o en el de comercio, según corresponda. En todo caso se nombrará depositario, que podrá ser removido libremente por el jefe de la oficina ejecutora.

Independientemente del embargo de referencia, pueden darse otros en los siguientes casos:

- a) Embargo administrativo a solicitud del deudor, a efecto de garantizar un crédito fiscal, previsto en el artículo 141, fracción V, del *Código Fiscal de la Federación*.
- b) Embargo precautorio, cuando la autoridad considere que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte bienes o realice maniobras para quedar en estado de insolvencia. Este embargo no puede subsistir por tiempo indeterminado, ya que no existe un crédito fiscal definitivo, por lo que la autoridad deberá hacer la determinación en el plazo que fije la ley a fin de que se convierta en definitivo y continúe el procedimiento de ejecución.
- c) Embargo de bienes ilegalmente introducidos al país, que en sentido estricto se debe denominar secuestro, ya que se sustraen al particular para asegurar su control. Se encuentra regulado en los artículos 44, fracción II, y 152, párrafo III, del *Código Fiscal de la Federación*.

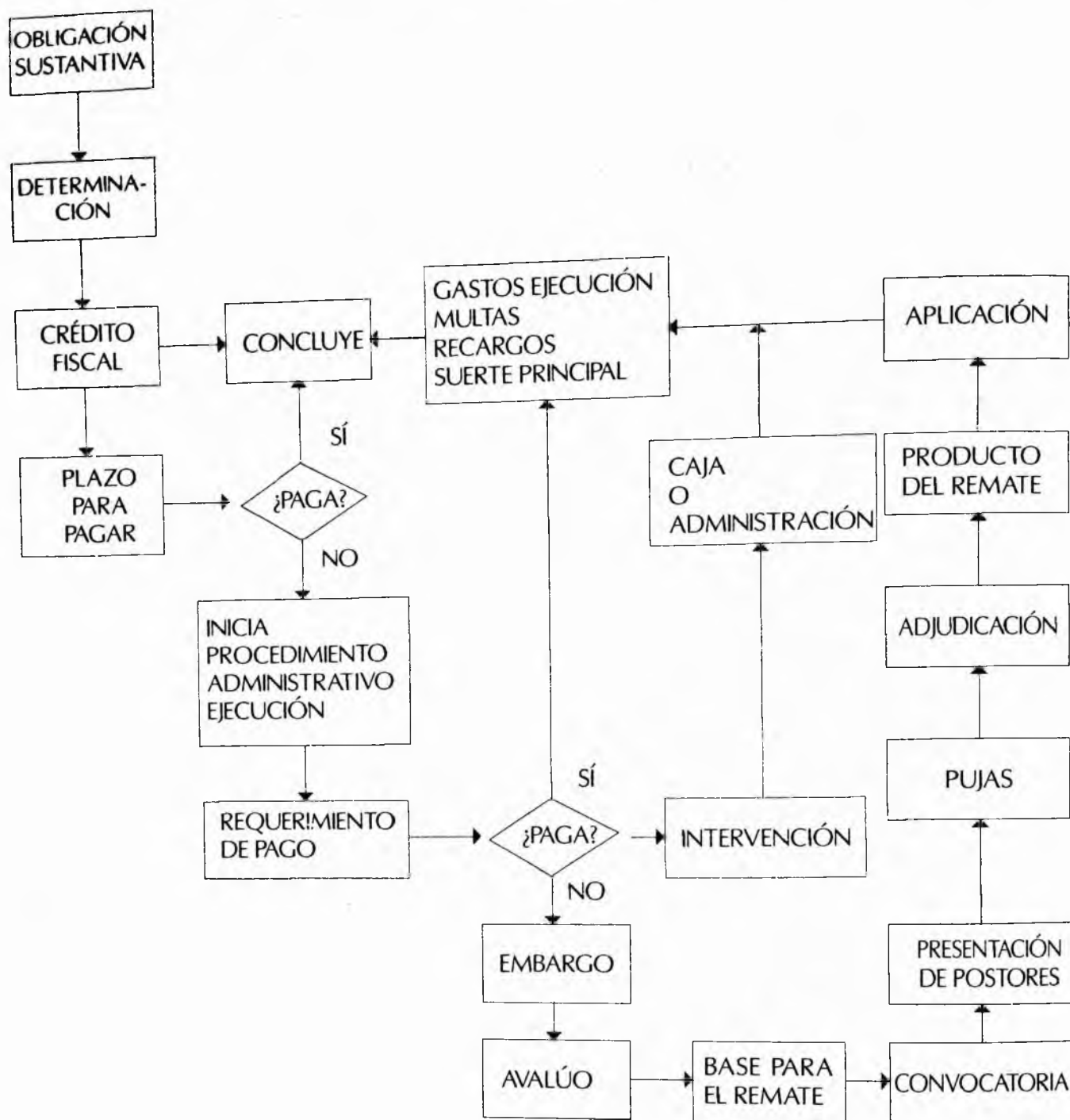
Con respecto al embargo de negociaciones, el procedimiento presenta dos características peculiares que se describen a continuación:

1. En relación con el depositario, éste actúa como interventor con cargo a la caja o como interventor administrador. El interventor con cargo a la caja sólo participa en el control de los egresos e ingresos de la negociación, y dicta medidas con carácter de urgentes y provisionales cuando conoce de irregularidades en la administración del negocio, que pongan en peligro los intereses del fisco. El interventor administrador actúa con todas las facultades de administrador de una sociedad mercantil o como dueño, cuando la negociación no es una sociedad.
2. Con respecto a la extinción del crédito fiscal, no se procede vía remate sino a través de amortizaciones del 10% de los ingresos de la negociación, que el interventor va recaudando diariamente. La enajenación sólo procedería en caso de que existieran graves irregularidades que la justificaran.

### 12.3. El remate

Con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados, su enajenación deberá realizarse en subasta pública o almoneda (aunque se utilizan como sinónimos, en estricto sentido la almoneda se refiere sólo a la venta pública de bienes muebles), que generalmente se realiza en el local de la oficina ejecutora, mediante convocatoria publicada cuando menos diez días antes del remate.

Podrán efectuarse hasta dos subastas, con 15 días de diferencia cada una, y si el remate no se realiza o no se presentan postores en la primera, se podrán enajenar directamente o por tercera persona, o adquirirlos el fisco.



**Figura 20.** Procedimiento administrativo de ejecución

También procede la enajenación fuera de subasta, cuando el embargado proponga comprador, hasta antes de que se finque el remate; cuando el adquirente sea el fisco debido a falta de postores, a falta de pujas o en casos de empate; y cuando los bienes sean de fácil descomposición o deterioro, o se trate de materiales inflamables.

El día y hora señalados para el remate, el jefe de la oficina ejecutora informará a quienes hayan concurrido a él los nombres de las personas que podrán participar en la almoneda, por haber presentado los siguientes documentos:

- a) Escrito con los datos del oferente.
- b) Postura no menor de las dos terceras partes de la base fijada para el remate, la cual se determina por el valor de avalúo del bien o por el precio acordado entre la ejecutora y el embargado.
- c) Certificado de depósito, cuando menos por el 10% de la base fijada para el remate.

Los participantes harán los ofrecimientos, o pujas, para mejorar sus posturas, y el jefe de la oficina ejecutora fincará el remate a quien sostenga la más alta. Tratándose de bienes muebles, el vencedor dispondrá de tres días para enterar el resto de la cantidad ofrecida de contado, ya que una parte de la postura puede ser ofrecida a plazos. El adquirente de inmuebles o negociaciones tendrá 10 días para cubrir las diferencias del precio ofrecido de contado, y dentro de los 10 días posteriores se deberá firmar la escritura y entregar al adquirente los bienes adjudicados, libres de todo gravamen. En todo caso, cuando los adquirentes no enteren la diferencia del precio dentro de los plazos señalados, perderán su depósito en favor del fisco.

El producto del remate, de la venta fuera de subasta o de la adjudicación al fisco, deberá aplicarse a cubrir el crédito fiscal, de acuerdo con la prelación de pagos expuesta en el capítulo de extinción de las obligaciones, y el excedente se entregará al embargado (figura 20).

## 12.4. La suspensión del procedimiento

Como se explicó, la ejecutoriedad del acto administrativo trae como consecuencia que el cobro del crédito se realice en contra de la voluntad del deudor y sin orden judicial, por lo que la suspensión del procedimiento está sujeta al principio *Solve et repete*, lo que implica el previo aseguramiento del interés fiscal.

La suspensión del procedimiento se establece en el artículo 144 del Código Fiscal como un medio para evitar la ejecución cuando los créditos fiscales, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados, por lo que, mientras no queden firmes, puede suspenderse su ejecución, previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento del interés fiscal.

En este sentido se establece que independientemente de la solicitud del particular y el aseguramiento del interés fiscal, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución cuya ejecución se suspende, se deberá comprobar que fue promovido recurso administrativo o juicio, ya que en caso contrario se entenderá que se consintió la resolución y deberá

continuarse el procedimiento. Si se comprueba la interposición del recurso o juicio, la suspensión procederá hasta que se dicte la resolución definitiva.

La suspensión podrá ser ordenada por el superior jerárquico de la ejecutora o por el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, a solicitud del deudor.

También se puede dar el caso de una suspensión parcial cuando el particular sólo haya impugnado una parte de la resolución, en cuyo caso se deberá continuar el procedimiento con respecto a la parte consentida.

## Bibliografía

CARRILLO Flores, Antonio, *La justicia federal y la administración pública*, México, Porrúa, 1973.

DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.

DÍEZ, Manuel M., *Manual de Derecho Administrativo*, tomo I, Buenos Aires, Plus Ultra, 1983.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

# 13. El ilícito tributario

---

13.1. El hecho ilícito  
13.2. La facultad sancionadora

13.3. Infracciones y sanciones  
13.4. Delitos y penas

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Exponer las bases constitucionales de la facultad sancionadora de la administración pública.
  2. Hacer la diferenciación entre infracciones y delitos.
  3. Enunciar los principios fundamentales que la autoridad debe tomar en cuenta al imponer sanciones.
  4. Identificar las diferentes infracciones por omisión de impuestos.
  5. Exponer las principales infracciones formales.
  6. Señalar los principales agravantes y atenuantes para sancionar infracciones.
  7. Enunciar los diferentes sujetos responsables en la comisión de delitos.
  8. Explicar la tipificación del contrabando y de la defraudación fiscal.
  9. Diferenciar los delitos fiscales que se persiguen por querrela necesaria.
  10. Explicar cuándo procede el sobreseimiento del juicio penal.
- 

El estudio del ilícito tributario ha dado lugar a grandes controversias con respecto a la rama del Derecho en que debe ser incluido. Por los aspectos penales que comprende ha sido considerado como una parte especial del Derecho Penal, no obstante que los especialistas de esta disciplina generalmente no se interesan por los delitos fiscales. Aunado a ello encontramos que los programas de estudio de esta materia no contemplan estos delitos. Por el contrario, la mayor parte de los tratadistas de Derecho Fiscal, Derecho Financiero y Derecho Tributario sí incluyen el aspecto penal fiscal.

Dentro de la propia especialidad existe una corriente reducida que trata el aspecto penal fiscal o penal tributario, como una rama autónoma del Derecho; sin embargo, ni científica ni didácticamente podría considerarse acertado este enfoque.

Por nuestra parte, trataremos el ilícito tributario como un apartado de nuestra disciplina, con un análisis de las dos figuras fundamentales que la integran: las infracciones y los delitos, con sus respectivas sanciones y penas, así como la facultad de la autoridad para imponerlas.

"Llamamos hecho ilícito a la conducta contraria a la prescrita por una norma jurídica o, lo que es lo mismo, a la conducta prohibida por dicha norma." (Kelsen, Hans. *Teoría pura del Derecho*.) En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita.

El ilícito tributario se puede tipificar como infracción y como delito, figuras que no han sido diferenciadas de manera precisa y unívoca, ya que en la legislación y en la doctrina tienen diferentes significaciones y elementos de distinción. Por lo general, en sentido amplio se considera a la infracción como el género y se le define como "toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario", y dentro de ese género se incluye a los delitos y a las contravenciones, figura esta última que en nuestra legislación se denomina "infracción en sentido estricto". En la actualidad, el *Código Fiscal de la Federación* omite definir las infracciones y los delitos, y los regula en capítulos diferentes.

### 13.1. El hecho ilícito

De acuerdo con nuestro sistema jurídico, el incumplimiento de una obligación tributaria se puede calificar como infracción o como delito, lo cual en principio plantea el problema de que un hecho ilícito sea castigado simultáneamente en los ámbitos penal y administrativo, que puede llevar a pensar que se castiga a una persona dos veces por un mismo hecho, en contra del principio constitucional de que: "Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que se le absuelva o se le condene" (*non bis in idem*).

Sin embargo, este presunto problema se resolvió al considerar que la conducta ilícita no se sanciona dos veces, sino que se trata de un solo castigo, integrado desde dos aspectos: el penal y el administrativo (pena corporal y sanción económica), que son competencia de autoridades diferentes.

En materia penal las sanciones son pecuniarias y corporales: se imponen en dinero y privación de la libertad. Pero en materia fiscal "...la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las

leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes..."; por lo tanto, los jueces y tribunales que conozcan de procesos por violaciones a las disposiciones fiscales deben respetar las declaraciones administrativas con respecto a impuestos y multas, por considerar que son en sí mismas independientes de la sentencia que recaiga en el proceso, la cual no podrá ocuparse de ellos para modificarlos o revocarlos, con lo que se confirma la idea de los dos aspectos del castigo por las conductas ilícitas de los contribuyentes.

Las principales corrientes que pretenden diferenciar las infracciones de los delitos han sido agrupadas de acuerdo con la naturaleza de los elementos básicos que utilizan al realizar la diferenciación. Así tenemos las teorías cualitativa, cuantitativa y legislativa.

La *teoría cualitativa* señala que entre ambas figuras existen diferencias esenciales (García Domínguez, Miguel Ángel. *Teoría de la infracción fiscal*. Cárdenas Editor, México, 1982), puesto que el delito se produce cuando el hecho ilícito atenta directamente contra los derechos subjetivos de los ciudadanos al violar principios morales o de derecho natural que la norma jurídica protege, produciendo un daño o manifestando la intención de producirlo, a diferencia de la infracción, en la que el hecho ilícito lesiona la actividad que la administración realiza en favor de los gobernados, por lo que, al perturbar su buen funcionamiento, lesiona indirectamente los intereses particulares.

Por su parte, la *teoría cuantitativa* se desentiende de la naturaleza de las conductas que constituyen ambos ilícitos, al considerar que para la diferenciación sólo se debe tomar en cuenta su grado de peligrosidad para la conservación del orden social. Así, cuando la conducta ilícita ponga en peligro la conservación del orden social o su estabilidad, estaremos frente a un delito, pero si sólo se trata de una violación a reglas de poca importancia, entonces será una infracción.

Por último, la *teoría legislativa* considera que la diferencia está en la apreciación del legislador, quien, por razones circunstanciales y de necesidades sociales, delimita el campo de la infracción y lo separa del delito con base en decisiones de política criminal, por lo que será necesario consultar la legislación en cada caso para determinar si un ilícito queda comprendido en las infracciones o en los delitos (figura 21).

## 13.2. La facultad sancionadora

Conforme al artículo 21 de la Constitución:

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La investigación y persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público, el cual se auxiliará con una policía que

estará bajo su autoridad y mando inmediato. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía...

