

DERECHO FISCAL

Refugio de Jesús Fernández Martínez

McGRAW-HILL

**MÉXICO • BUENOS AIRES • CARACAS • GUATEMALA • LISBOA • MADRID • NUEVA YORK
SAN JUAN • SANTAFÉ DE BOGOTÁ • SANTIAGO • SÃO PAULO
AUCKLAND • LONDRES • MILÁN • MONTREAL
NUEVA DELHI • SAN FRANCISCO • SINGAPUR
ST. LOUIS • SIDNEY • TORONTO**

Gerente de producto: Alejandro Álvarez Ledesma
Supervisor de edición: Sergio Campos Peláez
Supervisor de producción: Zeferino García García

DERECHO FISCAL

Prohibida la reproducción total o parcial de esta obra,
por cualquier medio, sin autorización escrita del editor.

DERECHOS RESERVADOS © 1998, respecto a la primera edición por
McGRAW-HILL/INTERAMERICANA EDITORES, S.A. de C.V.

Una División de The McGraw-Hill Companies, Inc.

Cedro Núm. 512, Col. Atlampa

06450 México, D.F.

Delegación Cuauhtémoc

Miembro de la Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana, Reg. Núm. 736

ISBN 970-10-1870-2

7890123456 I.P.-97 09876543210

Impreso en México

Printed in Mexico

Esta obra se terminó de
imprimir en Noviembre del 2000 en
Litográfica Ingramex
Centeno Núm. 162-1
Col. Granjas Esmeralda
Delegación Iztapalapa
09810 México, D.F.

Se tiraron 1200 ejemplares

A la memoria de mi madre
Ma. Josefina.
Quien vivió en la Gracia de Dios
con profundo amor y dedicación
a su esposo, a sus hijos y
al prójimo.
Conducta imitable

A mi padre

Pedro Fernández Torres.
Quien hasta la fecha ha sido
padre ejemplar y fuente de apoyo
para sus hijos.

Mis hermanos

**Al abogado Carlos Francisco Cisneros Ramos.
Gran jurista regiomontano, a quien le debo
mi formación profesional como jurista.**

Con profundo respeto y admiración

Contenido

ACERCA DEL AUTOR	XXXV
PRESENTACIÓN	XXXIX
PRÓLOGO	XLI
INTRODUCCIÓN	XLVII
PREÁMBULO	XLIX
OBJETIVO GENERAL DEL CURSO DE DERECHO FISCAL . . .	LIII
PRÓLOGO (FACPYA)	LV

1. UBICACIÓN DEL DERECHO FISCAL EN EL SISTEMA JURÍDICO MEXICANO	1
1.1. Introducción	2
1.2. Clasificación clásica del derecho o vertical	2
1.3. Clasificación horizontal del derecho o contemporánea	5
Actividades didácticas	7
Cuestionario de evaluación	8
2. RELACIÓN DEL DERECHO FISCAL CON OTRAS RAMAS Y SUS PARTICULARISMOS	9
2.1. Introducción	10
2.2. Concepto de derecho fiscal	10
2.3. Relación del derecho fiscal con otras ramas	12
2.3.1. Derecho constitucional	12
2.3.2. Derecho administrativo	12
2.3.3. Derecho penal	13
2.3.4. Derecho procesal	13
2.3.5. Derecho civil	13
2.3.6. Derecho mercantil	14
2.3.7. Derecho internacional público	14

2.4.	Particularismos del derecho fiscal	15
2.4.1.	La naturaleza específica de la obligación contributiva o tributaria	15
2.4.2.	La naturaleza de la responsabilidad fiscal	16
2.4.3.	La sanción en el derecho fiscal concibe la reparación civil y delictual, en sus propias normas	16
2.4.4.	El procedimiento administrativo de ejecución	16
2.4.5.	El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantía	17
2.4.6.	La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales	17
2.4.7.	Preferencia del fisco federal sobre otros acreedores en igualdad de circunstancias	18
2.4.8.	Preferencia del fisco federal para adjudicarse bienes en remate	18
2.4.9.	El derecho de retención de bienes o mercancías gravadas	19
2.4.10.	Prohibición del fisco de participar en los juicios universales	19
2.5.	Relación del derecho fiscal con las ciencias sociales, la ciencia económica, la ciencia política y la contabilidad	20
2.5.1.	Las ciencias sociales	20
2.5.2.	La ciencia económica	20
2.5.3.	La ciencia política	20
2.5.4.	La contabilidad	21
	Actividades didácticas	21
	Cuestionario de evaluación	21
3.	LAS FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO	23
3.1.	Introducción	24
3.2.	Clasificación de las fuentes del derecho fiscal mexicano	25
3.3.	La ley	25
3.4.	El decreto-ley	26
3.5.	El decreto-delegado	28
3.6.	El reglamento	29
3.7.	Las circulares	30
3.8.	La jurisprudencia	32
3.9.	Tratados internacionales	33
3.10.	Los convenios interestatales o de coordinación fiscal	35
3.11.	La costumbre	35
3.12.	La doctrina	36
3.13.	Principios generales del derecho	37
	Actividades didácticas	38
	Cuestionario de evaluación	38

4. TEORÍAS QUE JUSTIFICAN LA EXISTENCIA DE LAS CONTRIBUCIONES	41
4.1. Introducción	42
4.2. Clasificación de las teorías que justifican la existencia de las contribuciones	42
4.3. Justificación histórica	43
4.4. Justificación económica	44
4.5. Justificación doctrinaria	45
4.5.1. Teoría de los servicios públicos	45
4.5.2. Teoría de la relación de sujeción	45
4.5.3. Teoría de la necesidad social	46
4.5.4. Teoría del seguro	47
4.5.5. Teoría simplista	48
4.6. Justificación en nuestra legislación federal	48
Actividades didácticas	50
Cuestionario de evaluación	50
 5. PRINCIPIOS DOCTRINALES DE LAS CONTRIBUCIONES	53
5.1. Introducción	54
5.2. Principios teóricos de Adam Smith	55
5.2.1. El principio de justicia	55
5.2.2. El principio de certidumbre	56
5.2.3. El principio de comodidad	57
5.2.4. El principio de economía	57
5.3. Principios teóricos de las contribuciones de Adolfo Wagner	58
5.3.1. Principios de política financiera	59
5.3.2. Principios de economía pública	59
5.3.3. Principios de equidad o repartición equitativa de las contribuciones	59
5.3.4. Principios de administración fiscal	60
5.4. Principios teóricos de las contribuciones de Harold M. Sommers	60
5.4.1. Principio de la capacidad de pago	61
5.4.2. Principio del beneficio	61
5.4.3. Principio del crédito por el ingreso ganado	61
5.4.4. Principio de la ocupación plena	62
5.4.5. Principio de la conveniencia	62
Actividades didácticas	62
Cuestionario de evaluación	62

6. PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LAS CONTRIBUCIONES . . .	65
6.1. Introducción	67
6.2. Clasificación de los principios jurídicos de las contribuciones . . .	67
6.3. Principios jurídicos constitucionales de las contribuciones . .	68
6.4. Principios jurídicos constitucionales que se refieren a las garantías individuales	68
6.4.1. La actividad fiscal del Estado no debe impedir ni coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución	68
6.4.2. Las disposiciones fiscales no deben coartar el ejercicio del derecho de petición	69
6.4.3. Las leyes fiscales no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. La contribución se debe establecer de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador de la obligación fiscal, debe ser sujeto de la contribución	70
6.4.4. Las disposiciones fiscales no deben tener efectos retroactivos	70
6.4.5. Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de audiencia	70
6.4.6. Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de legalidad	71
6.4.7. Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen los que se harán del conocimiento de los interesados	72
6.4.8. Las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, deben ser mediante orden por escrito dictada por autoridad competente en la que se señale el lugar o lugares a visitar y las personas que vayan a practicar la visita, además de otros requisitos formales	72
6.4.9. En tiempo de paz, no existe obligación de los particulares de dar alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones a los miembros del ejército . .	73
6.4.10. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, no podrán ser revocadas de oficio por las autoridades fiscales . . .	73
6.4.11. El legislador puede establecer y regular todo lo relativo al delito fiscal	74
6.4.12. En relación con la gratuidad de la impartición de la justicia y la prohibición de las costas judiciales, a	

	que se refiere el artículo 17 constitucional, en materia fiscal está debidamente reglamentada . . .	74
6.4.13.	En materia fiscal la aplicación de las sanciones pecuniarias es facultad de las autoridades administrativas; cuando se trate de delitos, corresponde a la autoridad judicial, la imposición de la sanción corporal que corresponda	74
6.4.14.	En materia fiscal están prohibidas las multas excesivas y las penas inusitadas o trascendentales .	75
6.4.15.	La aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de contribuciones o multas, no se considera confiscación de bienes	75
6.4.16.	En materia fiscal ningún juicio debe tener más de tres instancias ni se puede juzgar a un contribuyente dos veces por los mismos hechos	76
6.4.17.	La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos que derivan de la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado	76
6.4.18.	La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos del sistema de planeación democrática del desarrollo nacional	77
6.4.19.	Las leyes fiscales no deben limitar el derecho de propiedad de los particulares	77
6.4.20.	Las leyes fiscales no deben otorgar exenciones a título particular	77
6.5.	Principios jurídicos constitucionales emanados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos . . .	78
6.5.1.	Artículo 31 fracción IV constitucional	78
6.5.2.	Artículo 36 fracción I constitucional	78
6.5.3.	Artículo 38 fracción I constitucional	79
6.5.4.	Artículo 73 fracción VII constitucional	79
6.5.5.	Artículo 74 fracción IV constitucional	79
6.5.6.	Artículo 72 inciso h) constitucional	80
6.5.7.	Artículo 89 fracción I constitucional	81
6.5.8.	Artículo 115 fracción IV constitucional	81
6.6.	Principios jurídicos constitucionales referidos a la política económica	82
6.6.1.	Artículo 73 fracciones IX y XXIX constitucional . .	82
6.6.2.	Artículo 124 constitucional	83
6.6.3.	Artículos 117 en sus fracciones III, IV, V, VI, VII y IX, y 118 fracción I	83
6.6.4.	Artículo 131 constitucional	84
6.7.	Principios jurídicos constitucionales referidos a la justicia administrativa	85