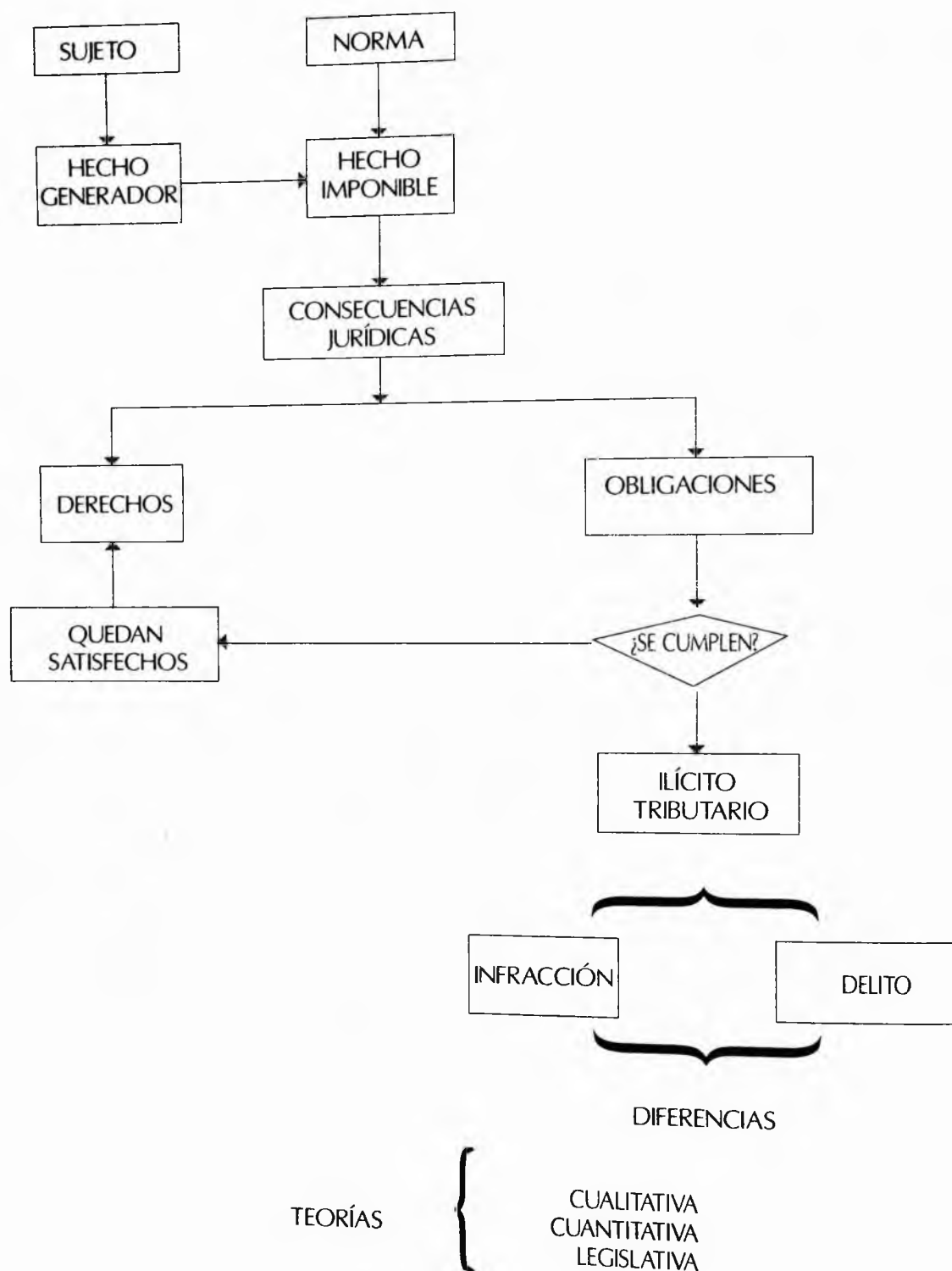


Figura 21. El ilícito tributario

De acuerdo con la disposición transcrita, queda plenamente delimitada y fundamentada la facultad de la autoridad judicial para sancionar la comisión de los delitos en materia tributaria, la cual procede de acuerdo con las facultades que la *Ley Orgánica del Poder Judicial de la Federación* atribuye a sus diferentes órganos, a fin de que actúen conforme a los procedimientos que el código adjetivo establece para el castigo de los delitos tipificados en el *Código Fiscal de la Federación*, pero observando en primer término normas de procedimiento de este ordenamiento, por la especialidad de la materia fiscal.

Mucho se ha discutido con respecto a la constitucionalidad de la facultad sancionadora de las autoridades administrativas, puesto que, como se indicó, el artículo 21 constitucional se refiere únicamente a infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno, en los cuales no quedan incluidas las normas de índole tributaria.

El primer planteamiento hecho al respecto fue si el Constituyente de 1917 quiso limitar la facultad sancionadora de la administración pública sólo a infracciones a los reglamentos de policía y buen gobierno, restringiéndole sus facultades para que no impusiera otro tipo de sanciones o si, por el contrario, en esta disposición sólo se quiso determinar el sujeto que sancionaría la comisión de infracciones a reglamentos, dejando que el legislador ordinario regulara lo relativo a las infracciones a la ley.

Al respecto, la Dra. Margarita Lomelí Cerezo en su obra *Derecho Fiscal Represivo* nos dice que para esclarecer esta situación debemos remontarnos a los antecedentes constitucionales, donde encontramos que el artículo 21 de la Constitución de 1857 establecía que:

La aplicación de las penas propiamente tales, es exclusiva de la autoridad judicial. La política o administrativa sólo podrá imponer, como corrección, hasta quinientos pesos de multa o hasta un mes de reclusión, en los casos y modos que expresamente determine la ley.

Del análisis de esta disposición encontramos que existen dos tipos de castigo: las penas y las correcciones que impone la autoridad política o administrativa, correcciones que debían estar previstas en las leyes a fin de que la autoridad administrativa las aplicara, de donde se desprende la existencia de infracciones establecidas en las leyes, cuya sanción corresponde a la autoridad administrativa.

Al elaborar el actual artículo 21 de nuestra Constitución Política, el constituyente hizo la diferencia entre delitos e infracciones, y determinó la competencia de la autoridad judicial en lo que se refiere a los primeros, pero al referirse a las sanciones (correcciones administrativas) no incluyó su establecimiento en ley, y sólo hizo alusión a violaciones a los reglamentos de policía y buen gobierno.

No obstante lo anterior, debemos considerar que si esta disposición se interpreta en forma estricta y literal, sólo existirían los delitos y las infracciones a reglamentos gubernativos, por lo que las otras violaciones a la ley necesariamente serían delitos, lo cual no es estrictamente cierto. Por otra parte, podemos decir que si el constituyente hubiera pretendido limitar la facultad sancionadora de la autoridad administrativa, hubiera agregado la expresión "sólo" para que la parte conducente quedara de la siguiente forma: "Compete a la autoridad administrativa *sólo* la aplicación de sanciones...".

### 13.3. Infracciones y sanciones

Nuestra legislación, y concretamente el Código Fiscal de la Federación, no define la infracción, limitándose a enunciar las conductas que considera como tales.

Por lo tanto, será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concrete en el mundo fáctico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo establece el artículo 71 del ordenamiento en cuestión, y agrega que también son responsables quienes "...omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos". De esta forma el legislador no quiso que escapara ningún incumplimiento de su detallada relación de infracciones.

Por lo tanto, tienen carácter de sujetos responsables por la comisión de una infracción los contribuyentes, los terceros, así como los funcionarios y empleados públicos, en los casos y con las condiciones que la ley establece. En caso de pluralidad de responsables, cada uno deberá soportar a su cargo el importe total de la multa impuesta.

El sujeto sancionador lo constituyen las autoridades fiscales y son, conforme a lo dispuesto en los artículos 40, fracción II, 41, fracción III, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación: el Sistema de Administración Tributaria y la Procuraduría Fiscal de la Federación, en los términos de la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su reglamento, así como del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al ser la infracción una conducta que realiza lo que la ley prohíbe, u omite lo que ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación, y como éstas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer, o tolerar, las agruparemos en infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

La comisión de infracciones por violación de obligaciones tributarias sustantivas se verifica en el momento en que el sujeto incumple con la obligación establecida en las leyes fiscales respectivas, cuyo objeto consiste en dar o realizar el pago de las contribuciones y sus accesorios.

Nuestro *Código Fiscal de la Federación* regula este tipo de infracciones en sus artículos 76 y 78; y las podemos clasificar de la siguiente forma:

1. Infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, en cuyo caso el monto de las sanciones será un porcentaje de las contribuciones omitidas, dependiendo de que el pago de dichas contribuciones se realice antes o después del cierre del acta final, o de la determinación del crédito.

Conforme al artículo 77 del Código Fiscal, estas sanciones se podrán incrementar en diversos porcentajes en caso de reincidencia, de infracciones continuadas, de utilización indebida de documentos o de la contabilidad, y cuando se trate de contribuciones retenidas o recaudadas pero no enteradas.

La disminución de la multa procede si se pagan las contribuciones omitidas en caso de autocorrecciones, o se devuelve el monto del beneficio indebidamente obtenido, con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación de la sanción.

2. Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones, en cuyo caso la multa será del 20 al 25% de las cantidades omitidas (artículo 78).

En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan una relación casuística, entre cuyas conductas ilícitas encontramos:

1. Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes: falta o extemporaneidad de inscripción y avisos, señalar domicilio fiscal diferente al que corresponda, omisión de cita de la clave, o hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida. Cuando la inscripción del contribuyente sea obligación de otra persona, como en el caso de patrones, se excluye de responsabilidad al contribuyente.
2. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; no asentar o asentar datos incorrectos en actas de asamblea o en escrituras públicas.
3. No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. También se incluye su presentación incompleta o con errores, y los diversos casos de pago extemporáneo de declaraciones, salvo cuando se realice en forma espontánea.
4. No cumplir con las diversas obligaciones de proporcionar informaciones a las autoridades fiscales.

5. Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad: no llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.
6. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.
7. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en otros medios, sin cumplir con los requisitos legales.
8. No dictaminar estados financieros en los casos de obligación.
9. No expedir o acompañar la documentación que acredite la estancia legal de mercancía extranjera.

Es importante señalar la posibilidad de imponer la sanción de clausura preventiva de establecimientos por un plazo de 3 a 15 días, en los casos en que haya reincidencia de la infracción de falta de expedición de comprobantes fiscales con todos los requisitos fiscales.

En especial, en el artículo 84-A del Código Fiscal se hace un señalamiento de infracciones en que pueden incurrir las instituciones de crédito, como no anotar en los esqueletos para expedición de cheques el nombre, denominación o razón social y la clave que corresponda al primer titular de la cuenta; pagar en efectivo o abonar en cuenta distinta a la del beneficiario un cheque que tenga inserta la expresión "para abono en cuenta"; procesar incorrectamente las declaraciones de pago de contribuciones; no proporcionar información; o asentar incorrectamente datos fiscales; no hacer correctamente las transferencias a la Tesorería de la Federación, para las que se establecen diversas sanciones económicas.

También se hace el señalamiento de las infracciones de los usuarios de servicios bancarios y de instituciones de crédito, como la omisión total o parcial de la obligación de proporcionar sus datos, o hacerlo en forma incorrecta o falsa. En materia de factoraje financiero se establecen las infracciones en que pueden incurrir las empresas que realizan operaciones de factoraje financiero, así como las casas de bolsa, según los artículos 84-E al 84-H del referido código.

Por otra parte, el artículo 85 regula infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación, que se traducen en incumplimiento a las obligaciones cuyo objeto es un no hacer o tolerar como: oponerse a la práctica de visitas domiciliarias, no proporcionar documentos que sean requeridos, no conservar la documentación que se deje en depósito, o declarar falsamente que cumple con requisitos como haber presentado avisos, decir que cumplió con los requerimientos, etcétera.

De igual manera, se hace la precisión de las infracciones relacionadas con obligaciones de adherir marbetes o precintar los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas; otras consistentes en no llevar los controles que impone la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* a los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados; así como otras infracciones relativas a la falta

de cumplimiento de las obligaciones de garantizar el interés fiscal al solicitar la autorización de pago a plazos, según los artículos 86-A al 86-F del *Código Fiscal de la Federación*.

En el artículo 87 se establecen las infracciones que pueden cometer los funcionarios o empleados públicos consistentes en no exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios que sea debido, o recibirlo en forma distinta a la prevista por las normas fiscales; asentar hechos o datos falsos, requerir prestaciones no previstas en las leyes, o hacer uso personal o indebido de la información confidencial.

Por lo que se refiere a las infracciones a cargo de terceros, de acuerdo con el artículo 89 se producen por asesorar, aconsejar o colaborar en la omisión de contribuciones, o alteración de documentos o datos, o por ser cómplice de cualquier otra manera.

De acuerdo con el artículo 70 del *Código Fiscal de la Federación*, las multas son independientes del pago de las contribuciones y demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales, y deberán ser actualizadas desde el mes en que debió hacerse el pago, y hasta que el mismo se realice.

Conforme al artículo 75, al calificar la infracción, la autoridad tomará en cuenta las siguientes agravantes:

1. Reincidencia, cuando se sancione la segunda o posteriores veces a una persona por la comisión de una infracción.
2. Usar documentos, ya sean falsos, que contengan operaciones inexistentes, o sin derecho a ellos.
3. Utilizar dos o más sistemas de contabilidad de contenido distinto, o libros sociales con contenido diferente.
4. Destruir la contabilidad o microfilmear documentos sin cumplir con los requisitos fiscales.
5. Hacer mal uso de la información confidencial.
6. Omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas.
7. Cometer una infracción en forma continuada.

También se deberán considerar las siguientes reglas: cuando una conducta implique la omisión de diversas infracciones, sólo se aplicará la multa mayor; cuando se incurra en la infracción por cumplimiento extemporáneo pero espontáneo, o se hubiere cometido por causa de fuerza mayor o caso fortuito, la autoridad no deberá imponer multa alguna. Cuando la multa aplicable sea posteriormente reformada, se aplicará la multa que resulte menor entre la existente en el momento de la infracción y la vigente en el momento de la imposición.

No se considera que el cumplimiento es espontáneo cuando la omisión sea descubierta por la autoridad, o cuando sea corregida después de cualquier gestión de autoridad.

### 13.4. Delitos y penas

Como quedó establecido, los delitos son las conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas. En la especie, el *Código Fiscal de la Federación* los regula en el capítulo II del título IV.

Al respecto, en el artículo 95 se establece que serán sujetos responsables de delitos fiscales, aquellas personas que:

1. Concierten la realización del delito.
2. Realicen la conducta o el hecho descritos en la ley.
3. Cometan conjuntamente el delito.
4. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.
5. Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
7. Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

También será sujeto responsable por encubrimiento quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en la comisión del delito:

1. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de éste, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro a los mismos fines.
2. Ayude en cualquier forma al inculpado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la acción de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpado el objeto o provecho del mismo.

Los delitos establecidos en el *Código Fiscal de la Federación* se pueden clasificar en *nominados* e *innominados*. Esto obedece a que solamente dos tipos delictivos se han calificado con una nominación: el contrabando y la defraudación fiscal. Las otras conductas punibles que en forma casuística han sido relacionadas no tienen nombre específico.

En lo referente al delito de contrabando, éste ocurre cuando se introducen o extraen del país mercancías omitiendo el pago de las contribuciones respectivas, o cuando se trata de mercancías de tráfico prohibido o restringido.

En el artículo 103 también se citan otras conductas que en forma *presuntiva* se consideran como contrabando, pero que admiten prueba en contrario. Éstas consisten básicamente en la posesión o realización de maniobras con respecto a mercancías extranjeras en lugares donde, por razones de control, se deben encontrar amparadas por la documentación respectiva.

Otras conductas que son *asimilables* al contrabando y se sancionan con las mismas penas para él señaladas, son las relativas al comercio o posesión de mer-

cancias de procedencia extranjera que no cuenten con documentación legítima, y que no puedan ser consideradas como de uso personal y en estancia legal, en los términos de los artículos 105, 106 y 107 del código citado.

El delito de contrabando puede ser *calificado* cuando se comete con violencia física o moral, de noche o por lugar no autorizado para la salida o entrada al país o para el tráfico de mercancías; cuando el autor se ostente como funcionario o empleado público; o bien cuando se utilice documentación apócrifa.

El otro delito nominado es el de defraudación fiscal, que se comete cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones u obtiene un beneficio indebido con engaños o aprovechando errores en perjuicio del fisco federal; además de que se sanciona con las mismas penas de la defraudación fiscal a quien declare menores ingresos o incluya deducciones falsas en sus declaraciones fiscales, omita el entero en tiempo de contribuciones retenidas o recaudadas, o al que ilegítimamente se beneficie de un subsidio o estímulo fiscal, en los términos de los artículos 108 y 109 del *Código Fiscal de la Federación*.

Los delitos innominados se tipifican con las siguientes conductas:

1. Omitir el cumplimiento de la obligación, por más de un año, de inscripción propia o ajena en el Registro Federal de Contribuyentes.
2. No rendir al citado registro los informes requeridos, o hacerlo asentando falsedades.
3. Utilizar intencionalmente más de una clave que otorgue el citado registro.
4. Desocupar dolosamente el local donde tenga su domicilio fiscal.
5. Registrar operaciones contables en dos o más libros, o sistemas, con diferente contenido.
6. Ocultar, alterar o destruir los libros o sistemas contables, o la documentación que soporte los datos en ellos contenidos.
7. Determinar pérdidas con falsedad.
8. Omitir por más de tres meses la declaración informativa de inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal.
9. Divulgar o hacer mal uso de información confidencial.
10. Disponer el depositario o interventor designado por la autoridad, para sí o para otro, del bien depositado, de sus productos, o de las garantías que se hubieren constituido.
11. Alterar o destruir en forma dolosa aparatos, sellos o marcas oficiales de control con fines fiscales, así como de máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o tener ilegalmente en su poder marbetes o precintos.
12. Imprimir, o reproducir comprobantes impresos, sin autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
13. Apoderarse, destruir o deteriorar, en forma dolosa, mercancías que se encuentren en recinto fiscal o fiscalizado.

Por último, encontramos que constituye delito fiscal, cometido por funcionarios o empleados públicos, la orden o práctica de visitas domiciliarias, o embargos, sin mandamiento escrito por la autoridad fiscal competente, o la realización de verificación física de mercancías en lugar distinto a los recintos fiscales, así como amenazar de cualquier modo al contribuyente, o apoderarse de mercancía que se encuentre en recinto fiscal.

La sanción que procede para los delitos fiscales enunciados es la privación de la libertad, que va de 3 meses a 6 años, según el delito de que se trate, y tomando en consideración las siguientes agravantes:

- a) Que el delito sea cometido por, o participe en cualquier forma, un funcionario o empleado público.
- b) Que se trate de un delito continuado.

La tentativa sólo se sancionará cuando no se produzca el resultado deseado debido a causas ajenas a la voluntad del autor.

El procedimiento penal está sujeto a requisitos especiales de procedencia según el delito de que se trate. Estos requisitos consisten en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación:

1. Formule querrela en los casos de:

- a) Asimilación al contrabando (artículo 105).
- b) Defraudación fiscal (artículo 108).
- c) Asimilación a la defraudación fiscal (artículo 109).
- d) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110).
- e) Delitos por incumplimiento de obligaciones formales (artículo 111).
- j) Disposición de bienes por depositarios o interventores (artículo 112).
- g) Visitas o embargos sin mandamiento escrito (artículo 114).

2. Emita declaratoria de que el fisco federal sufrió o pudo sufrir perjuicio en los delitos de:

- a) Contrabando (artículo 102).
- b) Robo o destrucción de mercancía en dominio fiscal (artículo 115).

3. Declaratoria de contrabando en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran del permiso respectivo, o bien cuando se trate de mercancías de tráfico prohibido.

El Código Fiscal establece que en los demás casos sólo será necesaria la denuncia de hechos ante el ministerio público federal, casos que sólo se circunscriben a los delitos incluidos en los artículos 113 y 114-A del código, relativos a la destrucción o

alteración de controles fiscales, máquinas registradoras, reproducción e impresión de comprobantes, y amenazas de servidores públicos.

Por lo que respecta a la prescripción de la acción penal, procede a los tres años, contados a partir de que la autoridad tuvo conocimiento del delito y del delincuente, o bien en cinco años, computados a partir de la realización de ilícito. Estas reglas sólo se refieren a los delitos perseguibles por querrela, ya que en los demás casos se aplica el Código Penal aplicable en materia federal.

El sobreseimiento se puede decretar en los procesos relativos a los delitos en que es necesaria querrela o bien la declaratoria de perjuicio o de contrabando, cuando la Secretaría de Hacienda solicite que se sobresean los procesos en cuestión, siempre y cuando los procesados paguen o garanticen las contribuciones omitidas, las sanciones impuestas y los recargos respectivos, y la solicitud se haga antes de que el ministerio público formule conclusiones.

## Bibliografía

GARCÍA Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la infracción fiscal*, México, Cárdenas, 1982.

LOMELÍ Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal Represivo*, México, Porrúa, 1979.

MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.

RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.

# 14. Los recursos administrativos

- 
- 14.1. Elementos de los recursos
  - 14.2. Principios de los recursos
  - 14.3. El recurso de revocación del Código Fiscal de la Federación
  - 14.4. Otros recursos administrativos en materia fiscal

- 14.4.1. Recurso de inconformidad de la ley del Seguro Social
- 14.4.2. Recurso de la ley del INFONAVIT

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Exponer los elementos que integran los recursos administrativos.
  2. Comentar los requisitos generales de procedencia de los recursos administrativos en materia fiscal.
  3. Enunciar los diferentes tipos de resoluciones en los recursos administrativos en materia fiscal.
  4. Identificar los supuestos de procedencia del recurso de revocación.
  5. Explicar los recursos de inconformidad ante el IMSS y el INFONAVIT.
- 

Para que la administración pública verifique la legalidad de sus actos, a solicitud del gobernado, la ley establece un procedimiento que permite a la autoridad administrativa recorrer nuevamente el camino que siguió en su elaboración, a fin de verificar que su actuación se ajuste al orden legal vigente.

El recurso ha sido identificado como un medio de impugnación de los actos administrativos, pero también como la oportunidad que se le da a la administración pública para corregir sus errores, "...aunque ello no significa que su finalidad sea precisamente otorgar una prerrogativa a la autoridad, sino más bien es su con-

secuencia, pues fundamentalmente sirve de instrumento al particular para que éste, en la vía prejudicial, pueda obtener de la autoridad la modificación o invalidación de una resolución ilegal". (Armienta Hernández, Gonzalo. *Tratado teórico práctico de los recursos administrativos*. Editorial Porrúa, México, 1991, pág. 57.)

## 14.1. Elementos de los recursos

La existencia de los recursos administrativos exige una serie de elementos, sin los cuales no sería posible alcanzar el propósito de autocontrol de la legalidad de los actos de la administración. Los elementos esenciales determinan la existencia del recurso y necesariamente deben cumplirse para su procedencia. Estos elementos son:

1. *Previsión en la ley.* La revisión de legalidad con base en una instancia del particular sólo puede proceder cuando en la ley está expresamente previsto el procedimiento que debe desahogarse, y la autoridad que deberá hacerlo, que puede ser la misma que emitió el acto, el superior jerárquico, o una autoridad administrativa especial para esos efectos, ya que las promociones sin base legal no vinculan a la autoridad para emitir una resolución, y, por otra parte, si la revisión la realiza de manera oficiosa, su actividad sólo constituye una forma de manifestación interna de su autoridad.
2. *Un acto administrativo previo.* Para que exista el recurso debe haber un objeto sobre el cual incida la actuación de la administración, a fin de revisar la legalidad de la resolución pronunciada con anterioridad.
3. *Una instancia de parte.* Estos medios de defensa sólo pueden existir mediante el impulso inicial de un particular a quien, se supone, afecta la actuación de la autoridad, ya que si no existiera la promoción del gobernado, la actuación oficiosa no constituiría un recurso.
4. *Un interés jurídico lesionado.* La promoción para que la autoridad proceda a la revisión de sus actuaciones sólo puede realizarla quien tenga un interés jurídico; es decir, el reconocimiento que la norma jurídica hace para la defensa de un derecho del particular, o, en todo caso, el reconocimiento de un interés legítimo por la situación particular del gobernado, de tal forma que la falta del interés jurídico o legítimo, en su caso, dará lugar al desechamiento de la instancia, o a su sobreseimiento.

## 14.2. Principios de los recursos

La existencia y tramitación de estos medios de defensa está sujeta a una serie de principios que informan su procedimiento, y que de una u otra forma el legislador debe considerar al establecerlos en el texto legal:

1. *Principio de legalidad objetiva.* Además de procurar la protección de los intereses de los administrados, se pretende mantener la legalidad y justicia en el funcionamiento de la administración, por lo que la revisión de los actos administrativos debe realizarse frente a la disposición legal existente, aunque no sea planteada por el particular. En cierta forma, este principio da lugar a suplir la deficiencia de la queja.
2. *Principio de oficialidad.* Independientemente de que el procedimiento sólo se puede iniciar a petición de parte, su impulsión es de oficio, ya que no sólo se pretende satisfacer un interés individual sino también un interés colectivo, que se traduce en el interés general de que la administración actúe conforme a la ley. Así tenemos que la autoridad debe realizar todos los actos necesarios para integrar el expediente a fin de dictar resolución.
3. *Principio de la verdad material.* La autoridad debe tomar en cuenta todos los elementos posibles, no solamente lo alegado por el particular, por lo que, para resolver lo que legalmente proceda debe allegarse todo lo que considere necesario para emitir una decisión justa.
4. *Principio de informalidad.* Conforme a este principio se deben establecer el mínimo de requisitos para que el recurrente acredite los presupuestos de sus agravios y, en caso de alguna omisión, debe dársele la oportunidad para que aclare, corrija o complete el escrito en que interponga su recurso. Este principio ha llevado a manifestar que "los recursos no son trampas procesales".
5. *Principio de debido proceso.* Consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra Constitución, se ha interpretado como una garantía de los gobernados, que se traduce en:
  - a) Que sea tramitado y resuelto por autoridad competente.
  - b) Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios, los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.
  - c) Que se le permita ofrecer y rendir pruebas.
  - d) Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones.
  - e) Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
  - f) Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas.
  - g) Que se funde y motive la resolución.

### 14.3. El recurso de Revocación del Código Fiscal de la Federación

Conforme a lo dispuesto en los artículos 116, 117 y 118 del *Código Fiscal de la Federación*, este recurso procede en contra de resoluciones definitivas dictadas por

autoridades fiscales federales, que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, dicten las autoridades aduaneras, y contra cualquier otra resolución definitiva que cause agravio en materia fiscal, con excepción de las dictadas en materia de precios de transferencia, procedimientos de reconsideración y condonación de multas; así como en contra de diversos actos que las autoridades fiscales federales emiten en el procedimiento administrativo de ejecución.

Tratándose de tercerías dentro del procedimiento administrativo de ejecución, procede su impugnación en los términos del artículo 128 del Código Fiscal, el cual dispone que los interesados a quienes se les haya embargado indebidamente bienes de su propiedad, podrán interponer este recurso en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen bienes fuera de subasta o se adjudiquen a favor del fisco federal. Si se trata de un acreedor preferente, el recurso procederá en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate.

En contra de las notificaciones efectuadas sin cumplir con las disposiciones legales, el *Código Fiscal de la Federación* establece en sus artículos 121 y 129 la procedencia de este recurso, cuya interposición suspende los plazos para el ejercicio de las facultades de las autoridades y de los derechos de los particulares, así como el término legal para impugnar la resolución de fondo.

Si la notificación que se pretende impugnar se realizó cuando ya se hubiere interpuesto juicio contencioso administrativo, el recurso será improcedente, por lo que la notificación se deberá combatir mediante la ampliación de la demanda. Si se resuelve que la notificación es nula, automáticamente quedan anuladas las actuaciones hechas a partir de la notificación combatida.

Es importante destacar que la resolución que se impugne debe ser definitiva, lo cual significa que ya no puede ser modificada unilateralmente por la autoridad.

La interposición de este recurso es optativa para el interesado, ya que puede, en todo caso, escoger entre esta vía y el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. Si opta por interponer el recurso administrativo, contra la resolución que se dicte en éste puede promover el juicio de referencia.

Cuando exista *conexidad* entre la resolución que se pretende impugnar y otra que se encuentre pendiente de resolver, el interesado deberá seguir la vía intentada en primer término; por ejemplo, cuando se quiere impugnar una multa impuesta por omitir contribuciones y ya se haya impugnado ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa la resolución en la que se determinó dicha omisión, solamente procederá combatir dicha multa ante el propio tribunal.

El artículo 121 del Código Fiscal establece como norma general que el escrito en que se promueva el recurso deberá ser presentado ante la autoridad competente en razón del domicilio del recurrente, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta sus efectos el acto impugnado. También se podrá enviar por correo

certificado, siempre que se deposite en la oficina postal del domicilio del promovente. Si se presenta ante alguna autoridad incompetente, ésta lo deberá turnar a la que deba conocerlo.

La presentación extemporánea del escrito dará lugar a su desechamiento por improcedente, toda vez que conforme a la ley se considera que el acto fue consentido cuando no se impugnó dentro del plazo establecido para ese efecto.

También hay que considerar que el plazo puede duplicarse cuando la autoridad omita señalar en la resolución impugnada los plazos en que la misma puede ser impugnada, tal como lo disponen el penúltimo párrafo del artículo 50 y el 132 del *Código Fiscal de la Federación*, así como también el artículo 23 de la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*.

El recurso se deberá interponer por escrito, en el que además de cumplir con los requisitos generales de toda promoción, en los términos del artículo 18 del *Código Fiscal de la Federación*, se deberá señalar:

1. La resolución o el acto que se impugna.
2. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
3. Las pruebas y los hechos controvertidos.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, o los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro de un plazo de cinco días subsane la omisión. Si dentro de ese plazo no se expresan los agravios que cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si el requerimiento que se incumple se refiere al señalamiento de los hechos controvertidos o al ofrecimiento de pruebas, el promovente perderá el derecho a señalar los citados hechos o se tendrán por no ofrecidas las pruebas, respectivamente.

En el artículo 123 del Código Fiscal se establece que con la promoción del recurso se deberá adjuntar la siguiente documentación:

1. Los documentos que acrediten la personalidad cuando promueva a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.
2. El documento en que conste el acto impugnado.
3. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo, o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue hecha por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
4. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

El código establece en su artículo 124 la posibilidad de que la instancia sea improcedente, por lo que la autoridad no entrará al fondo del asunto y sólo emitirá una resolución de desechamiento cuando el recurso se intente en contra de actos:

- a) Que no afecten el interés jurídico del promovente.
- b) Que se trate de resoluciones que resuelvan un recurso o se dicten en cumplimiento de éstas o de una sentencia.
- c) Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
- d) Que no se hayan impugnado oportunamente.
- e) Que sean conexos a uno ya impugnado en otro recurso o medio de defensa diferente.

La resolución que ponga fin al recurso deberá, como todo acto de autoridad, estar fundada y motivada, y examinar todos los agravios que se hicieron valer, excepto cuando uno de ellos sea suficiente para desvirtuar la validez del acto. Además, la autoridad puede invocar hechos notorios y corregir los errores que advierta en la cita de disposiciones legales, a fin de apreciar la resolución de manera objetiva y resolver en razón de la legalidad, de acuerdo con los principios de *legalidad objetiva* y de *la verdad material* antes expuestos, pero sólo con respecto a lo que haya sido materia del recurso.