6.7.1.	Artículo 14 constitucional en su primer párrafo, regula lo relativo a la garantía de audiencia	85
6.7.2.	La garantía de legalidad está regulada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional	85
6.7.3.	El artículo 23 constitucional, que señala en forma expresa que ningún juicio deberá tener más de tres instancias	85
6.7.4.	El artículo 73 fracción XXIX-H constitucional, que regula el establecimiento de los tribunales de lo contencioso administrativo a nivel federal	86
6.7.5.	El artículo 104 fracción I-B constitucional, regula lo relativo al recurso de revisión que se interponga en contra de las resoluciones definitivas de los tribunales contencioso administrativos	86
6.7.6.	El artículo 116 fracción IV constitucional, regula lo relativo a la posibilidad de que los estados establezcan tribunales de lo contencioso administrativo, en sus respectivas jurisdicciones	87
6.7.7.	El artículo 122 fracción IV, inciso e), constitucional, regula lo relativo a la posibilidad de que el Distrito Federal establezca tribunales de lo contencioso administrativo, en su respectiva jurisdicción	87
6.8.	Principios jurídicos ordinarios	87
	Actividades didácticas	89
	Cuestionario de evaluación	90
7.	EL PODER FISCAL DEL ESTADO	91
7.1.	Introducción	92
7.2.	Concepto del poder fiscal del Estado	92
7.3.	Otras acepciones del concepto de poder fiscal	93
7.4.	Manifestación del poder fiscal del Estado	93
7.5.	Características del poder fiscal del Estado	94
7.5.1.	Es abstracto	94
7.5.2.	Es permanente	94
7.5.3.	Es irrenunciable	94
7.5.4.	Es indelegable	94
7.5.5.	Es intransmisible	95
7.5.6.	Es normativo	95
7.6.	Órganos titulares del poder fiscal del Estado	95
7.7.	Clases de poder fiscal	97
7.7.1.	El poder fiscal originario	97

7.7.2.	El poder fiscal derivado	97
7.7.3.	El poder fiscal exclusivo	98
7.7.4.	El poder fiscal concurrente	99
7.7.5.	El poder fiscal subordinado	99
7.8.	Límites constitucionales del poder fiscal	99
7.9.	El poder fiscal y la competencia fiscal o administrativa	99
7.10.	Distinción entre el poder fiscal y la competencia fiscal o administrativa	100
	Actividades didácticas	101
	Cuestionario de evaluación	101
8.	LA LEY FISCAL Y SU REGLAMENTO	103
8.1.	Introducción	105
8.2.	La ley fiscal	105
8.3.	Características de la ley fiscal	106
8.3.1.	La característica esencial de toda ley de carácter fiscal, es que siempre impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado	106
8.3.2.	La ley fiscal tiene eficacia específica propia	106
8.3.3.	La ley fiscal tiene un poder de ejercicio inmediato	107
8.4.	Elementos de la ley fiscal	107
8.4.1.	Los elementos de carácter declarativo	107
8.4.2.	Los elementos de carácter ejecutivo	107
8.5.	Fases del proceso de creación de la ley fiscal	107
8.5.1.	Iniciativa	108
8.5.2.	Discusión	109
8.5.3.	Aprobación	109
8.5.4.	Promulgación o sanción	109
8.5.5.	Publicación	109
8.5.6.	<i>Vacatio legis</i>	110
8.5.7.	Iniciación de la vigencia	110
8.6.	Vigencia constitucional de la ley fiscal	110
8.7.	Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales	111
8.8.	Las fe de erratas	111
8.9.	El reglamento fiscal	112
8.10.	Características de los reglamentos fiscales	112
8.11.	Límites a la facultad reglamentaria	113
8.11.1.	El principio de preferencia o primacía de la ley	114
8.11.2.	El principio de reserva de la ley	114
8.12.	Analogías y diferencias entre la ley fiscal y su reglamento	114
8.12.1.	Analogías	114
8.12.2.	Diferencias	115

8.13.	Jerarquización de las leyes fiscales	115
8.13.1.	Las leyes constitucionales	115
8.13.2.	Los tratados internacionales	115
8.13.3.	Las leyes federales ordinarias de contenido fiscal	116
8.13.4.	Leyes locales	116
8.14.	Codificación	116
	Actividades didácticas	117
	Cuestionario de evaluación	118
9.	LA INTERPRETACIÓN DE LA LEY FISCAL	121
9.1.	Introducción	122
9.2.	Interpretación e integración	123
9.3.	Escuelas de interpretación jurídica	123
9.3.1.	La escuela de la teoría absolutista	123
9.3.2.	La escuela de la teoría subjetivista	124
9.3.3.	La escuela de la teoría objetivista	124
9.3.4.	La escuela de la interpretación libre	124
9.4.	Métodos de interpretación de las normas jurídicas	124
9.4.1.	El método exegético	124
9.4.2.	El método lógico o conceptual	125
9.4.3.	El método histórico o evolutivo	125
9.4.4.	El método sistemático	125
9.4.5.	El método económico	125
9.5.	Clases de interpretación de las normas jurídicas	125
9.5.1.	Atendiendo a la persona que realiza la interpretación de la ley	125
9.5.2.	Atendiendo el alcance de sus expresiones o resultados	126
9.6.	Criterios doctrinarios de la interpretación de las leyes fiscales	127
9.6.1.	En duda, la interpretación de las normas fiscales debe hacerse en contra del fisco	127
9.6.2.	En duda, la interpretación debe hacerse a favor del fisco	127
9.6.3.	La ley debe interpretarse atendiendo a su verdadero significado	128
9.7.	La interpretación de acuerdo con nuestra legislación fiscal federal	128
9.8.	Límites para la interpretación de las leyes fiscales	130
	Actividades didácticas	130
	Cuestionario de evaluación	131

10. LOS SERVICIOS PÚBLICOS	133
10.1. Introducción	133
10.2. Concepto de servicio público	134
10.3. Elementos de los servicios públicos	134
10.4. Características de los servicios públicos	135
10.5. Clasificación de los servicios públicos	135
Actividades didácticas	137
Cuestionario de evaluación	137
11. CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DEL ESTADO	139
11.1. Introducción	140
11.2. Clasificación doctrinaria de los ingresos del Estado	141
11.2.1. Clasificación de Luigi Einaudi (italiano)	141
11.2.2. Clasificación de Rafael Bielsa (argentino)	142
11.3. Clasificación que adopta nuestra legislación	143
11.3.1. La clasificación de los ingresos de la Federación	143
11.3.2. Clasificación de los ingresos del estado de Nuevo León	146
11.3.3. La clasificación de los ingresos de los municipios del estado de Nuevo León	148
Actividades didácticas	151
Cuestionario de evaluación	152
12. LAS CONTRIBUCIONES	153
12.1. Introducción	154
12.2. Concepto de contribución	154
12.3. Características de las contribuciones	155
12.4. Elementos de las contribuciones	156
12.4.1. Los sujetos	157
12.4.2. El objeto	157
12.4.3. Unidad fiscal	157
12.4.4. Cuota de la contribución	157
12.4.5. Base de las contribuciones	158
12.4.6. Tasa de la contribución	158
12.4.7. Tarifa de la contribución	158
12.4.8. Causa o fundamento de la contribución	158
12.4.9. Fuente de las contribuciones	158
12.5. Los accesorios de las contribuciones	160
12.5.1. Concepto	160
12.5.2. La naturaleza de los accesorios de las contribuciones	162
12.6. La actualización de las contribuciones	162
Actividades didácticas	163
Cuestionario de evaluación	163

13. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES	165
13.1. Introducción	166
13.2. Clasificación doctrinaria de las contribuciones	166
13.2.1. En atención a la forma de pago de las contribuciones	167
13.2.2. Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones	168
13.2.3. Por la incidencia de las contribuciones	168
13.2.4. En atención a la materia imponible de las contribuciones	169
13.2.5. Según el objeto de las contribuciones	169
13.2.6. Atendiendo a la forma de determinar el monto de la contribución	170
13.2.7. Atendiendo al periodo en que se causan las contribuciones	170
13.2.8. Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones	170
13.2.9. Según los recursos económicos gravados por las contribuciones	170
13.2.10. Según la finalidad de las contribuciones	171
13.2.11. Atendiendo al ente que recibe el beneficio o el producto de las contribuciones	171
13.2.12. Clasificación moderna de las contribuciones	171
13.3. Contribuciones alcabalatorias	172
13.3.1. Contribuciones al tránsito	172
13.3.2. Contribuciones a la circulación	172
13.3.3. Contribuciones de extracción o exportación	172
13.3.4. Contribuciones de introducción o importación	173
13.3.5. Contribuciones diferenciales	173
13.4. Clasificación de las contribuciones de acuerdo a nuestra legislación fiscal federal, estatal y municipal	173
13.4.1. Clasificación de las contribuciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación	173
13.4.2. Clasificación de las contribuciones estatales	175
13.4.3. Clasificación de las contribuciones municipales	176
Actividades didácticas	177
Cuestionario de evaluación	177
14. EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES	179
14.1. Introducción	180
14.2. Efectos psicológicos	180
14.3. Efectos políticos	180
14.4. Efectos contables o administrativos	181

14.5.	Efectos económicos	182
14.5.1.	La repercusión de las contribuciones	182
14.5.2.	La difusión	184
14.5.3.	La utilización del desgravamiento	184
14.5.4.	La absorción	184
14.5.5.	Capitalización y amortización	184
14.5.6.	La remoción o abstención	185
14.6.	Efectos jurídicos	185
14.6.1.	La elusión	185
14.6.2.	La evasión	185
	Actividades didácticas	186
	Cuestionario de evaluación	186
15.	LOS IMPUESTOS	189
15.1.	Introducción	189
15.2.	Concepto doctrinal de impuestos	190
15.3.	Definición legal de impuestos	190
15.4.	Sujetos de los impuestos	191
15.5.	Características de los impuestos	191
15.5.1.	Son contribuciones	191
15.5.2.	Son prestaciones a cargo de las personas físicas o morales	191
15.5.3.	Deben establecerse en una ley	191
15.5.4.	El pago del impuesto es obligatorio	192
15.5.5.	Debe ser proporcional y equitativo	192
15.5.6.	El impuesto debe establecerse a favor de la administración activa	193
15.5.7.	El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos	193
15.6.	Clases de impuestos federales	194
15.7.	Clases de impuestos estatales	194
15.8.	Clases de impuestos municipales	195
	Actividades didácticas	195
	Cuestionario de evaluación	196
16.	LOS DERECHOS	197
16.1.	Introducción	198
16.2.	Concepto de derechos	198
16.3.	Fundamento de los derechos	198
16.4.	Sujetos pasivos de los derechos	199
16.5.	Nacimiento o causación de los derechos	199

16.6.	Características de los derechos	199
16.7.	Situaciones que justifican el pago de los derechos	200
16.8.	Servicios que deben sufragarse con los derechos	201
16.9.	Semejanzas y diferencias entre los impuestos y los derechos	202
16.10.	Clasificación doctrinal de los derechos	202
16.11.	Clasificación de los derechos federales	203
16.12.	Clases de derechos federales	203
16.13.	Clases de derechos estatales	204
16.14.	Clases de derechos municipales	205
	Actividades didácticas	206
	Cuestionario de evaluación	206
17.	LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL	209
17.1.	Introducción	210
17.2.	Concepto de contribución especial	210
17.3.	Sujetos pasivos de la contribución especial	210
17.4.	Características de la contribución especial	211
17.5.	Causación o nacimiento de la contribución especial	212
17.6.	Obras y servicios que deben costearse con la contribución especial	212
17.7.	Semejanzas y diferencias entre los impuestos, los derechos y la contribución especial	212
17.8.	Clases de contribuciones de mejoras en nuestra legislación federal, estatal y municipal	213
17.9.	La contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica	213
17.9.1.	Sujetos pasivos	214
17.9.2.	Concepto de obra pública	214
17.9.3.	Base de la contribución de mejoras	214
17.9.4.	Determinación de la contribución de mejoras	214
17.9.5.	Causación y época de pago de la contribución de mejoras	215
	Actividades didácticas	216
	Cuestionario de evaluación	216
18.	LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	217
18.1.	Introducción	218
18.2.	Concepto de las aportaciones de seguridad social	218
18.3.	Características de las aportaciones de seguridad social	219
18.4.	Sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social	219

18.5.	Nacimiento o causación de las aportaciones de seguridad social	220
18.6.	Clasificación de las aportaciones de seguridad social	221
18.7.	Organismos encargados de la realización de la seguridad social	221
	Actividades didácticas	221
	Cuestionario de evaluación	222
19.	LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA	223
19.1.	Introducción	224
19.2.	Concepto de obligación contributiva o tributaria	224
19.3.	Elementos de la obligación contributiva o tributaria	224
19.4.	El objeto de la obligación contributiva o tributaria	225
19.5.	Causa de la obligación contributiva o tributaria	225
19.6.	Diferencias entre obligación contributiva o tributaria y obligación civil	225
19.7.	Clases de obligaciones contributivas o tributarias	226
19.8.	La relación fiscal	227
	Actividades didácticas	228
	Cuestionario de evaluación	228
20.	EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA	229
20.1.	Introducción	230
20.2.	Sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria	230
20.3.	Sujetos activos en nuestra legislación fiscal	230
20.3.1.	La Federación	232
20.3.2.	Las entidades federativas	232
20.3.3.	Los municipios	232
20.4.	Órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria	233
20.5.	Obligaciones de los sujetos activos	234
20.6.	El servicio de administración tributaria	234
20.6.1.	Naturaleza y objeto	234
20.6.2.	Atribuciones y facultades	235
20.6.3.	Órganos del Servicio de Administración Tributaria	236
	Actividades didácticas	239
	Cuestionario de evaluación	240

21. EL SUJETO PASIVO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA	241
21.1. Introducción	242
21.2. Concepto de sujeto pasivo	242
21.3. Quiénes pueden ser sujetos pasivos	243
21.4. Causas que determinan la calidad del sujeto pasivo	243
21.5. Clasificación doctrinal de los sujetos pasivos	244
21.6. Capacidad del sujeto pasivo directo o por deuda propia	244
21.7. Supuestos que modifican la capacidad de los sujetos pasivos	245
21.7.1. La edad	245
21.7.2. El estado civil	245
21.7.3. El sexo	246
21.7.4. La profesión u oficio	246
21.7.5. La actividad empresarial	246
21.7.6. El domicilio	247
21.7.7. La residencia	248
21.7.8. Naturaleza jurídica de la sociedad	249
21.8. Responsables solidarios	250
21.9. Obligaciones de los sujetos pasivos	252
21.9.1. Obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes	252
21.9.2. Obligación de llevar y conservar la contabilidad	253
21.9.3. Requisitos de los comprobantes para efectos fiscales	254
Actividades didácticas	255
Cuestionario de evaluación	255
 22. NACIMIENTO, DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA (CRÉDITO FISCAL)	 257
22.1. Introducción	258
22.2. Nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria	259
22.3. Supuestos que generan el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria	260
22.4. La determinación de la obligación contributiva o tributaria	260
22.5. Diferencias entre nacimiento o causación de la obligación y su determinación y liquidación	261
22.6. Supuestos variantes del nacimiento o causación y la determinación	262
22.6.1. La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación	262

22.6.2.	La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación	262
22.6.3.	La contribución se paga después de que se cause o nazca la obligación	262
22.7.	Métodos doctrinarios para la determinación de las contribuciones	263
22.7.1.	El método indiciario	263
22.7.2.	El método objetivo	263
22.7.3.	El método declarativo	264
22.8.	Requisitos doctrinarios del método para la determinación de las contribuciones	264
22.9.	Procedimientos establecidos en la legislación fiscal federal para la determinación, liquidación o cuantificación de las contribuciones	265
22.9.1.	El procedimiento de liquidación o cuantificación sobre base cierta	265
22.9.2.	El procedimiento de liquidación sobre base presunta	265
22.10.	El crédito fiscal	269
22.10.1.	Época de pago del crédito fiscal	270
22.10.2.	Exigibilidad del crédito fiscal	270
22.10.3.	El pago mediante declaración	271
22.11.	Facultades de comprobación	271
22.11.1.	Visitas domiciliarias	272
22.11.2.	Revisión de gabinete	278
22.11.3.	Visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes	279
22.11.4.	Dictamen para efectos fiscales	280
	Actividades didácticas	284
	Cuestionario de evaluación	284
23.	EXTINCIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA (CRÉDITO FISCAL)	287
23.1.	Introducción	288
23.2.	El pago	288
23.2.1.	Concepto y objeto	288
23.2.2.	Principios que rigen el pago	289
23.2.3.	Requisitos del pago	289
23.2.4.	Formas de pago	289
23.2.5.	Prelación de los créditos fiscales	291
23.2.6.	Efectos del pago	292
23.2.7.	Clases de pago	292
23.2.8.	Formas de acreditar el pago	298