La resolución que se dicte, precisando su alcance podrá, en los términos del artículo 133 del referido código:

- a) Desechar el recurso por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- b) Confirmar el acto impugnado.
- c) Mandar reponer el procedimiento o que se emita una nueva resolución.
- d) Dejar sin efectos el acto impugnado.
- e) Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

La autoridad dispone de tres meses para dictar la resolución y notificarla al promovente, ya que en caso de no hacerlo en ese tiempo se produce la *negativa ficta* (confirmación tácita de la resolución recurrida en este caso), por lo que transcurrido este plazo sin que el particular reciba la notificación de la resolución a su recurso, puede interponer el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

## 14.4. Otros recursos administrativos en materia fiscal

### 14.4.1. Recurso de inconformidad de la ley del Seguro Social

Con respecto al Seguro Social, la ley de la materia establece en su artículo 294 el recurso de inconformidad, el cual debe ser interpuesto dentro de los 15 días

siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución. El recurso procede en contra de los actos definitivos que dicten las dependencias o autoridades del propio instituto, que afecten los derechos de los patrones o demás sujetos asegurados, a fin de que los revise, de conformidad con lo alegado y probado en el medio de defensa hecho valer.

El recurso de inconformidad sólo puede intentarse contra actos del Instituto del Seguro Social que sean definitivos, considerando como tales los que ya no puedan ser revisados y, por ende, modificados por la propia autoridad que los emitió.

El escrito del recurso debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Nombre, razón o denominación social del recurrente, firma, domicilio para oír y recibir notificaciones y número de registro patronal; si se trata de asegurados debe indicarse el número de afiliación.
2. Mencionar la dependencia de la que emana el acto recurrido, indicando con claridad en qué consistió dicho acto y, en su caso, fechas y números de liquidaciones, oficios y demás documentos en los que conste la determinación que se ataca.
3. La fecha en que se hicieron del conocimiento del recurrente los actos combatidos.
4. Exponer en forma clara y precisa los motivos de inconformidad (agravios) y los fundamentos legales en que se apoye la misma.
5. Ofrecer las pruebas que tengan relación con los hechos.
6. Una manifestación de los hechos que originan la impugnación, en que se apoye el recurso hecho valer, narrados en forma sucinta.
7. Indicar el documento en que se basa la personalidad del promovente, cuando no se recurra a nombre propio.

Al escrito que contiene el medio de impugnación se le debe anexar lo siguiente:

1. El oficio materia del recurso.
2. Los documentos que determinan la personalidad, bajo las reglas del derecho común, cuando se actúa por cuenta ajena.
3. La constancia de notificación del acto combatido, salvo cuando se exprese, bajo protesta de decir verdad, que no se recibió el oficio.
4. Las pruebas documentales, públicas o privadas, que se ofrezcan. Se admiten toda clase de pruebas, con excepción de la confesional mediante la absolución de posiciones.

Si el recurso omitiere alguno de dichos requisitos, la dependencia del instituto que conozca del mismo requerirá al recurrente para que aclare, corrija o complete su escrito, debiendo precisar concretamente sus defectos y omisiones, con el

apercibimiento de que si en el término de cinco días no lo ajusta, lo desechará de inmediato.

Una vez que se haya satisfecho el requerimiento antes señalado, la autoridad correspondiente le dará trámite de admisión, y si por alguna razón fuere desechado dicho medio de defensa, o las pruebas ofrecidas, el promovente podrá promover el recurso de revocación en contra de la referida resolución, en los términos del reglamento de la materia, en un plazo de tres días.

El escrito que contiene el medio de protección debe dirigirse al H. Consejo Consultivo Delegacional del IMSS, y se presentará directamente en la sede delegacional o subdelegacional que corresponda a la autoridad que emitió el acto. Si el recurrente tiene su domicilio fuera de la población en donde está la sede de la autoridad antes citada, lo podrá interponer mediante correo certificado con acuse de recibo.

El recurso podrá ser desechado por improcedente cuando se haga valer en las siguientes circunstancias:

1. Que no cause agravios.
2. Que sean resoluciones dictadas en recursos administrativos o en cumplimiento de laudos o sentencias.
3. Que se hayan impugnado mediante juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
4. Que sean materia de otro recurso o juicio.
5. Que se hayan consentido, o sea que no se agotó dentro del término de 15 días.
6. Que sea conexo a otro que se hubiese impugnado por diferente vía.
7. Que se haya revocado administrativamente por parte de la entidad.
8. Que no se realice la ampliación al recurso o no se exprese en dicha ampliación agravio alguno, cuando se hubiese impugnado la notificación de cierto acto del Seguro Social.
9. Que estén previstos otros casos por distintas leyes o reglamentos.

El secretario del Consejo Consultivo Delegacional preparará un proyecto de resolución, el cual se someterá a votación ante el Consejo Consultivo Delegacional. Dicha resolución será aprobada por unanimidad o mayoría de votos de los integrantes de la autoridad que deba resolverlo. En la resolución bastará la procedencia de un agravio fundado, para declarar la nulidad de la resolución combatida.

#### 14.4.2. Recurso de la ley del INFONAVIT

El artículo 52 de la ley del INFONAVIT establece este medio de defensa en favor de las empresas, de los trabajadores y de sus beneficiarios, en contra de resoluciones

del instituto sobre suscripción, créditos, cuantía de aportaciones y descuentos, y cualquier otro acto que lesione sus derechos.

En el reglamento de este artículo se establece el procedimiento para el trámite y resolución del recurso, que deberá interponerse en un plazo de 15 días a partir de que surta efectos la notificación del acto reclamado en el caso del patrón, y de 30 días para el trabajador o sus beneficiarios.

En el escrito en que se interponga el recurso se deberá señalar el nombre del promovente y, en su caso, el de su representante; su número de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y el domicilio para oír y recibir notificaciones; el nombre y domicilio de los terceros interesados; el acto reclamado y las razones por las que a su juicio se lesionan sus derechos. También se deberán anexar las pruebas que ofrezca.

Si el escrito del recurso presenta irregularidades, como no haber acreditado la personalidad del promovente, o existe falta de claridad o precisión en el contenido del escrito, se deberá apercibir al promovente para que en el término de 10 días lo subsane, y en caso de no hacerlo será desechado.

Una vez integrado el expediente correspondiente y desahogadas las pruebas ofrecidas, se elaborará el proyecto de resolución, misma que deberá emitirse dentro de los 15 días posteriores a la elaboración del proyecto.

## Bibliografía

- ARMIENTA Hernández, Gonzalo, *Los recursos administrativos*, México, Porrúa.
- CARRASCO Iriarte, Hugo, *Derecho Fiscal Constitucional*, México, Editorial Colección Textos Jurídicos Universitarios.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto y Manuel Lucero Espinosa, *Elementos de Derecho Administrativo, Segundo Curso*, México, Editorial Limusa.
- DÍAZ González, Luis Raúl, *Medios de defensa fiscal, el recurso administrativo*, México, Sicco.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Oxford.
- SÁNCHEZ Pichardo, Alberto C., *Los medios de impugnación en materia administrativa*, México, Porrúa.

# 15. El procedimiento contencioso administrativo

---

|                                                               |                                                 |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------|
| 15.1. Sistemas de lo contencioso administrativo               | 15.4. Cuestiones particulares del procedimiento |
| 15.2. El contencioso administrativo en México                 | 15.5. Demanda y contestación                    |
| 15.3. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa | 15.6. Instrucción y sentencia                   |
|                                                               | 15.7. Los recursos                              |

## Objetivos específicos

Al finalizar este capítulo el alumno podrá:

1. Dar un concepto de la materia que integra lo contencioso administrativo.
  2. Exponer la evolución del procedimiento contencioso administrativo en México.
  3. Enunciar las características del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
  4. Explicar la diferencia entre contencioso administrativo objetivo y subjetivo.
  5. Enunciar las diferentes fases del juicio contencioso administrativo.
  6. Identificar la competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.
  7. Señalar los casos de improcedencia del juicio contencioso administrativo.
  8. Enunciar los requisitos de la demanda y la contestación.
  9. Comentar las causales de anulación que establece el Código Fiscal de la Federación.
  10. Explicar los supuestos de procedencia de los recursos dentro del juicio contencioso administrativo.
- 

El contencioso administrativo constituye una posibilidad adicional para que los gobernados defiendan sus intereses frente a los actos de la administración que afecten su esfera jurídica. Sin embargo, el establecimiento de tribunales admi-

nistrativos para juzgar los actos y resoluciones de la administración pública, fuera del ámbito del Poder Judicial, planteó en nuestro país un sinnúmero de controversias, principalmente con respecto a su constitucionalidad, las cuales fueron superadas mediante reformas al texto constitucional.

En el presente capítulo se hará el planteamiento de los sistemas de lo contencioso administrativo y su desarrollo en México a partir del establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación y sus antecedentes, para culminar con el estudio de la estructura y competencia del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa.

## 15.1. Sistemas de lo contencioso administrativo

El término contencioso en su aspecto general significa contienda, litigio, pugna de intereses. Es el juicio seguido ante un juez competente sobre derechos o cosas que disputan entre sí las partes en pugna. Cuando el señalamiento se hace con respecto a la materia administrativa, el contencioso se refiere a la jurisdicción encargada de resolver las cuestiones litigiosas entre los particulares y la administración pública.

El contencioso administrativo surgió por la necesidad que tienen los gobernados de combatir los actos de la administración pública, cuando consideran que la actuación de la autoridad es ilegal, por lo que su materia está constituida:

...por el conflicto jurídico que crea el acto de la autoridad administrativa al vulnerar derechos subjetivos o agraviar intereses legítimos de algún particular o de otra autoridad autárquica, por haber infringido aquélla, de algún modo la norma legal que regula su autoridad y a la vez protege tales derechos o intereses. (Argañaráz, Manuel J., *Tratado de lo contencioso administrativo*, pág. 13. Buenos Aires, Tipográfica Editora Argentina, 1955.)

Desde el punto de vista formal, el contencioso administrativo se concibe en razón de los órganos que conocen las controversias provocadas por la actuación administrativa, ya que se refiere a tribunales ubicados en el ámbito del Poder Ejecutivo. Desde el punto de vista material, esta institución está constituida por las controversias que generan los actos de la administración cuando lesionan intereses jurídicos de los particulares, independientemente de la ubicación de los órganos encargados de su conocimiento.

La defensa de los particulares frente a la administración se puede realizar de diferentes formas y ante distintos órganos jurisdiccionales, lo que dio origen a los sistemas francés o administrativo y angloamericano o judicial.

El sistema francés nació de la exégesis que los revolucionarios franceses hicieron del principio de la división de poderes, que plantea la igualdad e inde-

pendencia entre ellos, por lo que se opusieron a que los actos del Poder Ejecutivo fueran juzgados por tribunales, puesto que si su actuación quedaba supeditada a los órganos judiciales, habría subordinación de un poder al otro, por lo que en el artículo 13 de la "primera constitución revolucionaria", identificada como Ley 16-24 de agosto de 1790, se determinó la independencia de las funciones judiciales y administrativas, prohibiendo a los jueces perturbar de cualquier forma las operaciones de los cuerpos administrativos, así como hacer comparecer ante ellos a los encargados de los mismos, por razón de sus funciones. Posteriormente, el 2 de septiembre de 1795, por decreto del *16 fructidor del año III*, La Asamblea prohibió a los tribunales jurisdiccionales tomar conocimiento de los asuntos de la administración pública, con lo cual delimitó claramente la existencia de una jurisdicción administrativa ajena al Poder Judicial, al cual le corresponde juzgar los asuntos criminales y los del orden común.

A partir de la idea de que "juzgar a la administración es administrar", se constituyó el Consejo de Estado francés, como una reminiscencia de la *Corte del Rey*, que en principio instruyó los expedientes de las controversias entre la administración y los gobernados, para que la resolución definitiva la dictara el soberano; es decir, se trataba de un sistema de *justicia retenida*. Posteriormente, en 1848, se otorgaron facultades para que este órgano instruyera la causa y emitiera la resolución, dando lugar a un tribunal de *justicia delegada*, todo ello en el ámbito de la administración.

El sistema angloamericano, con una diferente interpretación de la división de poderes, atribuye a los órganos judiciales la facultad de conocer y resolver todo tipo de controversias, ya que las partes en los litigios deben ser sometidas por igual a la jurisdicción, debido a que los actos de la administración no tienen la presunción de legalidad que los sustente, porque su fuerza no reside en su naturaleza sino en la fuerza de la ley que aplican, por lo que, si puede demostrarse que el acto no está sustentado en la ley, su cumplimiento no es obligatorio, pero si se demuestra que la resolución es legítima, su incumplimiento puede dar lugar a una condena penal al gobernado, con lo que deja el control de la legalidad de los actos de la administración en el Poder Judicial.

Dentro del sistema francés los tipos más significativos del contencioso administrativo son el de anulación, objetivo o de ilegitimidad, y el de plena jurisdicción o subjetivo, cuyo origen y razón de ser son diferentes, pues el primero de ellos fue instaurado para juzgar la legalidad del acto de autoridad por sí mismo, en tanto que el subjetivo o de plena jurisdicción conoce sobre la violación de *derechos subjetivos*.

La protección del derecho subjetivo, en este caso, genera la facultad o poder del particular para exigir de la administración una acción u omisión concreta, protegiendo directamente el derecho personal. En otras palabras, el derecho subjetivo supone la existencia de dos elementos: una facultad de exigir y una obligación correlativa.

Al respecto, el maestro Ignacio Burgoa (*El juicio de amparo*, pág. 469. México, Porrúa, 1984), siguiendo el criterio de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, que en forma reiterada ha identificado al interés jurídico con el derecho subjetivo, nos dice que este último

“...se ha considerado como una facultad que la norma jurídica objetiva concede a cualquier sujeto, de donde deriva su denominación. Esta facultad no entraña simplemente el poder de obrar, sino una *potestad de exigencia*... Ahora bien, es evidente que esta potestad debe ejercitarse frente a otro sujeto distinto del titular de dicha facultad, el cual es obligado a cumplir o acatar las pretensiones que se reclamen a través del ejercicio de ésta. En otras palabras, *todo derecho subjetivo implica necesariamente una obligación correlativa*, la cual corresponde lógicamente a otro sujeto”.

En cambio, frente a un interés legítimo la persona no tiene la facultad o poder de exigencia con respecto a un derecho personal ante la Administración Pública, pues el orden jurídico no se lo concede, ya que sólo le otorga la mera facultad de actuar.

Alfonso Noriega (*Lecciones de amparo*, pág. 466. México, Porrúa, 1980) nos dice que:

“No existe derecho subjetivo, ni por tanto interés jurídico cuando una persona tiene únicamente una mera facultad o potestad, que se da cuando el orden jurídico objetivo solamente concede o regula, una mera actuación particular, sin que éste tenga la capacidad otorgada por dicha orden, para imponerse coactivamente a otro sujeto; es decir, cuando no hay un poder de exigencia imperativa...”.

Es por esto que el contencioso de anulación sólo persigue el restablecimiento de la legalidad violada cuando la Administración Pública ha actuado con exceso de poder, que se manifiesta cuando el acto administrativo ha sido emitido:

1. Por funcionario incompetente.
2. Por inobservancia de las formas o procedimientos señalados por la ley.
3. Por no haberse aplicado la disposición debida.
4. Por desvío de poder.

Estas formas de manifestación de exceso de poder son lo que las diversas legislaciones han considerado como causales de anulación en el contencioso objetivo.

Por su parte, el contencioso subjetivo, al versar sobre derechos subjetivos, no requiere la existencia de causas de anulación, pues para que proceda la acción sólo basta plantear la violación del derecho subjetivo de algún particular.

En nuestro país tienen aplicación los dos sistemas de lo contencioso administrativo, ya que para algunos actos administrativos a nivel federal y local existen tribunales administrativos especializados, con lo cual estaríamos en presencia del sistema continental europeo, administrativo o francés; y para otro tipo de actos, también a nivel federal y estatal, cuyo conocimiento no esté reservado a los tribunales administrativos, existe el juicio ordinario administrativo federal ante los jueces de distrito, por lo que para este tipo de actos se ha establecido el sistema anglosajón, angloamericano o judicial.

El sistema francés, a nivel federal, fue implantado en nuestro país en el siglo xx, mediante el establecimiento del Tribunal Fiscal de la Federación en 1936, el cual sirvió de modelo para la creación de algunos tribunales locales como el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Sonora, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de Hidalgo, el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado de México, el Tribunal Fiscal del Estado de Veracruz y el Tribunal Fiscal del Estado de Sinaloa, entre otros.

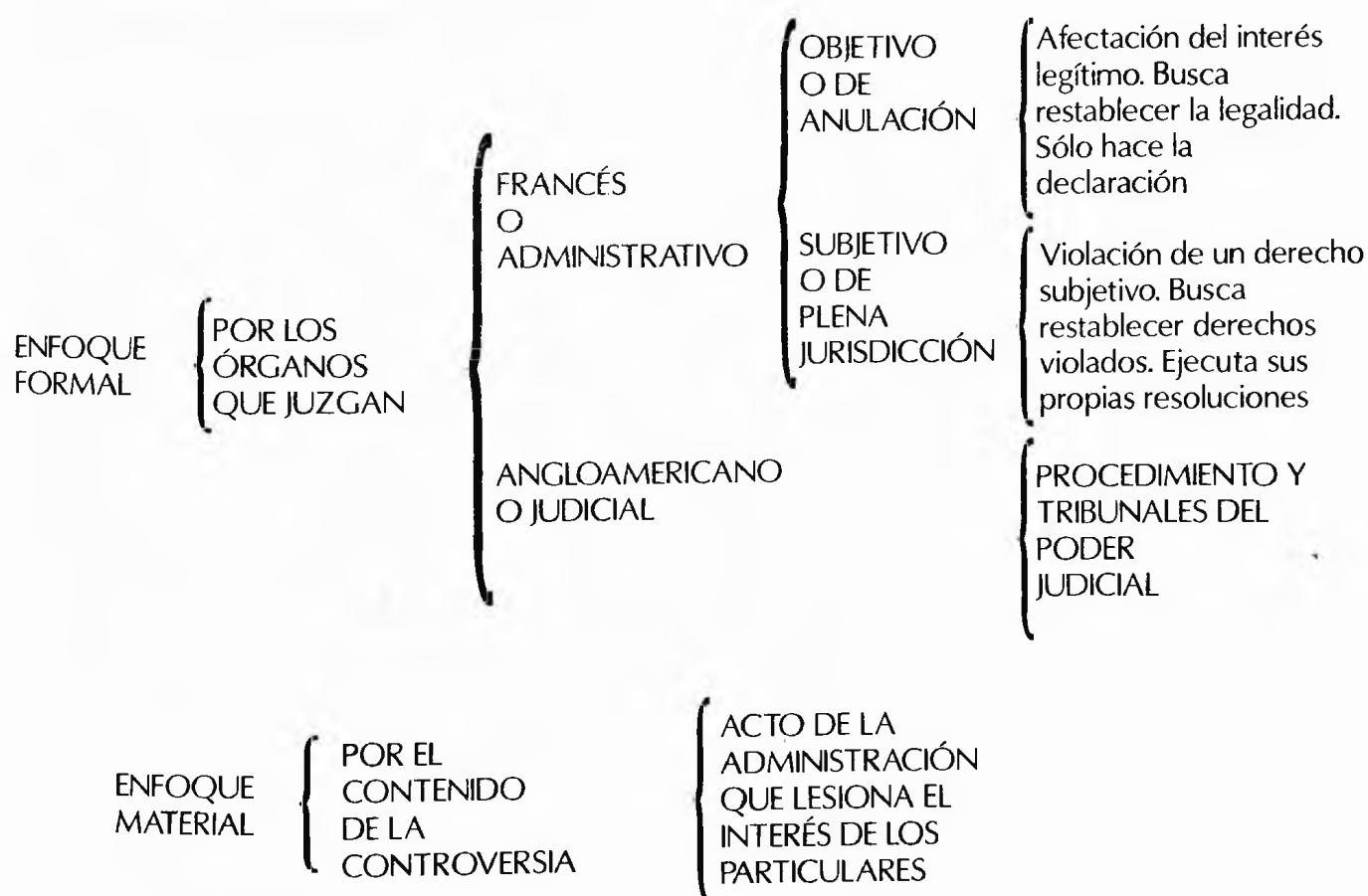


Figura 22. Sistema de lo contencioso administrativo

## 15.2. El contencioso administrativo en México

El establecimiento del contencioso administrativo en nuestro país tiene su antecedente en la *Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo* del 25 de noviembre de 1853, conocida como Ley Lares, en la que se prohibió a los tribunales judiciales actuar sobre las cuestiones de la administración, por la independencia de sus actos y sus agentes frente al Poder Judicial, con lo que se concedió al *Consejo de Estado* el carácter de tribunal administrativo para conocer las controversias relativas a obras públicas, contratos de la administración, rentas nacionales, policía, agricultura, industria y comercio.

Este planteamiento provocó diversas controversias, puesto que la idea generalizada era una estricta división de las funciones, por lo que no se podía aceptar que el Ejecutivo realizara una función jurisdiccional en ningún sentido, y con esta idea se elaboró la Constitución de 1857, que en su artículo 97 atribuyó a los tribunales de la Federación, dependientes del Poder Judicial, el conocimiento y resolución de todo tipo de controversias, por lo que se pronunciaron diferentes tesis para combatir la existencia de tribunales administrativos, al considerar que vulneraban el principio de la división de poderes, entre las que resaltan las de Vallarta y Pallares.

Por su parte, la Constitución de 1917, en el texto original del artículo 104, tampoco previó la existencia de tribunales administrativos, por lo que se le hicieron dos reformas y adiciones que fueron publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* los días 30 de diciembre de 1946 y 25 de octubre de 1967, a fin de darles un sustento constitucional. Este proceso culminó con las reformas publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de agosto de 1987, que adicionaron al artículo 104 la fracción I-B, y al 73 la fracción XXIX-H, esta última con el fin de otorgar facultades al Congreso de la Unión "Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados 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 Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones".

Desde el punto de vista de las leyes que regularon el contencioso administrativo en el siglo pasado, la primera manifestación la encontramos en el *Jurado de Penas Fiscales*, creado por la *Ley para la calificación de las infracciones a las leyes fiscales* el 8 de abril de 1924, en que a petición de parte se revisaba la legalidad de las resoluciones que imponían multas.

Así llegamos al 27 de agosto de 1936 en que se emitió la *Ley de Justicia Fiscal*, la cual estableció el Tribunal Fiscal de la Federación, como un organismo con autonomía para dictar sus fallos por delegación de facultades que la propia ley establece; es decir, como un tribunal administrativo de justicia delegada, lo que originó

numerosas controversias acerca de su constitucionalidad, aspecto que solucionó la Suprema Corte al considerar que la garantía de jurisdiccionalidad que consagra el artículo 14 constitucional no implica que el juicio se tenga que seguir ante un órgano judicial, y que mientras el Poder Judicial tuviese conocimiento de los asuntos contencioso administrativos a través del Juicio de Amparo, la Constitución no sería violada.

La doctora Dolores Hedúan Virués, magistrada del Tribunal Fiscal de la Federación y fundadora de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, en su obra *Las funciones del Tribunal Fiscal de la Federación*, nos dice que la constitucionalidad de la competencia atribuida por la ley al Tribunal Fiscal de la Federación tiene los siguientes fundamentos:

- a) El hecho de que la Suprema Corte en ningún momento haya objetado la constitucionalidad de organismos administrativos encargados de revisar resoluciones en materia fiscal.
- b) La interpretación jurisprudencial del artículo 14 constitucional, conforme a la cual, si bien la garantía que consagra es la de que se siga un juicio, éste puede consistir en un procedimiento contencioso de carácter jurisdiccional promovido ante autoridad administrativa.
- c) La liquidación y el cobro de las prestaciones fiscales se debe regular en dos periodos: el oficioso, dentro del cual el Estado ejerce unilateral y ejecutivamente funciones del poder público, y el contencioso, que tiene por objeto la revisión, en vía jurisdiccional, de los actos que se producen por el ejercicio de dichas atribuciones, revisión que en nuestro país tradicionalmente se ha ejercido a través del juicio de amparo.
- d) La ubicación del Tribunal Fiscal de la Federación dentro del marco del Poder Ejecutivo no implica ataque al principio constitucional de separación de poderes, ya que la seguridad del particular se encuentra garantizada al poder interponer el juicio de amparo en contra de las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación.

En relación con la naturaleza del Tribunal Fiscal de la Federación mucho se ha discutido. Algunos autores, como Emilio Margáin Manautou lo consideraron tribunal de anulación; en cambio, los magistrados Alfonso Cortina Gutiérrez y Alfonso Nava Negrete lo identificaron como un tribunal de plena jurisdicción. Otros distinguidos juristas, como el doctor Gonzalo A. Armienta Calderón y el magistrado Manuel Lucero Espinosa, han externado su opinión en el sentido de que tiene características de ambos tipos, por lo que consideran que se trata de un contencioso administrativo mixto.

Al analizar el desarrollo que este tribunal tuvo desde 1936, en que fue establecido por la *Ley de Justicia Fiscal*, hasta el año 2000, en que sufrió considerables reformas sustantivas y el cambio de nombre, podemos concluir que el contencioso

administrativo en México tiene características propias, ya que no es totalmente de anulación, y cada día tiende más a un tribunal de plena jurisdicción, aunque si recordamos la finalidad de cada uno de los tipos del contencioso administrativo del sistema francés, podemos percatarnos de que el nuestro reúne características de ambos tipos; y a partir del 2006 se identifica más con el de plena jurisdicción, en razón de la regulación del proceso establecido en la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*.

Conforme a la doctrina (Argañaráz; *op. cit.*, pág. 19), las diferencias sustanciales entre un contencioso de anulación, objetivo o de ilegitimación, y un contencioso de plena jurisdicción o subjetivo, pueden identificarse en cuanto a su finalidad, al procedimiento, a su sentencia y a sus efectos.

Con respecto a su finalidad, tenemos que en el tribunal de simple anulación sólo se busca el mantenimiento de la legalidad en la actuación de la administración, por tal motivo se instaura este tipo de contencioso para conocer la afectación de un interés legítimo; mientras que en el de plena jurisdicción se pretende el reconocimiento o la reparación de un derecho subjetivo vulnerado por el acto administrativo; por lo tanto, este contencioso se establece para conocer sobre la violación de derechos subjetivos.

En cuanto a la finalidad de nuestro contencioso administrativo, fue instaurado para la protección de los derechos subjetivos públicos, pues para la procedencia del juicio es necesaria la afectación del interés jurídico del demandante, como se desprende *a contrario sensu* de la fracción I del artículo 8º de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, además de la posibilidad de que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dicte sentencia de condena, como se puede apreciar del contenido de los artículos 14, fracción VIII, 50, último párrafo, 52, fracción V, y 57, fracción II de la mencionada ley.

Por lo que respecta al procedimiento, en el de anulación se desarrolla el juicio simple, sin que sea indispensable la participación de la Administración como parte demandada, pues su intervención sólo se reduce a rendir un informe que le requiere el tribunal. "La administración, en el contencioso de anulación no es parte. Su intervención consiste más en informar que en defender. Hay en este juicio un interés mayor en rever el acto y conformarlo a la legalidad que en dar razón a la administración pública o al recurrente. El tribunal suple las deficiencias que hubiesen en el recurso" (Bielsa, *Sobre lo contencioso administrativo*). En cambio, el procedimiento en el contencioso de plena jurisdicción es de tipo judicial, con la participación de una parte demandante y una demandada, un proceso con todas sus etapas procedimentales: instrucción y sentencia o juicio, dando oportunidad a los colitigantes a formular sus acciones y defensas correspondientes, así como la aportación de pruebas que consideren pertinentes.

En este aspecto, el contencioso administrativo regulado a partir del 1º de enero de 2006 por la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso y Administrativo*, tiene

carácter subjetivo o de plena jurisdicción, pues el procedimiento instaurado está estructurado con los principios de un verdadero juicio procesal.

Con respecto a la sentencia, el de simple anulación sólo se constriñe a reconocer la validez o declarar la nulidad del acto, según corresponda; en cambio, en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena.

|               | OBJETIVO O DE ANULACIÓN                                                                                           | SUBJETIVO O DE PLENA JURISDICCIÓN                                                                                                                                 |
|---------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| FINALIDAD     | Sólo se busca el mantenimiento de la legalidad en la actuación de la administración                               | Se pretende el reconocimiento o la reparación de un derecho subjetivo vulnerado por el acto administrativo                                                        |
| SENTENCIA     | Sólo se constriñe a reconocer la validez o declarar la nulidad del acto                                           | Se emite una sentencia de condena                                                                                                                                 |
| PROCEDIMIENTO | Juicio simple, sin que sea indispensable la participación de la administración                                    | De tipo judicial, con la participación de una parte demandante y una demandada, un proceso con todas sus etapas procedimentales: instrucción y sentencia o juicio |
| EFFECTOS      | Sólo anula la resolución combatida, a través de una declaración que no puede ser ejecutada por el propio tribunal | El tribunal puede ejecutar sus resoluciones en virtud de que busca el restablecimiento de un derecho subjetivo                                                    |

Figura 23. Diferencias de los tipos de contencioso administrativo

Conforme a esta categoría, nuestro contencioso administrativo en algunos casos es de anulación, particularmente cuando sólo se constriñe a reconocer la validez o declarar la nulidad; sin embargo, en otros casos la sentencia puede contener una condena para la autoridad demandada, como por ejemplo en asuntos de pensiones civiles o militares, cuando la nulidad es para el efecto de que se otorgue al actor una pensión mayor de la que había considerado la demandada; en materia de responsabilidades de servidores públicos, en que se condena a la dependencia o entidad a reponer prestaciones de que fue privado el servidor público o de responsabilidad patrimonial del Estado; así como en los casos de devolución de impuestos, en que la sentencia condena a la restitución del pago de más o de lo indebido.

Finalmente, en cuanto a los efectos de la sentencia, la que dicta el tribunal en el contencioso objetivo sólo anula la resolución combatida, a través de una declaración que no puede ser ejecutada por el propio tribunal, en tanto que en el de

plena jurisdicción el tribunal sí puede ejecutar sus resoluciones en virtud de que busca el restablecimiento de un derecho subjetivo.

Conforme a lo planteado, el contencioso administrativo que se lleva en el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa se identifica como un procedimiento de plena jurisdicción, en los términos del capítulo IX del Título II de la *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*, en vigor a partir del 1º de enero de 2006, que regula el cumplimiento de las sentencias del Tribunal, en particular el artículo 58 de este ordenamiento, que faculta al órgano jurisdiccional para que, de oficio o a petición de parte, requiera a la responsable e imponga multas de apremio y requiera al superior jerárquico del responsable para que obligue al cumplimiento y, en caso de rebeldía, se sancione también a éste, así como también comisionar a un funcionario jurisdiccional a fin de que lleve a cabo el cumplimiento, independientemente de pedir intervención de la Contraloría Interna competente para sancionar la rebeldía.