23.2.9.	El pago mediante declaración	298
23.2.10.	Devolución de cantidades a favor de los contribuyentes	300
23.3.	Compensación	302
23.4.	La condonación	304
23.5.	La cancelación	305
23.6.	La prescripción	305
23.7.	La adjudicación de bienes en remate	306
23.8.	La confusión	306
	Actividades didácticas	306
	Cuestionario de evaluación	307
24.	PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD	309
24.1.	Introducción	310
24.2.	Concepto de prescripción para efectos fiscales	310
24.3.	La prescripción que corre a favor del contribuyente	311
24.3.1.	Término de la prescripción	311
24.3.2.	Interrupción del término de la prescripción	311
24.3.3.	La suspensión del término de prescripción	312
24.3.4.	Renuncia a la prescripción ganada	312
24.3.5.	Forma de hacer valer la prescripción	312
24.4.	La prescripción que corre a favor del fisco	312
24.4.1.	Término de la prescripción	313
24.4.2.	Interrupción del término de la prescripción	313
24.4.3.	La suspensión del término de la prescripción	313
24.5.	La caducidad	314
24.5.1.	Concepto de caducidad	314
24.5.2.	Plazo para que opere la caducidad	314
24.5.3.	La interrupción y la suspensión del plazo de la caducidad	316
24.5.4.	Forma de hacerse valer la caducidad	316
24.6.	Diferencias entre prescripción y caducidad	317
	Actividades didácticas	317
	Cuestionario de evaluación	318
25.	LA EXENCIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA	319
25.1.	Introducción	320
25.2.	Concepto de exención contributiva o tributaria	320
25.3.	Justificación de la existencia de la exención contributiva o tributaria	321
25.3.1.	Razones de equidad	321

25.3.2.	Razones de conveniencia	321
25.3.3.	Razones de política económica	322
25.4.	Características de la exención fiscal	322
25.4.1.	Es una figura jurídica de carácter contributivo o tributario	322
25.4.2.	Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa	323
25.4.3.	Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria	323
25.4.4.	Su aplicación es para el futuro	323
25.4.5.	Es temporal	323
25.4.6.	Es personal	323
25.4.7.	La interpretación de las normas que la establecen es estricta o literal	324
25.5.	Clasificación de las exenciones	324
25.5.1.	Las exenciones objetivas o reales	324
25.5.2.	Las exenciones son fijas	325
25.5.3.	Las exenciones son absolutas	325
25.5.4.	Las exenciones son constitucionales	326
25.5.5.	Las exenciones son totales	326
25.5.6.	Son exenciones económicas de fomento o desarrollo	326
25.6.	Órgano competente para crear la exención	327
	Actividades didácticas	328
	Cuestionario de evaluación	328
26.	LAS INFRACCIONES FISCALES	329
26.1.	Introducción	330
26.2.	Derecho penal fiscal y derecho penal común	330
26.3.	Concepto de infracción fiscal y de infractor responsable	331
26.4.	Caracteres de la conducta infractora	332
26.5.	Tipos de infracciones fiscales	333
26.6.	Clasificación doctrinal de las infracciones fiscales	334
26.7.	Clasificación de las infracciones en nuestra legislación fiscal federal	335
26.7.1.	Infracciones por caso fortuito o causa de fuerza mayor	335
26.7.2.	Infracciones que originan la omisión total o parcial de contribuciones	336
26.7.3.	Infracciones por errores aritméticos	336
26.7.4.	Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes	336
26.7.5.	Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de	

	declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias	337
26.7.6.	Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación . .	338
26.7.7.	Infracciones relacionadas con las obligaciones de las instituciones de crédito	339
26.7.8.	Infracciones relacionadas con los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito	340
26.7.9.	Infracciones relacionadas con las obligaciones de las empresas de factoraje	340
26.7.10.	Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación	340
26.7.11.	Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes, a los envases que contengan bebidas alcohólicas en los términos de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios	341
26.7.12.	Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal	341
26.7.13.	Infracciones en que puedan incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones	341
26.7.14.	Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros	341
26.8.	Las sanciones	342
26.8.1.	Concepto	342
26.9.	Finalidad de las sanciones fiscales	343
26.10.	Reglas para la imposición de multas en materia fiscal federal	343
26.11.	Desvío de poder	346
26.12.	Delitos fiscales	347
26.12.1.	Concepto de delito fiscal	347
26.12.2.	Responsables de los delitos fiscales	347
26.12.3.	Reglas para que se proceda penalmente por los delitos fiscales	348
26.12.4.	Clases de delitos fiscales	350
	Actividades didácticas	353
	Cuestionario de evaluación	354

27. EL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN 355

27.1.	Introducción	356
27.2.	Concepto de procedimiento administrativo de ejecución . . .	357

27.3.	Supuestos y procedimiento para que se proceda al embargo precautorio	357
27.4.	Controversias entre el fisco federal y los fiscos locales	359
27.5.	Preferencia del fisco federal con otros acreedores	360
27.6.	De los gastos de ejecución	360
27.7.	Del requerimiento de pago y del embargo	361
27.7.1.	Del requerimiento de pago	361
27.7.2.	Del embargo de bienes	362
27.7.3.	Del embargo de negociaciones	362
27.7.4.	De la exigibilidad del crédito por cese de la prórroga	362
27.7.5.	Reglas para la diligencia de requerimiento de pago y embargo	362
27.7.6.	Prelación de los bienes susceptibles de embargo	363
27.7.7.	Bienes exceptuados de embargo	364
27.7.8.	Oposición de terceros a la diligencia de embargo	364
27.7.9.	Bienes embargados por otras autoridades no fiscales	365
27.7.10.	Del embargo de créditos	365
27.7.11.	Del embargo de dinero, metales o valores	365
27.7.12.	Oposición del deudor o terceros a la diligencia	365
27.8.	De la intervención	366
27.8.1.	Obligaciones y facultades del interventor con cargo a la caja	366
27.8.2.	Obligaciones y facultades del interventor administrador	367
27.9.	Del remate	368
27.9.1.	Concepto de remate y casos en que procede	368
27.9.2.	Lugar del remate	368
27.9.3.	Base para el remate	369
27.9.4.	Oposición al avalúo	369
27.9.5.	De la publicación de convocatorias	370
27.9.6.	De la citación y derechos de terceros acreedores	370
27.9.7.	De la postura legal	370
27.9.8.	Requisitos para participar como postor	371
27.9.9.	Del procedimiento del remate en primera almoneda	371
27.9.10.	Del procedimiento del remate en segunda almoneda	373
27.9.11.	De la enajenación de bienes fuera de remate	373
27.9.12.	De la preferencia del fisco federal de adjudicarse bienes en remate	374
27.9.13.	De la aplicación del producto del remate	374
27.9.14.	De los excedentes después de la aplicación del producto del remate	374
27.10.	De la garantía del interés fiscal	375
27.10.1.	Supuestos en que procede se garantice el interés fiscal	375

27.10.2. Formas de garantizar el interés fiscal	375
27.10.3. Alcance y requisitos de las formas de garantizar el interés fiscal	376
27.10.4. Forma de hacer efectivas las garantías del interés fiscal	376
27.11. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución .	377
Actividades didácticas	378
Cuestionario de evaluación	379
 28. RECURSOS ADMINISTRATIVOS	 381
28.1. Introducción	382
28.2. Concepto de recurso	382
28.3. Recurso de revocación	383
28.4. Optatividad del recurso de revocación	384
28.5. Requisitos del escrito de interposición	384
28.5.1. Ante quién debe interponerse el recurso	384
28.5.2. Plazo de interposición del recurso	384
28.5.3. Formas de presentar el escrito de interposición . . .	385
28.5.4. Contenido del escrito de interposición	386
28.5.5. Documentos que deben acompañar al escrito de interposición	386
28.5.6. Supuestos de improcedencia del recurso de revocación	387
28.5.7. Del trámite y resolución del recurso	388
28.6. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución .	390
28.7. De las notificaciones y su impugnación	391
28.7.1. Formalidad de las notificaciones	391
28.7.2. Formas de hacer las notificaciones de los actos administrativos	391
28.7.3. Surtimiento de efectos de las notificaciones	393
28.7.4. Forma de calcular los plazos	393
28.7.5. Impugnación de las notificaciones	394
Actividades didácticas	395
Cuestionario de evaluación	396
 29. EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO O JUICIO DE NULIDAD ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN	 397
29.1. Introducción	399
29.2. El Tribunal Fiscal de la Federación	399
29.3. Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación	400