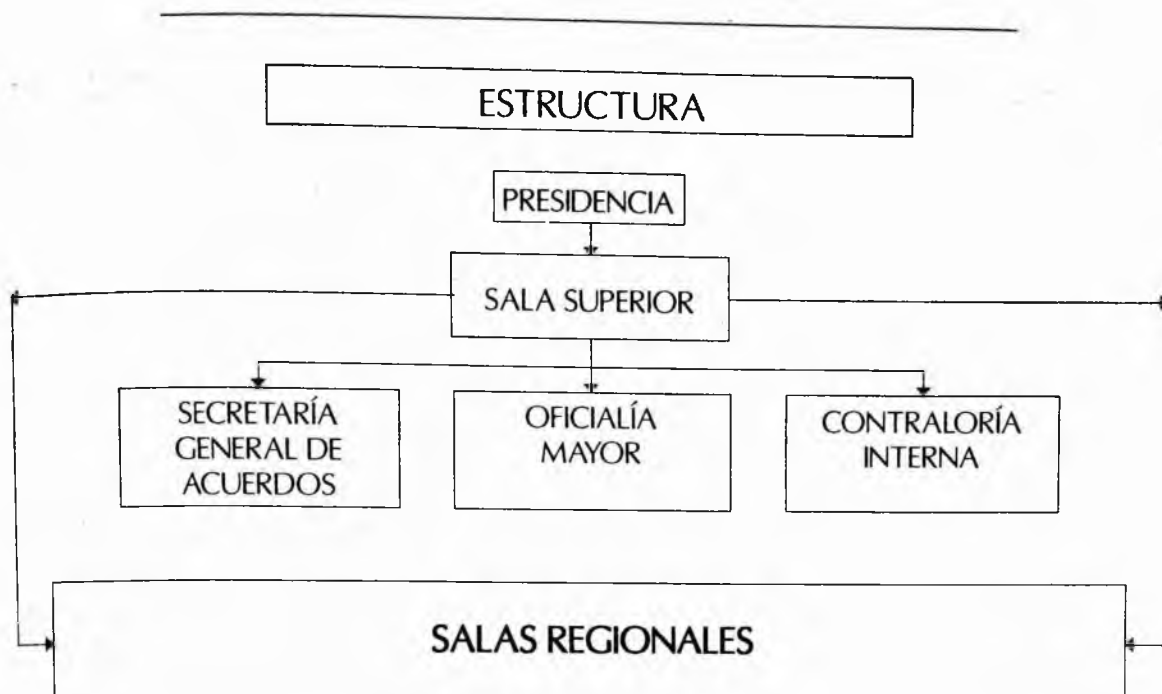
### 15.3. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

Como quedó anotado en el apartado anterior, mediante el “Decreto que reforma diversas disposiciones fiscales”, publicado el 31 de diciembre del año 2000, el Tribunal Fiscal de la Federación cambió a Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, además de que fue ampliada su competencia al reformar la fracción XIII del artículo 11 de su ley orgánica.

Se creó, con el nombre de Tribunal Fiscal de la Federación mediante la *Ley de Justicia Fiscal*, el 27 de agosto de 1936, como un tribunal administrativo dotado con plena autonomía para emitir fallos, buscando preservar el principio de la división de poderes y el respeto a la acción del Poder Ejecutivo Federal.

Continúa como un tribunal con plena autonomía para emitir sus fallos, además de que tiene la administración de su propio presupuesto, por lo que aún responde a la idea vertida en la Exposición de Motivos de la *Ley de Justicia Fiscal*, que al crear el Tribunal Fiscal de la Federación señaló que: “Ni el Presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa, tendrá intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del tribunal. Se consagrará así, con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea, pues el ejecutivo piensa que si esa autonomía no se otorga de manera amplia, no se puede hablar propiamente de una justicia administrativa...”.

En relación con la estructura del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tenemos que se integra con una Sala Superior y salas regionales. La Sala Superior se compone con once magistrados, los que cada dos años nombran entre ellos al presidente del tribunal; sesiona en Pleno o en dos secciones. Cuando lo



**Figura 24.** Estructura del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

hace en Pleno requiere la presencia mínima de siete magistrados. Cuando sesiona en secciones, cada una de ellas se integra por cinco magistrados y se requieren cuando menos la presencia de cuatro magistrados para sesionar. Las salas regionales se integran por tres magistrados cada una, y para sesionar se requiere la presencia de todos.

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, por conducto del pleno de la Sala Superior, y con fundamento en el artículo 28 de su ley orgánica, emitió el acuerdo G/10/2001, por el que se determinan los límites territoriales y denominación de las regiones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, número y sede de sus salas regionales, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 25 de enero del 2001, mediante el cual el territorio nacional se divide en diecisiete regiones con el nombre y límites territoriales que a continuación se mencionan:

- I. Del Noroeste I, que comprende el estado de Baja California.
- II. Del Noroeste II, que comprende el estado de Sonora.
- III. Del Noroeste III, que comprende los estados de Baja California Sur y Sinaloa.
- IV. Del Norte-Centro I, que comprende el estado de Chihuahua.
- V. Del Norte-Centro II, que comprende los estados de Durango y Coahuila.
- VI. Del Noreste, que comprende los estados de Nuevo León y Tamaulipas.
- VII. De Occidente, que comprende los estados de Colima, Jalisco y Nayarit.
- VIII. Del Centro I, que comprende los estados de Zacatecas y Aguascalientes.

- IX. Del Centro II, que comprende los estados de San Luis Potosí y Querétaro.
- X. Del Centro III, que comprende los estados de Guanajuato y Michoacán.
- XI. Hidalgo-México, que comprende los estados de Hidalgo y México.
- XII. De Oriente, que comprende los estados de Tlaxcala y Puebla.
- XIII. Del Golfo, que comprende el estado de Veracruz.
- XIV. Del Pacífico, que comprende el estado de Guerrero.
- XV. Del Sureste, que comprende los estados de Chiapas y Oaxaca.
- XVI. Peninsular, que comprende los estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
- XVII. Metropolitana, que comprende el Distrito Federal y el estado de Morelos.

Además de señalar las regiones, nombre y límites territoriales de las salas regionales, el acuerdo se refiere al número de salas que habrá en cada región y al lugar de su respectiva sede en los siguientes términos:

- I. Región del Noroeste I. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Noroeste I, con sede en la ciudad de Tijuana, B.C.
- II. Región del Noroeste II. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Noroeste II, con sede en Ciudad Obregón, Son.
- III. Región del Noroeste III. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Noroeste III, con sede en la ciudad de Culiacán, Sin.
- IV. Región del Norte-Centro I. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Norte-Centro I, con sede en la ciudad de Chihuahua, Chih.
- V. Región del Norte-Centro II. Habrá dos salas que se denominarán: Primera Sala Regional del Norte-Centro II y Segunda Sala Regional del Norte-Centro II, ambas con sede en la ciudad de Torreón, Coah.
- VI. Región del Noreste. Habrá dos salas que se denominarán: Primera Sala Regional del Noreste y Segunda Sala Regional del Noreste, ambas con sede en la ciudad de Monterrey, N.L.
- VII. Región de Occidente. Habrá dos salas que se denominarán: Primera Sala Regional de Occidente y Segunda Sala Regional de Occidente, ambas con sede en la ciudad de Guadalajara, Jal.
- VIII. Región del Centro I. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Centro I, con sede en la ciudad de Aguascalientes, Ags.
- IX. Región del Centro II. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Centro II, con sede en la ciudad de Querétaro, Qro.
- X. Región del Centro III. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Centro III, con sede en la ciudad de Celaya, Gto.
- XI. Región Hidalgo-México. Habrá tres salas que se denominarán: Primera Sala Regional Hidalgo-México, Segunda Sala Regional Hidalgo-México y

Tercera Sala Regional Hidalgo-México, todas con sede en Tlalnepantla, Edo. de México.

- XII. Región de Oriente. Habrá dos salas que se denominarán: Primera Sala Regional de Oriente y Segunda Sala Regional de Oriente, ambas con sede en la ciudad de Puebla, Pue.
- XIII. Región del Golfo. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Golfo, con sede en la ciudad de Jalapa, Ver.
- XIV. Región del Pacífico. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Pacífico, con sede en la ciudad de Acapulco, Gro.
- XV. Región del Sureste. Habrá una sala que se denominará: Sala Regional del Sureste, con sede en la ciudad de Oaxaca, Oax.
- XVI. Región Peninsular. Habrá una sala, que se denominará: Sala Regional Peninsular, con sede en la ciudad de Mérida, Yuc.
- XVII. Región Metropolitana. Habrá once salas, que se denominarán en forma consecutiva, de la Primera Sala Regional Metropolitana a la Décimo primera Sala Regional Metropolitana, todas ellas con sede en la Ciudad de México, Distrito Federal.

El número de regiones y salas regionales fue incrementado mediante la expedición del acuerdo G/43/2001, del 5 de septiembre de 2001, en el que se crearon tres regiones a partir de la subdivisión de las ya existentes: la del Golfo Norte, con una sala que lleva el mismo nombre y con jurisdicción en casi todo el estado de Tamaulipas, con excepción de algunos municipios de la frontera norte del estado, que derivó de la región del Noreste; la de Chiapas-Tabasco, con una sala en la ciudad de Tuxtla Gutiérrez, con jurisdicción en los dos estados que integran esta región; la del Caribe, para la región del mismo nombre, que fue escindida de la región Peninsular, con jurisdicción en el estado de Quintana Roo; y además se creó una nueva sala, con el nombre de Segunda Sala Regional del Noroeste II, con sede en la ciudad de Hermosillo, Sonora.

La regionalización del Tribunal fue modificada nuevamente con el Acuerdo G/29/2005, del 12 de agosto de 2005, mediante el cual se adicionó una nueva región, la Pacífico Centro; y se incrementaron 5 salas regionales con el Acuerdo G/30/2005, una en la Región Pacífico Centro, con sede en Morelia, Michoacán; otra en la Norte Centro con sede en Torreón, Coahuila; una más en Occidente, con sede en Guadalajara, Jalisco; otra en la Región Oriente, con sede en Puebla, Puebla; y una más en la Región Pacífico Centro, con sede en Xalapa, Veracruz, dejando sin efecto la creación de la Sala Regional con sede en Hermosillo, Sonora, por lo que al iniciarse el año 2006, el Tribunal cuenta con 41 Salas Regionales y una Sala Superior.

En relación con los magistrados del tribunal, su nombramiento lo efectúa el Presidente de la República, con aprobación del Senado, para un periodo de seis

## TRANSFORMACIÓN DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN



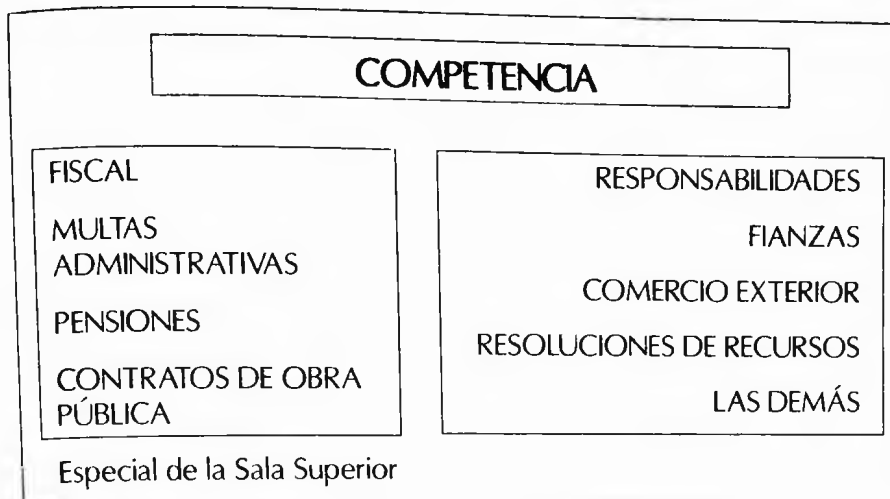
**Figura 25.** Salas regionales del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa hasta el 2005

años. En la designación se deberá señalar si es para integrar la Sala Superior o alguna sala regional. Al término de este periodo los magistrados de sala regional pueden ser ratificados para un nuevo periodo por el mismo tiempo, y si al concluir este nuevo periodo son ratificados de nueva cuenta, adquieren la calidad de inamovibles. Los magistrados de la sala superior pueden ser ratificados solamente para un periodo adicional de nueve años.

Los requisitos para ser nombrado magistrado son: ser mexicano por nacimiento, que no se adquiriera otra nacionalidad, estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos; mayor de treinta y cinco años; tener notoria buena conducta; ser licenciado en Derecho con título debidamente registrado, expedido cuando menos diez años antes de la fecha de la designación, y tener un mínimo de siete años de práctica en materia fiscal.

Ningún magistrado puede ser removido sino en ciertos casos, y de acuerdo con el procedimiento aplicable para los funcionarios del Poder Judicial de la Federación.

Las faltas definitivas de los magistrados de la Sala Superior se comunicarán de inmediato al Presidente de la República por conducto del Presidente del tribu-



**Figura 26.** Competencia actual del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

nal para que proceda a designar al nuevo magistrado. Las faltas temporales de los magistrados de las salas regionales se suplirán por el primer secretario de cada magistrado; las faltas definitivas se suplirán con nueva designación. Con respecto a las ausencias temporales de los magistrados de la Sala Superior, no hay procedimiento de sustitución, por lo que sólo se puede considerar la posibilidad de la falta definitiva, en cuyo caso el Pleno de la Sala Superior propondrá una terna para nuevo nombramiento.

La competencia por materia del tribunal se describe en el artículo 11 de su ley orgánica, y con respecto a la competencia en razón del territorio se establece como regla en el artículo 31 de este ordenamiento que ésta se determina por el domicilio de la autoridad que emitió la resolución impugnada. La competencia de la Sala Superior, ya sea *especial* o *por atracción*, sólo es por materia, en los términos de los artículos 16 y 20 de su ley orgánica.

La competencia especial de la Sala Superior, en pleno o en salas, se da cuando se trate de asuntos de comercio exterior, con excepción de la aplicación de cuotas compensatorias, y cuando versen sobre la aplicación o violación de tratados o acuerdos comerciales celebrados por México. La competencia por atracción se surte en los términos del artículo 48 de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, cuando el valor de negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del Distrito Federal, o cuando se interprete por primera vez una ley o sea necesario fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia.

La misma ley orgánica del tribunal establece, en su artículo 11, párrafo segundo, el "juicio de lesividad" al señalar que el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y

Administrativa conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para nulificar las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean materia de su competencia.

El juicio de lesividad también está previsto en los artículos 2º y 13, fracción II, de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, para cuya procedencia establece como requisito que la demanda se presente dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se emita la resolución que se pretende dejar sin efectos, salvo que se trate de resoluciones de tracto sucesivo, en que la demanda se podrá interponer en cualquier momento.

Este tribunal, que en sus inicios tuvo una competencia exclusivamente fiscal, que denominamos tributaria, en la actualidad también conoce de multas administrativas por violación a leyes federales; pensiones civiles o militares; sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por la administración pública centralizada; sobre responsabilidades resarcitorias provenientes de daños y perjuicios causados a la hacienda pública federal o al patrimonio de las entidades paraestatales, las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, Distrito Federal, estados y municipios, así como de sus órganos descentralizados, las que se refieran al comercio exterior, las dictadas por las autoridades administrativas que pongan fin a un procedimiento administrativo, a una instancia o resuelvan un expediente, en los términos de la *Ley Federal de Procedimiento Administrativo*, competencia que se encuentra prevista, como ya se dijo, en el artículo 11 de la ley orgánica de dicho tribunal.

Sin embargo, esta ley no es la única que regula su competencia, ya que existen otros ordenamientos que le otorgan facultades para conocer de diversos actos: en materia de responsabilidades administrativas de servidores públicos y negativas de resarcimiento de daños causados a los particulares, la *Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos*; en materia de fianzas con respecto a los requerimientos de pago efectuados por la Tesorería de la Federación y autoridades locales, la *Ley Federal de Instituciones de Fianzas*; en materia de conflictos entre entidades federativas y la Federación en materia de coordinación fiscal, en los términos de la *Ley de Coordinación Fiscal*; en materia de sanciones impuestas por la Auditoría Superior de la Federación, según la *Ley de Fiscalización Superior de la Federación*; y en materia de Responsabilidad Patrimonial del Estado, como lo dispone la ley reglamentaria del segundo párrafo del artículo 113 constitucional.

## 15.4. Cuestiones particulares del procedimiento

El procedimiento contencioso administrativo se encuentra regulado por la *Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa* y la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, y supletoriamente por el *Código*

*Federal de Procedimientos Civiles* cuando la disposición que se vaya a aplicar sea compatible con el procedimiento establecido en el Código Fiscal, es decir, que no vaya a introducir instituciones ajenas o extrañas a él, al grado de que en lugar de complementarlo llegara a desvirtuar su naturaleza. Tal sería el caso de pretender aplicar supletoriamente la caducidad de la instancia, que es una institución ajena al contencioso administrativo.

Las partes que intervienen en estos juicios son: el demandante, los demandados, el titular de la dependencia o entidad de quien dependa la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando se controvierta el interés fiscal federal, y los terceros que tengan un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Tienen el carácter de demandados, la autoridad que emitió la resolución impugnada y el particular a quien favorezca una resolución que sea materia de un juicio de lesividad.

La procedencia del juicio está íntimamente ligada a la competencia del propio tribunal, por lo que el juicio será improcedente cuando se trate de una materia distinta de las señaladas en el artículo 11 de la *Ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa*, o que tratándose de esta materia ya se haya impugnado mediante otro medio de defensa, o se trate de una resolución conexa a otra ya impugnada, o que ya sea cosa juzgada. También es improcedente el juicio cuando el promovente no tenga interés jurídico, sea extemporánea la presentación de la demanda, no exista el acto reclamado, o no se haga valer agravio alguno; cuando la resolución pueda impugnarse en los términos del artículo

| CAUSALES DE IMPROCEDENCIA                |                                  |
|------------------------------------------|----------------------------------|
| ▪ Falta de interés jurídico              | ▪ Incompetencia del tribunal     |
| ▪ Cosa juzgada                           | ▪ Consentimiento                 |
| ▪ Materia de recurso o juicio            | ▪ Definitividad                  |
| ▪ Conexidad                              | ▪ Materia de un proceso judicial |
| ▪ Ordenamiento general o abstracto       | ▪ Faltan conceptos               |
| ▪ Impugnación                            | ▪ Mecanismos alternativos        |
| ▪ Inexistencia de acto                   | ▪ Resoluciones de tratados       |
| ▪ Que cumplimenten resoluciones          | ▪ Otros casos legales            |
| ▪ En ejecución de sentencias extranjeras |                                  |

**Figura 27.** Causales de improcedencia del juicio

97 de la *Ley de Comercio Exterior* y no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida; cuando la resolución haya sido dictada por una autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la *Ley de Comercio Exterior*, cuando la resolución impugnada haya sido dictada por autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, siempre y cuando dicho procedimiento haya iniciado con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y accesorios, cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades mexicanas, en atención a lo dispuesto por los tratados internacionales sobre asistencia mutua.

Los casos de improcedencia darán lugar al desechamiento de la demanda o al sobreseimiento parcial o total, que deberá resolverse, además, por desistimiento o muerte del demandante, por revocación del acto, o cuando la ley establezca un impedimento para que se emita resolución de fondo.

Las promociones que se presenten ante las salas, inclusive la demanda, deberán estar firmadas por quien las formule, ya que de no cumplir con este requisito se tendrán por no presentadas, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, para lo cual se prevé que estampe su huella digital y firme otra persona a su ruego.

Cuando no se promueva a nombre propio, la representación en juicio deberá estar plenamente acreditada, ya que se prohíbe la gestión de negocios. Para el acreditamiento de la personalidad es necesario que ésta se haya otorgado a más tardar en la fecha de la presentación de la demanda o de la contestación, en su caso. Para tal efecto es necesario que los particulares lo hagan en escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos, ratificadas las firmas del otorgante y de los testigos ante notario o ante los secretarios del tribunal. La representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica tratándose de autoridades federales; con respecto a autoridades locales, la representación se regirá de conformidad con las disposiciones locales aplicables.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones, las cuales podrán hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos e interponer recursos; las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines. Tanto los autorizados de los particulares, como los delegados de las autoridades, deberán ser licenciados en Derecho, ya que sin este requisito no podrán actuar en nombre de sus patrocinados.

Finalmente, los magistrados deberán excusarse de conocer de un juicio cuando exista la posibilidad de parcialidad por intereses personales, de parentesco o de amistad, excusa que será calificada por la Sala Superior.

Una vez iniciado el juicio se pueden presentar diversos incidentes, de los cuales cuatro son de previo y especial pronunciamiento y tres son ordinarios.

Los incidentes de previo y especial pronunciamiento son: incompetencia en razón del territorio, acumulación de juicios, nulidad de notificaciones, recusación por causa de impedimento, reposición de autos, e interrupción por causa de muerte, disolución, declaratoria de ausencia o incapacidad. Estos incidentes y su procedimiento de trámite se encuentran regulados en los artículos del 29 al 39 de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo* que, en especial, regula las medidas cautelares para evitar que el juicio quede sin materia, según artículos 24 al 28 de este ordenamiento.

### Son de previo y especial pronunciamiento:

- Incompetencia por territorio
- Acumulación de autos
- Nulidad de notificaciones
- Interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia
- Recusación por impedimento de magistrado o de perito

Figura 28. Incidentes en el juicio contencioso administrativo

## 15.5. Demanda y contestación

La demanda se deberá presentar ante la sala regional del domicilio de la autoridad que emitió el acto impugnado, o enviarse por correo certificado con acuse de recibo, siempre y cuando el actor tenga su domicilio fuera de la población en que se encuentre la sede de la sala regional competente, y que el depósito se haga en la oficina de correos del domicilio del demandante dentro de los 45 días posteriores a la fecha en que surta efecto la notificación del acto impugnado o de que el promovente tuvo conocimiento de su existencia. En el juicio de lesividad la autoridad puede demandar la nulidad de su resolución dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que la emitió.

Los requisitos fundamentales de la demanda son: el nombre del demandante y domicilio para recibir notificaciones en la sede de la sala regional competente, la resolución que se impugna, el nombre de las autoridades demandadas o de los demandados y su domicilio en el juicio de lesividad, los hechos que originaron la demanda, las pruebas que ofrezca; en caso de ofrecer prueba pericial o testimonial se

precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos, los conceptos de impugnación, el nombre y el domicilio del tercero interesado y lo que se pida; señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda. Salvo que no se señale cuál es la resolución o resoluciones impugnadas y no se hagan valer conceptos de violación o de impugnación, cuando sea necesario, el magistrado instructor requerirá al promovente para que en un plazo de cinco días complementa o aclare su demanda, con el apercibimiento que de no hacerlo, se le tendrá por no presentada o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Procede la ampliación de la demanda cuando se impugne una negativa ficta o cuando el actor no haya conocido los motivos o fundamentos de la resolución impugnada antes de la contestación de la demanda, y también cuando, ya iniciado el juicio, el actor tenga conocimiento de la notificación de un acto administrativo hecha anteriormente.

Los terceros y coadyuvantes se pueden apersonar en el juicio mediante escrito y pruebas que deberán presentar dentro de los 45 días siguientes a aquel en que les surta sus efectos el traslado de la demanda.

Junto con la demanda se deberán adjuntar copias de la demanda y de los anexos para cada una de las partes, el documento con el que se acredite la personalidad del promovente, el documento que compruebe la existencia del acto impugnado y la constancia de su notificación, en su caso; los cuestionarios de peritos y las pruebas documentales, o señalar el archivo en que se encuentren estos documentos; siempre y cuando se hayan solicitado con anterioridad a la presentación de la demanda y la autoridad que los tiene no los haya expedido oportunamente (se deberán solicitar los documentos cuando menos cinco días antes de la presentación de la demanda).

En caso de que el promovente no exhiba las copias de la demanda y de sus anexos, el documento con el que acredite su personalidad, el documento en que se haga constar el acto impugnado y el documento en que conste su notificación, el magistrado instructor dará un plazo de cinco días para que se presenten, de lo contrario se tendrá por no presentada la demanda; en caso de no ofrecer los cuestionarios para el perito o los testigos, o las pruebas documentales, se tendrán por no ofrecidas si no las exhibe dentro del plazo mencionado con anterioridad.

Por su parte, la demandada también cuenta con 45 días hábiles para contestar la demanda y 20 para contestar la ampliación de demanda. Deberá referirse a los incidentes de previo y especial pronunciamiento, en su caso, a la improcedencia y sobreseimiento, a cada uno de los hechos de la demanda, a sus argumentos de defensa, a sus pruebas. Igualmente, deberá adjuntar copias de su contestación y de sus anexos, cuestionarios y ampliación de los de su contraparte, y pruebas documentales.

En la contestación, y hasta antes del cierre de instrucción, la autoridad podrá allanarse a las pretensiones del actor o revocar su resolución. En ningún caso podrá mejorar su resolución, ya que el tribunal deberá juzgar en los términos en que ésta fue dictada.

Tratándose de impugnación de una negativa ficta, la contestación hará las veces de emisión de la resolución que no fue dictada en tiempo, por lo que la autoridad deberá fundar y motivar la negativa al contestar la demanda.

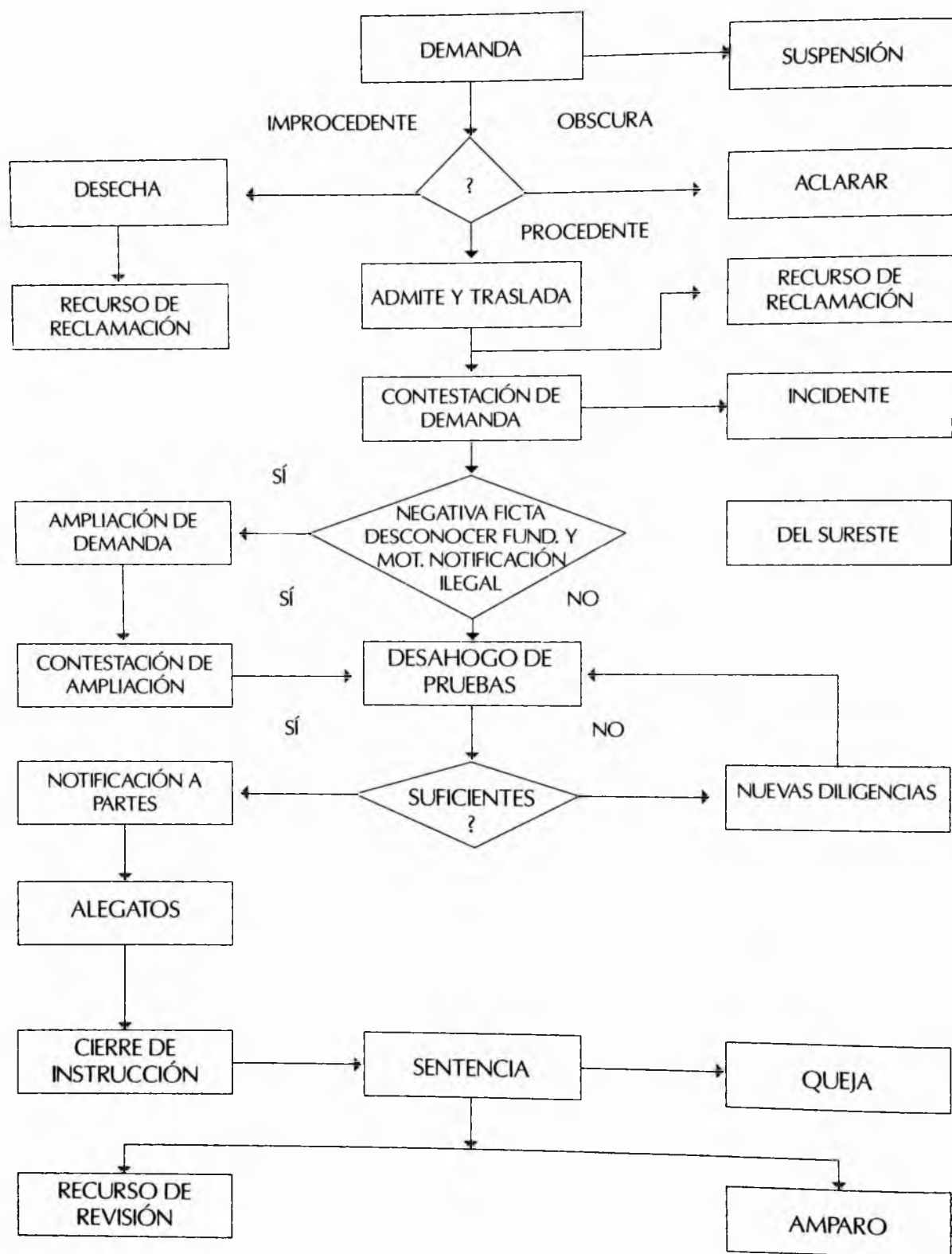
A partir del año 2001, y sin perjuicio de solicitar la suspensión del acto reclamado directamente a la autoridad ejecutora, el demandante podrá solicitar la suspensión del acto impugnado en el escrito de demanda o con posterioridad, hasta antes de que se dicte sentencia definitiva, directamente a la sala regional competente, para lo cual se deberá cumplir con los requisitos a que se refiere el artículo 24 de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*.

El magistrado instructor que admita la demanda, podrá conceder la suspensión provisional de la ejecución del acto impugnado, y dará cuenta a la sala, para que dentro del término de cinco días ésta resuelva en definitiva. La sala negará la suspensión cuando con ella se puedan ocasionar perjuicios al interés general; en los demás casos se otorgará cuando se exhiba garantía para reparar los daños y perjuicios que pudiera ocasionar si no obtiene sentencia favorable en el juicio contencioso administrativo. Cuando la suspensión se trate de contribuciones, se podrá otorgar cuando se garantice el interés fiscal, salvo que a juicio del magistrado el promovente no pueda hacer depósito de la cantidad en cuestión o se haya garantizado ante la autoridad ejecutora, en la forma y términos que establece el artículo 141 del *Código Fiscal de la Federación*.

Hasta en tanto no se dicte sentencia definitiva, la sala regional podrá modificar o revocar el auto que haya otorgado o negado la suspensión definitiva del acto reclamado.

## 15.6. Instrucción y sentencia

Ya integrado el expediente con la demanda, la contestación, la ampliación de la demanda y su contestación, cuando sea el caso, el magistrado instructor procederá al desahogo de pruebas, entre las que no procede la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones; y si considera que hace falta alguna diligencia a fin de apreciar debidamente la controversia, podrá ordenar su práctica. La confesión expresa de las partes y los hechos legalmente afirmados por la autoridad hacen prueba plena; las periciales y testimoniales pueden ser apreciadas con amplia libertad por la sala; pero si del enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas la sala adquiere una convicción distinta sobre los hechos, puede realizar una nueva valoración, previa justificación del caso.



**Figura 29.** El procedimiento contencioso administrativo

El último elemento con que cuenta la sala para cerrar la instrucción son los alegatos, los cuales deben rendir las partes dentro de los 5 días después de que ya no haya trámite pendiente que desahogar, o de la notificación de que se han desahogado las pruebas, con lo que el expediente quedará para sentencia, situación comúnmente conocida como "vistos", y la resolución deberá ser dictada dentro de los sesenta días siguientes, con base en el proyecto que el magistrado instructor debe elaborar durante los primeros cuarenta y cinco días de este plazo.

El sentido de la sentencia podrá ser de validez, de nulidad, de nulidad para efectos, en cuyo caso se deberá precisar con claridad la forma y términos en que se deberá cumplimentar; y cuando además sea de condena, deberá declarar la existencia de un derecho subjetivo y ordenar el cumplimiento de la obligación.

La declaración de nulidad procede en cualquiera de los cinco supuestos señalados por el artículo 51 de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo* que se enuncian a continuación:

1. Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado, o tramitado el procedimiento del que se deriva dicha resolución. Cuando se trate de la incompetencia del funcionario que emitió la resolución, la sala puede estudiarla de oficio.
2. Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, que afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso. La ausencia total de fundamentación y motivación del acto también puede ser decretada de oficio.
3. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan el sentido de la resolución impugnada.
4. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
5. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

En caso de que el magistrado instructor no formule su proyecto de sentencia en el plazo correspondiente, o la sala no la dicte en el tiempo establecido, procede la *excitativa de justicia* ante el Presidente del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, que puede hacer valer cualquiera de las partes.

## 15.7. Los recursos

Dentro del procedimiento contencioso administrativo se prevén dos recursos: el de reclamación ante el propio tribunal y el de revisión ante los tribunales colegiados del Poder Judicial de la Federación.