29.4.	Integración y competencia de la Sala Superior	402
29.4.1.	Integración de la Sala Superior	402
29.4.2.	Competencia del Pleno de la Sala Superior	402
29.4.3.	Competencia de las secciones de la Sala Superior	403
29.5.	Integración y competencia de las Salas Regionales	404
29.6.	Forma de determinar la competencia de las Salas Regionales	405
29.7.	Facultades de los magistrados instructores	405
29.8.	De las partes en el procedimiento contencioso administrativo	406
29.9.	Reglas genéricas aplicables al procedimiento contencioso administrativo	406
29.10.	Causas de improcedencia del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación	407
29.11.	Causas de sobreseimiento del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación	408
29.12.	La demanda y plazo para su presentación	409
29.12.1.	La demanda presentada por particulares	409
29.12.2.	La demanda presentada por las autoridades	410
29.12.3.	Requisitos de la demanda	410
29.12.4.	Documentos que deben anexarse al escrito de demanda	411
29.12.5.	Casos de ampliación de la demanda	411
29.12.6.	Del apersonamiento del tercero a juicio	412
29.13.	La contestación, requisitos y plazo para su presentación	412
29.13.1.	Plazo para presentar la contestación	412
29.13.2.	Requisitos de la contestación	412
29.13.3.	Documentos que deben anexarse al escrito de demanda	413
29.14.	De los impedimentos y excusas de los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación	414
29.15.	Incidentes que se pueden hacer valer en el procedimiento contencioso administrativo	414
29.16.	Las pruebas	415
29.16.1.	Pruebas que pueden presentarse en el procedimiento contencioso administrativo	415
29.16.2.	Valoración de las pruebas	416
29.17.	De los alegatos y del cierre de la instrucción	417
29.18.	De la sentencia	417
29.18.1.	Concepto	417
29.18.2.	Causas de ilegalidad de una resolución administrativa	417
29.18.3.	Sentido en que puede dictarse una sentencia definitiva	418
29.18.4.	De la queja por incumplimiento de una sentencia	418
29.18.5.	De la aclaración de una sentencia	419

29.18.6. De la excitativa de justicia	420
29.19. De los recursos en el procedimiento contencioso administrativo	420
29.19.1. Del recurso de reclamación	420
29.19.2. Del recurso de revisión	421
29.20. Facultad de atracción de la Sala Superior	422
29.21. Las notificaciones y el cómputo de los términos	423
29.22. De la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación	424
Actividades didácticas	424
Cuestionario de evaluación	426
30. CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR	429
30.1. Introducción	431
30.2. Ordenamientos legales que regulan las contribuciones al comercio exterior	432
30.3. Precisiones terminológicas para efectos de las contribuciones al comercio exterior	432
30.4. Abandono de mercancías en favor del fisco federal	434
30.5. Del pedimento de importación o exportación	435
30.5.1. En importación	435
30.5.2. En exportación	436
30.6. Reexpedición de mercancías	436
30.7. Procedimiento para determinar la práctica del reconocimiento aduanero	436
30.8. Consultas a las autoridades aduaneras	437
30.8.1. Facultados para plantear consultas	437
30.8.2. Plazo para resolver las consultas y afirmativa ficta	438
30.9. Contribuciones, cuotas compensatorias y demás regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior	438
30.9.1. Hechos gravados	438
30.9.2. Obligados al pago de los impuestos al comercio exterior	439
30.9.3. Presunción de quién realiza la entrada o salida de mercancías al territorio nacional	439
30.9.4. Responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior	439
30.9.5. Obligaciones de los importadores de mercancías	440
30.9.6. Afectación de mercancías al cumplimiento de obligaciones y créditos fiscales	441
30.10. Exenciones al comercio exterior	441
30.11. Base gravable del impuesto general de importación	443
30.12. Base gravable del impuesto general de exportación	444
30.13. Determinación y pago del impuesto al comercio exterior	445

30.13.1. El pago del impuesto de importación por empresas .	445
30.13.2. El pago del impuesto de importación por pasajeros .	445
30.14. De los regímenes aduaneros	446
30.14.1. Concepto	446
30.14.2. Clases de regímenes aduaneros	446
30.14.3. De los regímenes definitivos de importación y exportación	447
30.14.4. Del régimen de exportación definitiva	448
30.14.5. De la importación y exportación temporales	449
30.14.6. El régimen de depósito fiscal	450
30.14.7. El régimen de mercancías en tránsito	450
30.14.8. El régimen de elaboración, transformación y reparación en recinto fiscalizado	451
30.15. Franja y región fronteriza	451
30.16. Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales	452
30.16.1. Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal	452
30.16.2. El Servicio de Administración Tributaria	452
30.17. Documentación para amparar la mercancía extranjera	455
30.18. Del embargo precautorio de mercancía extranjera	455
30.19. Impugnación y trámite de los actos de las autoridades aduaneras	456
30.20. Agentes aduanales, apoderados aduanales y dictaminadores aduaneros	457
30.20.1. Agente aduanal	457
30.20.2. Apoderados aduanales	458
30.20.3. Dictaminadores aduaneros	458
30.21. Infracciones y sanciones	458
30.22. Recursos administrativos	460
Actividades didácticas	460
Cuestionario de evaluación	461
BIBLIOGRAFÍA	463
Legislación federal	465
Legislación del estado de Nuevo León	466
Legislación municipal del estado de Nuevo León	466

Acerca del autor

Licenciado en Derecho y Ciencias Sociales, Contador Público y Auditor, Maestro de Educación Media Superior, Diplomado en Pedagogía, con Estudios de Maestría en Derecho Fiscal y Administración Pública y Titular de la materia en la Facultad de Contaduría Pública y Administración de la Universidad Autónoma de Nuevo León.

En la vida lo importante no es lo que se ha sido, sino lo que se desea ser y hacer.

Ser pobre y humilde es un buen principio.

Lo que nos enseñan en las aulas, sólo nos ayuda a iniciarnos, pero nunca llegaremos a lograr nuestro desarrollo profesional, a menos que reconozcamos que nuestro aprendizaje se debe a todos aquellos que nos antecedieron.

Todos los fines y todos los medios —las aspiraciones espirituales y las materiales, lo sublime y lo despreciable, lo noble y lo vil— ofrécese al hombre a idéntico nivel para que elija. Prefiriendo unos y repudiando otros.

Von Mises

Cuando llegues a mi sitio difícil y todo parezca estar en tu contra, hasta que tengas la impresión de que ya no puedes resistir un minuto más, jamás renuncies en ese momento, porque éstos son justamente el lugar y el momento en que cambiará la marea.

Harriet Beecher Stowe

Presentación

Para nuestra Facultad y para quienes nos honramos en dirigirla, resulta un privilegio presentar un texto, el cual es corolario de un exhaustivo esfuerzo del Sr. Lic. Refugio de Jesús Fernández Martínez.

La investigación del maestro Fernández-fue la primera que se inició en el Centro de Investigaciones y Apoyo a la Docencia, bajo la actual administración. Es por ello que nos llena de particular orgullo que hoy pueda palparse el resultado en esta obra.

Desde luego que toda creación humana es perfectible y ésta no es la excepción; sin embargo, lo que importa es iniciar, lanzarse a la búsqueda de nuevos horizontes y más tarde o más temprano se obtendrá la excelencia.

Nos consta que en este trabajo se ha invertido mucho esfuerzo, largas jornadas de estudio, análisis, síntesis, correcciones y apuntes, hasta lograr el objetivo deseado. Por ello estamos seguros que *Derecho fiscal* no tan sólo recibirá la aprobación de maestros y alumnos, sino que será rica fuente de abrevadero para todos los estudiosos del área.

Además de la importancia de los temas tratados, este libro es importante porque está diseñado con objetivos de aprendizaje, actividades didácticas y cuestionarios de evaluación, lo que facilita la enseñanza. El autor participó previamente en el Diplomado Pedagógico, para obtener una preparación adecuada con resultados satisfactorios.

C.P. Gumersindo Cantú Hinojosa
Director
Cd. Universitaria de Nuevo León

Prólogo

No suele ser tarea difícil escribir un prólogo. La obra que se presenta revela, generalmente, en su misma estructura externa, las pautas obligadas de su enjuiciamiento. Aunque no se comparta el abrumador florilegio con que el presentante de un libro trata siempre de exaltar el autor y su obra, la información sobre sus cualidades esenciales se desprende ordinariamente, sin más, de la razonada indicación del contenido.

Jaime Guasp

Aun sin mucha experiencia al respecto, ciertamente, no es un quehacer complicado el presentar un libro y su autor. Ésa podría ser la regla general. En la especie, operan unas excepciones: la calidad de la obra por su carácter meramente didáctico y las cualidades del autor, por una parte; y la carencia de las dotes y méritos académicos, por otra, del presentante, para poner en presencia de maestros, estudiantes y lectores en general, este trabajo producto no sólo de la experiencia docente, sino además práctica, como abogado del fisco y postulante particular, en materia fiscal, de su autor, complican un tanto cuanto la exposición de estas palabras preliminares.