El recurso de *reclamación*, establecido en los artículos 59 a 62 de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, procede ante la sala regional en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o las pruebas, que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o que admitan o rechacen la intervención del coadyuvante o del tercero interesado.

Este recurso se deberá interponer ante la sala o sección dentro de los quince días posteriores a aquel en que surta efectos la notificación de la resolución que se pretenda impugnar, cuestión que la sala deberá resolver dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la contraparte exprese lo que a su derecho convenga, dentro del plazo de quince días posteriores a la notificación de la interposición del recurso.

El recurso de *revisión*, establecido en los artículos 63 y 64 de la ley, debe ser interpuesto por el titular de la dependencia o entidad, cuando considere que el asunto es de importancia y trascendencia, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que surtan efecto las resoluciones definitivas de la sala regional, las que decreten o nieguen el sobreseimiento y las que se hayan dictado con violaciones procesales durante el procedimiento, siempre que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, y cuando el interés del negocio exceda tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia recurrida.

Si la cuantía del asunto es indeterminada, el recurso procederá cuando el negocio sea de importancia y trascendencia, a juicio del titular de la Secretaría de Estado, departamento administrativo u organismo descentralizado a que el asunto corresponda. Cuando se controvierta el interés fiscal de la Federación, cualquiera que sea el monto del negocio, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá interponer este recurso si su titular estima que el asunto es importante y trascendente.

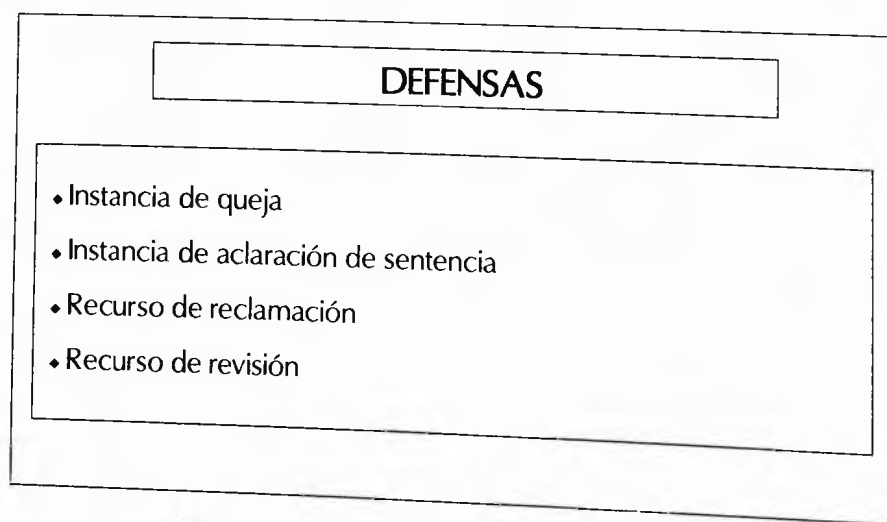


Figura 30. Defensas posteriores al juicio

Independientemente de la cuantía y la importancia y trascendencia, procede el recurso de revisión si la resolución impugnada ante el tribunal fue emitida por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en materia de ingresos federales, siempre y cuando el asunto se refiera a la interpretación de leyes o reglamentos en forma expresa o tácita; a la determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones; a la competencia de la autoridad responsable; a violaciones procesales; a violaciones en las sentencias; o que afecten el interés fiscal de la Federación; además de aquellos asuntos en que la resolución se refiera a la materia de la *Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos*; sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social y el asunto verse sobre la determinación de los sujetos obligados, conceptos que integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas.

También se prevé una instancia de *queja* en la fracción II del artículo 58 de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, que procede por una sola vez, en los casos de incumplimiento de sentencia firme o sentencia interlocutoria que haya otorgado la suspensión definitiva, ante la sala que dictó la sentencia recurrida.

## Bibliografía

- CARRILLO Flores, Antonio, *La justicia federal y la administración pública*, México, Porrúa, 1973.
- MARGÁIN M., Emilio, *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, 4ª edición, México, Porrúa, 1991.
- LUCERO Espinosa, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, 5ª edición, México, Porrúa, 1998.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, cap. 20, México, Harla, 1983.
- RODRÍGUEZ Domínguez, Humberto, *Manual para la defensa fiscal de los contribuyentes*, México, Editorial Dofiscal, 1984.

# Bibliografía general

- AHUMADA, Guillermo, *Las finanzas del siglo xx*, Buenos Aires, EUDEBA, 1964.
- ALLAN, Charles M., *La teoría de la tributación*, Madrid, Alianza Editorial, 1974.
- ÁLVAREZ Gardiol, Ariel, *Introducción a una teoría general del Derecho*, Buenos Aires, Editorial Astrea, 1975.
- ARGAÑARÁZ, Manuel J., *Tratado de lo contencioso administrativo*, Buenos Aires, Tipográfica Editora, Argentina, 1955.
- ARMIENTA Hernández, Gonzalo, *Los recursos administrativos*, México, Porrúa.
- ARRIAGA Mayes, Eugenio, "La responsabilidad solidaria en el Derecho Tributario", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, quinto número extraordinario, México.
- ARRIOJA Vizcaíno, Adolfo, "Los Efectos de los Impuestos", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, quinto número extraordinario, México.
- , *Derecho Fiscal*, México, Themis, 1982.
- ATCHABAHIAN, Adolfo, "Lo contencioso tributario en América", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, segundo número extraordinario, México, 1970.
- , "Federalismo y tributación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, quinto número extraordinario, México.
- BERLIRI, Antonio, *Principios de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1964.
- BIELSA, Rafael, *Derecho Fiscal*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1952.
- BIRD, Richard M. y Oliver Oldman, *La imposición fiscal en los países en desarrollo*, México, UTEHA, 1968.
- BRISEÑO Sierra, Humberto, *Derecho Procesal Fiscal*, México, Antigua Librería Robredo, 1964.
- BUHLER, Ottmar, *Principios de Derecho Internacional Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1968.
- BURGOA, Ignacio, *El juicio de amparo*, México, Porrúa, 1984.
- , *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa, 1973.

- CADENA Rojo, Jaime, "Orígenes y desarrollo del contencioso administrativo en México", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, segundo número extraordinario, México, 1970.
- CAPLAN, Benedicto, *Finanzas Públicas*, Buenos Aires, Ediciones Oresme, 1955.
- CARRETERO Pérez, Adolfo, *Derecho Financiero*, Madrid, Santillana, 1968.
- CARRILLO Flores, Antonio, "Orígenes y desarrollo del Tribunal Fiscal de la Federación", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, tercer número extraordinario, México.
- CASSAGNE, Juan Carlos, *La ejecutoriedad del acto administrativo*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 1971.
- CERVERA Torrejón, Fernando, *La inspección de los tributos*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1975.
- CORTINA, Alfonso, *Curso de política de finanzas públicas de México*, México, Porrúa, 1977.
- DE ARAUJO Falcao, Amílcar, *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1964.
- DE JUANO, Manuel, *Curso de finanzas y Derecho Tributario*, Rosario, Molachino, 1963.
- DE LA GARZA, Sergio F., *Derecho Financiero Mexicano*, México, Porrúa, 1983.
- , "La determinación de la obligación tributaria", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, cuarto número extraordinario, México.
- DELGADILLO, Luis Humberto, "El ilícito tributario", *Revista Difusión Fiscal*, número 12, SH y CP, México, 1975.
- , "La elusión tributaria", *Revista Difusión Fiscal*, número 6, SH y CP, México, 1974.
- , "El responsable en materia tributaria", *Revista Difusión Fiscal*, número 13, SH y CP, México, 1975.
- , *Los estímulos fiscales*, Memoria del 1er. Seminario de Derecho Fiscal, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México, 1979.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto y Manuel Lucero Espinosa, *Compendio de Derecho Administrativo, Segundo Curso*, 2ª edición, México, Porrúa, 2002.
- DELGADILLO Gutiérrez, Luis Humberto y Sergio Martínez Rosaslanda, *Obra Conmemorativa del Congreso Internacional de Justicia Administrativa*, tomo III, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1997.
- DÍEZ, Manuel María, *Manual de Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Plus Ultra, 1983.
- DUMAY Peña, Alejandro, *El delito tributario*, Chile, Ediciones Samver.
- DUVERGER, Maurice, *Hacienda pública*, Barcelona, Bosch, 1980.
- EINAUDI, Luigi, *Mitos y paradojas de la justicia tributaria*, Barcelona, Ediciones Ariel, 1959.

- , *Principios de hacienda pública*, Madrid, Editorial Aguilar, 1968.
- FAYA Viesca, Jacinto, *Finanzas públicas*, México, Porrúa, 1981.
- FERNÁNDEZ P., Mario, *Principios de Derecho Tributario*, Santiago, Editorial Jurídica de Chile, 1952.
- FERNÁNDEZ Sagardi, Augusto, *Comentarios y anotaciones al Código Fiscal de la Federación*, México, SICCO, 2000.
- FLORES Zavala, Ernesto. *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Porrúa, 1981.
- FRAGA, Gabino, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1984.
- GARCÍA Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la infracción fiscal*, México, Cárdenas Editor, 1982.
- GARCÍA Maynez, Eduardo, *Introducción al estudio del Derecho*, México, Porrúa, 1974.
- GARCÍA Oviedo, Carlos y Enrique Martínez Useros, *Derecho Administrativo*, Madrid, EISA, 1968.
- GARZA Servando J., *Las garantías constitucionales en el Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Cultura, 1949.
- GIORGETTI, Armando, *La evasión tributaria*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1967.
- GIULIANI Fonrouge, Carlos M., *Derecho Financiero*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1970.
- , "El proyecto de modelo de código tributario para la América Latina", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, tercer número extraordinario, México.
- GORDILLO, Agustín A., *Introducción al Derecho Administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1966.
- , *El acto administrativo*, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, 1969.
- GRIZIOTTI, Benvenuto, *Principios de ciencia de las finanzas*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1969.
- GROVES, Harol M., *Finanzas públicas*, México, Trillas, 1972.
- GUTIÉRREZ y González, Ernesto, *Derecho de las obligaciones*, Puebla, Editorial Cajica, 1978.
- HALLIVIS Pelayo, Manuel, *Tratado de Derecho Fiscal y administración tributaria de México*, México, Tax Editores-INAP, 2000.
- JARACH, Dino, *Curso superior de Derecho Tributario*, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1969.
- , *El hecho imponible*, Buenos Aires, Edición de la Revista de Jurisprudencia Argentina, 1943.
- , "El ilícito tributario", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, tercer número extraordinario, México.
- JIMÉNEZ G., Antonio, *Lecciones de Derecho Tributario*, México, ECASA, 1991.
- KALDOR, Nicholas, *Impuesto al gasto*, México, FCE, 1963.

- LARES, Teodosio, *Lecciones de Derecho Administrativo*, México, UNAM, 1978.
- LERDO DE TEJADA, FRANCISCO, *Ensayos de Derecho Tributario*, México, Editorial Jus, 1975.
- LOMELÍ Cerezo, Margarita, *Derecho Fiscal represivo*, México, Porrúa, 1979.
- LUCERO Espinosa, Manuel, *Teoría y práctica del contencioso administrativo ante el Tribunal Fiscal de la Federación*, 5ª edición, México, Porrúa, 1998.
- LUCIEN Mehl, *Elementos de ciencia fiscal*, Barcelona, Bosch, 1964.
- MABARAK Cerecedo, Doricela, *Derecho Financiero Público*, México, McGraw-Hill, 1995.
- MARGAÍN M., Emilio, *Introducción al estudio del Derecho Tributario Mexicano*, México, Porrúa, 1991.
- , *De lo contencioso administrativo de anulación o de ilegitimidad*, 4ª edición, México, Porrúa, 1974.
- , *La Constitución y algunos aspectos del Derecho Tributario Mexicano*, México, Editorial Universitaria Potosina, 1967.
- , "La hacienda municipal", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, segundo número extraordinario, México, 1976.
- MARTÍNEZ López, Luis, *Derecho Fiscal Mexicano*, México, ECASA, 1979.
- MAYORAL Pardo, Lorenzo, "La concurrencia impositiva entre Federación, estados y municipios", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, primer número extraordinario, México, 1965.
- MÉNDEZ Berman, León, *El Tribunal Fiscal*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1984.
- MICHELÍ, Antonio, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1975.
- MORENO Padilla, Javier, *Implicaciones tributarias de las aportaciones al Seguro Social*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, 1984.
- NAVA Negrete, Alfonso, *Derecho Procesal Administrativo*, México, Porrúa, 1959.
- NAVARRETE, Ifigenia M., *De los incentivos fiscales y el desarrollo de México*, México, Textos universitarios UNAM, 1967.
- NEUMARK, Fritz, *Principios de la imposición*, Madrid, Instituto de Estudios Fiscales, 1974.
- NORIEGA, Alfonso, *Lecciones de amparo*, México, Porrúa, 1980.
- OJESTO M., Fernando, *La prueba en el proceso tributario*, IV Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Buenos Aires, Ediciones Contabilidad Moderna, 1966.
- ORTEGA, Joaquín B., "Los principios de la justicia tributaria en la Constitución", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, primer número extraordinario, México, 1965.
- PALLARES, Eduardo, *Diccionario de Derecho Procesal Civil*, México, Porrúa, 1966.
- PARKINSON, Northcote C., *Cuidado con los impuestos*, Bilbao, Ediciones Deustro, 1961.

- PÉREZ DE AYALA, José Luis, *Las ficciones en el Derecho Tributario*, Madrid, Editorial de Derecho Financiero, 1970.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis y Eusebio González, *Curso de Derecho Tributario*, Madrid, Editoriales de Derecho Reunidas, 1975.
- PERULLES Bassas, Juan José, *Manual de Derecho Fiscal*, Barcelona, Bosch, 1961.
- PUGLIESE, Mario, *Instituciones de Derecho Financiero*, México, Porrúa, 1976.
- RAMÍREZ M., Samuel, "Naturaleza jurídica y alcance del concepto de crédito fiscal", *Revista de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal*, México, 1969.
- RODRÍGUEZ D., Humberto, *Manual para la defensa de los contribuyentes*, México, Dofiscal Editores, 1984.
- RODRÍGUEZ Lobato, Raúl, *Derecho Fiscal*, México, Harla, 1983.
- RONDON de Sanso, Hildegard, *El procedimiento administrativo*, Caracas, Editorial Jurídica Venezolana, 1976.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando, *El nacimiento de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Facultad de Ciencias Económicas, 1968.
- , "Los sujetos de la obligación tributaria", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, segundo número extraordinario, México, 1970.
- SÁNCHEZ Piña, José Luis, *Nociones de Derecho Fiscal*, México, Editorial PAC, 1990.
- SERRA Rojas, Andrés, *Derecho Administrativo*, México, Porrúa, 1984.
- , "Consideraciones generales sobre el problema de la justicia administrativa", *Revista del Tribunal Fiscal de la Federación*, primer número extraordinario, México, 1965.
- SMITH, Adam, *Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones*, México, FCE, 1984.
- SPILA García, Rubén, *Principios de Derecho Procesal Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1978.
- TENA Ramírez, Felipe, *Leyes fundamentales de México*, México, Porrúa, 1976.
- , *Derecho Constitucional Mexicano*, México, Porrúa, 1973.
- VERNENGO, Roberto José, *Curso de teoría general del Derecho*, Buenos Aires, Cooperadora de Derecho y Ciencias Sociales, 1976.
- VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, Derecho Financiero y Derecho Tributario*, Buenos Aires, Editorial Depalma, 1977.
- , *Derecho Penal Tributario*, Buenos Aires, Ediciones Lerner, 1965.
- VON EHEBERG, Karl Theodor, *Compendio de hacienda pública*, México, Editorial América, 1945.
- YÁÑEZ Ruiz, Manuel, *El problema fiscal*, México, SH y CP, 1958.