Tales excepciones conllevan a un juicio adverso al sustentado por el célebre jusprocesalista, autor del epígrafe, y por tanto a determinar un grado de dificultad tal cual no pudiera expresar con la nitidez requerida la bondad y utilidad del libro y los atributos de quien recoge los frutos de una bien cuidada siembra en los campos fecundos de la Universidad, en el área de la Licenciatura en Contaduría.

Verdaderamente, bastaría la simple lectura del título del libro y del indicador del contenido del mismo para tener la información adecuada. Eso sería si todos los destinatarios fueren los expertos en cuestiones jurídico-tributarias. Empero, como, fundamentalmente, va dirigida a quienes cursan la materia de Derecho fiscal en la Facultad de Contaduría y Administración, alumnos, cuyos factor es tetra, semestral o anualmente cambiante, según el sistema lectivo adoptado, dificulta la introducción respectiva en el conocimiento de la materia y de quien expone sus ideas al respecto, por, como el presentante, no tener la formación, ni especialización profesional correspondiente.

Hay un aspecto ya señalado años ha por un distinguido y conocido tributarista, catedrático de Hacienda Pública en la Facultad de Derecho de la Universidad de

Madrid, “señalar, los perfiles de una disciplina jurídica que, como el derecho financiero, va estrechamente ligada a la estructura económica y constitucional de los pueblos, curso elemental, con sencillez, claridad y bien decir, se desarrollan todos los temas fundamentales para la debida comprensión de aquellos cuya aridez no sólo para el estudio, sino para la práctica misma, hacen a muchos contadores, licenciados en economía y hasta profesionales del derecho, desertar del ejército de financieros, hacendistas y tributaristas, requerido para combatir toda deformación, todo vicio y toda corrupción visible en estos ámbitos por olvidar, de buena o de mala fe, la aplicación de los principios económicos, constitucionales y legales correspondientes”.

Sistematizar, la exposición de ese derecho, dentro de los límites a los que racionalmente debe contraerse una obra fundamentalmente didáctica y divulgadora, es tarea a la que muy pocos han sabido dar cima hasta ahora.

F. Sáinz de Bujanda

Es decíamos, modestamente, intitulado *Derecho fiscal*. Está escrito con rigor metodológico buscando precisamente la enseñanza de los conceptos, teorías y principios fundamentales de esta materia. Los temas están debidamente ordenados y conectados entre sí y son tratados con lenguaje llano tanto para dar a conocer la clasificación general del derecho, ya en su aspecto tradicional, ya en el contemporáneo, atendiendo a la ideas propias del autor, para llegar a la ubicación del derecho fiscal en la sistemática del ordenamiento jurídico mexicano.

La presentación de la clasificación dicotómica: vertical y horizontal, por la naturaleza de la obra, lleva de la mano al estudiante para la debida comprensión de la concepción del derecho, ciencia la cual debe concebirse como un todo aun cuando para los efectos de su estudio, cual frondoso árbol, con diversas ramas, entre las cuales queda comprendida la concerniente a la actuación del Estado para determinar sus gastos y la forma de cubrirlos al recurrir ante los particulares para pedirles o extraerles, por sí o al través de organismos paraestatales, parte de sus riquezas, con la finalidad de satisfacer las diversas necesidades de la comunidad, nos hace recordar lo escrito por F. Carnelutti cuando exponía: “Los cultivadores de las disciplinas particulares no deben olvidar que la parte del derecho que ellos estudian se integra en un todo unitario.”

Ya considerada, en lo particular, la actividad financiera del Estado, sin recurrir a citas rebuscadas, quedan perfectamente delimitados los campos de lo correspondiente a la formulación de presupuestos —derecho presupuestario—; lo concerniente a la actuación unilateral del Estado para imponer y recabar contribuciones —derecho tributario—, como la relativa a la comprensión de todo lo atinente a las diversas clases de ingresos, competencia de las autoridades tanto para la fijación, como para la determinación y liquidación de los ingresos, nacimiento, pago y

exigibilidad del crédito fiscal con las formas de extinción del mismo, constitutivos, en un momento dado, del estudio del derecho fiscal.

Sentado todo lo anterior deja precisadas las relaciones del derecho fiscal con las demás disciplinas del saber jurídico, así como con otras ciencias afines como lo son la política, la sociología, la economía y la contaduría, como preámbulo para distinguir los particularismos propios de la materia objeto de este libro.

En éste queda establecido el coloquio entre el maestro y el alumno, y, en general el lector de lo leído, cumpliendo aquél con su pretensión de enseñar y éstos con la de aprender lo concerniente al aspecto elemental del derecho fiscal, desde la definición y ubicación de éste, pasando por los sujetos de la relación tributaria, el poder fiscal, sujetos activo y pasivo del vínculo contributivo, la investigación de la conducta del particular para determinar si coincide con el hecho imponible, para pasar a realizar la operación de cuantificación y proceder al pago o cumplimiento voluntario del crédito fiscal correspondiente.

Todo lo relativo a las formas de determinación de la obligación contributiva, la cual una vez señalada en cantidad líquida origina el crédito fiscal, el cual, al no ser cubierto dentro de los plazos señalados en la ley, se hace exigible, da lugar a la actuación diversa del Estado, a través del procedimiento de ejecución, llamado también económico-coactivo, cuya constitucionalidad deja debidamente apuntada ante las críticas de considerarlo conculcatorio a los derechos humanos por aquello de llegar a considerar al Estado, como haciéndose justicia por su propia mano.

Estudiantes en particular de Derecho fiscal, sea cual fuere su especialización profesional, y el lector, en general, en este libro encontrarán los elementos indispensables para iniciar el camino hacia el conocimiento y perfeccionamiento en esta materia, pues la lectura de lo en él escrito, en el caso, llevará “la deliberada intención de hacer mejor y más acabado nuestro propio ser”. Ser mejores estudiantes y consecuentemente mejores profesionales con el consentimiento pleno de no sólo los derechos y deberes políticos, sociales y civiles, sino los contributivos y fiscales, lo convertirán en guía de quienes para la Constitución, tienen el deber de contribuir a los gastos públicos de la Federación, de los estados y de los municipios. O bien para ser un buen legislador o magnífico administrador o recaudador de impuestos, y, en su caso, eficiente e imparcial servidor público jurisdicente en las controversias existentes entre el fisco y los particulares, por conocer, entender y aplicar adecuadamente los principios fundamentales del derecho fiscal.

La especificación de objetivos determina el compromiso que el proceso enseñanza-aprendizaje se propone obtener o desarrollar en los alumnos.

ANUIES

El libro cumple con los objetivos didácticos propuestos por su autor, pues se encuentra concebido para proporcionar información sobre todos los elementos

básicos del derecho fiscal al estudiante de contaduría y siguiendo con los lineamientos de una enseñanza por objetivos, capítulo por capítulo, formula de una manera clara cada uno de ellos, los cuales especifica suficientemente y aparecen, cual es la exigencia, inteligentemente seleccionados.

Ello le da utilidad a la obra, pues en el proceso de enseñanza-aprendizaje quedan perfectamente aclarados los supuestos del enseñante en cuanto a dar a conocer a los estudiantes, en lo particular, y a todos los leyentes del libro, en general, todo marco básico de la relación Estado-gobernado en sus respectivas posiciones de fisco y contribuyente, permitiéndoles actuar por si mismos en la búsqueda de mayores datos para incrementar la información proporcionada.

Desde luego, los alumnos o lector del libro quedan, de inmediato, debidamente enterados del interés del maestro de darles la mayor información posible, de manera ordenada, de lo concerniente a los principios fundamentales del derecho fiscal, como cimiento sólido para la comprensión posterior de los subsecuentes cursos relacionados con la materia, o de manera un tanto cuanto más parcelaria, de los impuestos en especial y como base para la creación de un verdadero sistema jurídico-tributario.

Para conseguir ello se aleja de toda enseñanza de teorías o tesis, coincidentes o divergentes, sobre uno u otro de los temas del curso y se abstiene de hacer citas rebuscadas con las cuales pudieran cubrir una imagen de erudición, de doctrina o jurisprudencia aplicable o inaplicable en momentos actuales. Busca y es de estimarse lo logra, mayor efectividad en lo enseñado. Parece no caer, ni querer se diga: "Los maestros hacen como que enseñan." Él, en efecto expone su conocimiento y llega verdaderamente a enseñar y con lo expuesto logra, precisamente, dotar a los alumnos de la información necesaria en esta disciplina de la ciencia jurídica.

Por ello, consciente de que "la evaluación es el proceso mediante el cual el maestro y el estudiante juzgan si se han logrado los objetivos de la enseñanza", sugiere diversas actividades y formula, capítulo por capítulo, cuestionario de evaluación, conforme a los cuales uno y otro de los participantes en el proceso enseñanza-aprendizaje, llegarán a determinar la eficacia y bondad de lo estudiado, enseñado y aprendido.

En fin, *Derecho fiscal*, siguiendo la enseñanza por objetivos es y deberá ser no solamente para los estudiantes de contaduría, sino para las demás carreras afines en las cuales de manera obligatoria u optativa debe estudiarse esta materia, de gran utilidad. Hora es de desterrar aquellas obras obsoletas al estar redactadas conforme a disposiciones jurídicas vigentes en épocas y lugares distintos y a las cuales algunos profesores se aferran por haber estudiado en ellas, sin importarles hoy, los avances legislativos, jurisprudenciales y doctrinales operados al efecto; aquellas atiborradas de teorías extrañas con las cuales no sólo confunden sino hasta ofuscan la mente de los estudiantes, quienes de tal manera no encuentran la aplicación de lo aprendido a la realidad circundante en la cual se mueven.

Jamás entonces, una vez concluida la lectura de este libro denominado *Derecho fiscal* podrá decirse o repetirse aquello de: "los alumnos hacen como que aprenden", pues, en el caso, con seguridad habrán aprendido y por ello contarán con la información suficiente sobre los aspectos básicos de esta materia jurídica.

Todos miramos por vidrios de color, que apoyan unas luces y hacen resaltar otras; pero que, cuando no los empaña la adulación ni los deforma la envidia, pueden dar una imagen aceptable, donde las líneas y matices guarden una constante proporción con la verdad.

Julio Cázares

En aquella prueba inicial tendente a la supresión de la elaboración de tesis para recibir, después del examen profesional correspondiente, el grado de Licenciado en Derecho tocónos en suerte principiar, dictando en los Cursos de Pre-Especialización una materia en el área de Derecho fiscal. Entre los alumnos figuraba quien, ahora autor, nos permitimos presentar con su obra y todo. Recuerdo su confusión terminológica cuando solicitando un trabajo de investigación sobre recursos administrativos entregó uno en el cual exponía el procedimiento a seguir en el caso de extravío de un título de crédito. Hechas las aclaraciones puso empeño y realizó con éxito esos estudios de pre-especialización, los cuales, entre paréntesis, son toda una institución en la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales de la hogaño, Universidad Autónoma de Nuevo León.

Una enfermedad asediaba a nuestro físico y no fue posible concluir el dictado del mencionado curso.

Empero aquel hombre inquieto en el saber jurídico acudía en busca de bibliografía especializada en derecho fiscal a la modesta biblioteca, con sacrificios y múltiples afanes, formada y sostenida por nuestra parte. Ello propició el conocimiento personal, el cual se afirmó cuando pidió ingresar al despacho jurídico. En éste intervino como asesor, consejero, postulante de clientes particulares y en asuntos de los más disímiles del derecho, caminó por distintos juzgados y tribunales clamando justicia para los justiciables patrocinados.

Su interés por las cuestiones fiscales, lo llevaron a integrar el primer equipo del personal jurídico con el cual contó, al instalarse en Monterrey, Nuevo León, la Subprocuraduría Fiscal Regional del Noreste. Ahí se desempeñó con eficacia, mientras, al mismo tiempo, por impulso del entonces titular, cursaba la maestría de Derecho fiscal en conocida y reconocida universidad regiomontana, en donde, de nueva cuenta, fue alumno nuestro.

Ahí mostraba su deseo de superación. Elaboraba los trabajos de investigación con metodología, aprovechando sus conocimientos y experiencia como maestro de educación media y superior y diplomado en pedagogía. Al mismo tiempo seguía estudios en la Facultad de Comercio y Administración para adquirir el grado de contador y auditor.

Siete años atrás se inició como profesor en la ahora llamada Facultad de Contaduría y Administración. Participa activamente en las tareas docentes y es un acucioso investigador, por ello, cual sembrador en los campos fecundos del futuro lanza la semilla de la enseñanza con la pretensión de obtener una buena cosecha en

cada uno de los estudiantes en quienes pueda encontrar a personas debidamente informadas en derecho fiscal.

Ésa es en síntesis apretada una breve semblanza del conocimiento personal sobre el autor: Refugio de Jesús Fernández Martínez, cuya obra: *Derecho fiscal*, habrá de merecer la atención de los estudios de la materia por ser un buen libro, con fines didácticos precisos, cual es el matiz de la verdad expuesta.

Habrà quienes piensen que en estas palabras preliminares asoma “el humo azulado del elogio fraternal”. Es una presentación sincera de un libro útil, el cual, seguros estamos, podrá recibir la “visión amarilla del crítico bilioso” pero el agradecimiento permanente de quienes, con su lectura, lleguen a aprender derecho fiscal, será la indicación fiel de la utilidad de la obra, la cual, en principio, no requería de esta presentación dada la razonada indicación de su contenido.

San Nicolás de los Garza, N.L.
Abogado Carlos Francisco Cisneros Ramos

Introducción

El presente trabajo, denominado *Derecho fiscal*, es el resultado de la labor realizada en el aula durante siete años, impartiendo la materia de Derecho fiscal, en la Facultad de Contaduría Pública y Administración.

Surge de la necesidad imperiosa de dotar a la Institución de un libro de texto, enfocado a coadyuvar a la formación del perfil del actual contador público y auditor y profesiones afines.

En tal virtud, para el desarrollo de cada tema, se incluyen los objetivos de enseñanza-aprendizaje, particulares y específicos, y las actividades que se estimaron indispensables para el reforzamiento del aprendizaje, así como un cuestionario de evaluación, a fin de que el propio estudiante determine en qué grado se han alcanzado los objetivos propuestos.

Se elimina hasta donde es posible, toda clase de disquisiciones y lucubraciones técnico-jurídicas, propias de la formación del abogado, procurando tener siempre presente que el enfoque debe ser hacia la formación del profesional de la contaduría pública y áreas afines.

Siguiendo este propósito, y tomando en cuenta que el primer contacto del estudiante con la materia de Derecho fiscal, debe ser lo más sencillo y accesible que se pueda, con el efecto de no dificultar su aprendizaje, no se hace mención específica de las fuentes directas de donde se obtuvo la información necesaria para el desarrollo de cada uno de los temas, haciendo referencia en forma genérica a las aportaciones doctrinarias, dejando en completa libertad al estudiante que acuda a reforzar sus conocimientos en la bibliografía que se incluye al final del presente libro de texto.

En este trabajo no se crea innovación alguna, respecto de las instituciones del derecho fiscal, sino lo que existe escrito se adapta, procurando sistematizar su estudio y análisis, utilizando para tal efecto las herramientas que aporta la pedagogía y la didáctica, específicamente lo relacionado con la sistematización de la enseñanza, que incluye la especificación de objetivos, sistemas de enseñanza y la evaluación, siguiendo las taxonomías de Benjamín S. Bloom, que vienen a consistir en grados de aprendizaje (conocimiento, comprensión, aplicación, análisis, síntesis y evaluación).

Considero pertinente hacer mención especial que en el foro neoleonés, hay valiosos, prestigiados y capaces profesionales especialistas del derecho fiscal, que por las ocupaciones propias de la función pública y privada que desempeñan, no les es posible dedicarse a una tarea tan minuciosa como lo es la de escribir un libro de texto. Reconociendo mis limitaciones como profesional, deseo que sientan como

de ellos la realización del presente trabajo, el cual es producto de la labor que históricamente me toca desempeñar en esta Facultad.

Asimismo, agradezco el invaluable apoyo brindado para la realización de este trabajo, por el C. director Gumersindo Cantú Hinojosa, por el Lic. Raúl S. Montoya Retta, jefe del Departamento de Investigaciones y Apoyo a la Docencia; de la maestra Belén Delia Escamilla Garza, jefa del Área de Apoyo a la Docencia; así como al personal que labora en el Centro de Información de esta Facultad.

De lograr el objetivo propuesto para la sistematización del estudio de esta disciplina en mucho se ha justificado el desarrollo de este modesto trabajo.

Preámbulo

Con motivo del esfuerzo realizado por la Dirección de la Facultad de Contaduría Pública y Administración, al implantar y desarrollar el Programa de Excelencia Académica (EXAC), fue necesario revisar y revalorar los contenidos de la materia de Derecho fiscal.

Como resultado, se llegó a la conclusión, por parte de los maestros del área de Derecho fiscal, que actualmente resultaba necesario realizar las modificaciones acordes con la época actual, para coadyuvar esencialmente a la formación del perfil del contador público y auditor y profesiones afines que se imparten en esta Facultad.

En esa tesitura, se estimó que del curso de Derecho fiscal, persiguiera el siguiente:

OBJETIVO FUNDAMENTAL

En este curso se estudiará lo relativo al marco legal del sistema tributario mexicano, la aplicación del Código Fiscal de la Federación, la política tributaria que se utiliza en la Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación, estado y municipios de Nuevo León, y la utilización de la circular miscelánea que establece reglas para el ejercicio en curso.

Para lograr el objetivo fundamental antes citado, se estableció que era necesario tener presentes las siguientes:

METAS Y OBJETIVOS DE APLICACIÓN GENÉRICA

Comprender el marco legal en el que se maneja el sistema tributario mexicano y los procedimientos que se tienen que seguir para efectuar cambios a las leyes fiscales.

Aplicar supletoriamente las disposiciones y obligaciones de los contribuyentes contenidas en el Código Fiscal de la Federación.

Conocer los derechos y obligaciones de los contribuyentes, así como las facultades de las autoridades fiscales.

Conocer lo relativo a la visita domiciliaria y al procedimiento administrativo de ejecución.

Identificar las infracciones y delitos fiscales.

Conocer los recursos administrativos y el juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Conocer las reglas de carácter general del ejercicio en curso.

Conocer el Código Aduanero en relación con la importación y exportación.

Para el logro del objetivo fundamental y de las metas y objetivos de aplicación genérica, se llegó a la conclusión que resultaba imprescindible el estudio y dominio de los siguientes:

CONTENIDOS ACADÉMICOS

- a) Estudio del marco jurídico del Sistema Tributario Mexicano.
- b) Clasificación de las contribuciones.
- c) Reglas aplicables a la contabilidad.
- d) Estudio de las disposiciones fiscales supletorias.
- e) Definición de algunos aspectos fiscales.
- f) Obligaciones de los contribuyentes y facultades de las autoridades fiscales.
- g) Recursos administrativos y juicio de nulidad.
- h) Reglas generales emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Con motivo de lo anterior, se llevó a cabo una revisión completa y detallada de los contenidos del libro de texto *Curso elemental de derecho fiscal*, que actualmente es utilizado por la mayoría de los maestros como libro de texto obligatorio, en esta Facultad, resultando necesario ampliar su contenido en cuatro capítulos relativos al Procedimiento administrativo de ejecución, Recursos administrativos y notificaciones, El procedimiento contencioso administrativo y Contribuciones al comercio exterior, y cambiarle el título para quedar como *Derecho fiscal*.

Dada la amplitud de las metas y objetivos de aplicación genérica y de los contenidos académicos propuestos, en cada capítulo de los anteriores y de los nuevos, se incluyó la legislación aplicable vigente, esencialmente de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, de la Ley Aduanera, motivo por el cual y con el fin de que mantenga actualidad su contenido, se requiere que el alumno, con el apoyo del maestro, se auxilie de dichos ordenamientos legales, así como de las Resoluciones Misceláneas que se expidan vigentes en el semestre que corresponda al curso.

El presente trabajo puede ser utilizado por las universidades de otros estados en los que se imparta esta materia, adaptando únicamente los capítulos 11, 13, 15 y 16, en lo que corresponda de sus respectivas leyes de ingresos, leyes de hacienda y códigos fiscales, estatales y municipales.

Se continuó con la metodología de exposición y desarrollo utilizada en el anterior trabajo, procurando sistematizar el estudio y análisis de cada tema, utilizando para tal efecto, las herramientas que aporta la pedagogía y la didáctica, con el fin de que el alumno logre con el contenido de cada tema los siguientes grados

de aprendizaje (conocimiento, comprensión, aplicación, análisis, síntesis y evaluación).

Debemos tener presente que el derecho fiscal, por su propia naturaleza y objeto que persigue es dinámico, motivo por el cual se requiere la revisión permanente de los programas de estudio, según lo requiera la expedición, modificación o derogación de las disposiciones fiscales, para que el proceso de enseñanza-aprendizaje tenga elevados niveles de excelencia.

Aprovecho la oportunidad para agradecer al licenciado Carlos Ávila Domínguez, el apoyo académico que me ha brindado durante todo el tiempo que he sido maestro en esta Facultad. Igual agradecimiento para los maestros del área C.P. y Lic. Ignacio Bello Morales, Lic. Juan Carlos Villarreal Medina, Lic. Jesús E. Montaña, Lic. Roberto Garza Villezca, C.P. Juan Paura García y al Lic. Carlos Ávila Domínguez, por haber confiado en un servidor, la elaboración, adecuación y desarrollo de los temas correspondientes a la materia de Derecho fiscal, dentro del Programa de Excelencia Académica (EXAC), de esta Facultad de Contaduría Pública y Administración.

Noviembre de 1997

Objetivo general del curso de Derecho fiscal

Al terminar el curso de Derecho fiscal, y realizar las actividades didácticas que se sugieren y dar contestación a los cuestionarios de evaluación de cada capítulo, el alumno será capaz de:

- Comprender, analizar y evaluar los aspectos básicos de carácter sustantivo del derecho fiscal mexicano, diferenciándolo de las demás ramas del derecho y sus particularismos, así como determinar los medios de defensa de los cuales disponen los particulares para impugnar los actos de las autoridades fiscales.

Prólogo

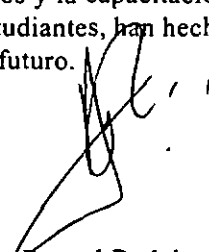
Para enfrentar el nuevo milenio la Facultad de Contaduría Pública y Administración (FACPYA), de la Universidad Autónoma de Nuevo León, renueva ante su comunidad universitaria el compromiso de continuar realizando acciones que permitan el desarrollo de los estudiantes, a través de una enseñanza de calidad que integre planes de estudio innovadores.

Hemos alcanzado muchos objetivos comunes, pero el más importante de todos es el reconocimiento de la sociedad, que ofrece desarrollo profesional a nuestros egresados en diversas ramas de la actividad económica de nuestro país.

No podemos dejar de reconocer el alto grado de compromiso de los maestros de FACPYA, quienes a través del Programa de Excelencia Académica (EXAC), desde 1992 se han dado a la tarea de implementar múltiples trabajos de actualización docente, todos ellos encaminados hacia un fin común: alcanzar la calidad en la enseñanza.

La confianza en las nuevas generaciones de esta facultad nos motiva a continuar con acciones estratégicas que, como el EXAC, sean herramientas útiles en la adquisición del conocimiento que requieren los tiempos modernos.

Este libro de texto es el resultado del esfuerzo de maestros y alumnos comprometidos con la calidad en la educación, es por ello que agradecemos la colaboración de McGraw-Hill Interamericana Editores, por coadyuvar con FACPYA, al facilitar los materiales educativos y la capacitación docente, que junto con el trabajo de académicos y estudiantes, han hecho de nuestra institución una escuela que mira hacia el futuro.



C.P. Horacio Bernal Rodríguez
Director de la Facultad
de Contaduría Pública y Administración
de la Universidad Autónoma de Nuevo León

1. Ubicación del derecho fiscal en el sistema jurídico mexicano

1.1. Introducción • 1.2. Clasificación clásica del derecho o vertical • 1.3. Clasificación horizontal del derecho o contemporánea

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Identificar el derecho fiscal dentro del sistema jurídico mexicano.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 1.1. Expresar cuál es la finalidad de la clasificación del derecho.
- 1.2. Recordar la clasificación clásica o vertical del derecho.
- 1.3. Comprender la clasificación horizontal del derecho o contemporánea.
- 1.4. Expresar y explicar el contenido de cada una de las ramas que forman la clasificación clásica o vertical del derecho.
- 1.5. Ubicar justificadamente en la clasificación horizontal, otras ramas del derecho de reciente creación que se le pida expresamente o lo requiera el alumno.

1.1. INTRODUCCIÓN

Resulta imprescindible para el efecto de iniciarnos, aunque sea de la manera más elemental, en el estudio del derecho fiscal, que precisemos su ubicación en nuestro sistema jurídico, para efectos meramente didácticos y para facilitar su comprensión.

Debemos dejar previamente asentado, que en nuestro concepto no existen diversas clases de derecho, sino que éste es único, o sea que es el tronco común, y las clasificaciones que del mismo existen o se hacen, no son más que, como su nombre lo indica, ramas del derecho, que tomando en consideración los particularismos propios de la materia que regulan, se han sistematizado.

En este capítulo se hará una explicación somera de lo que es la clasificación clásica del derecho (tema vital de toda iniciación en su estudio), que hemos denominado clasificación clásica o vertical, y después se expondrá lo que en nuestro concepto hemos llamado clasificación horizontal o contemporánea del derecho, a la luz de las nuevas ramas o de reciente creación, que ha impuesto la época actual, derivada del inusitado avance tecnológico o científico, en sus diversos aspectos, social, económico, político, moral y cultural.

1.2. CLASIFICACIÓN CLÁSICA DEL DERECHO O VERTICAL

Por *derecho* se entiende el conjunto de normas jurídicas imperativo-atributivas, que rigen la conducta externa del hombre en sociedad, sancionadas por el Estado.

De este conjunto de normas jurídicas se derivan dos grandes grupos, las que se refieren a los derechos subjetivos y las relativas al derecho objetivo.

En el *derecho subjetivo*, están comprendidas todas aquellas normas que se refieren al conjunto de facultades reconocidas a los individuos por la ley, para realizar determinados actos de satisfacción de sus propios intereses.

En el *derecho objetivo*, están comprendidas las leyes que rigen las relaciones de los individuos entre sí, de los individuos con el Estado, de éste con aquéllos y de los Estados entre sí.

El derecho subjetivo, es una facultad y el derecho objetivo es disposición o conjunto de disposiciones legales que protegen y regulan dicha facultad.

El derecho subjetivo comprende a su vez normas jurídicas, las cuales se separan en tres grupos, que la doctrina ha denominado derechos subjetivos públicos, derechos subjetivos políticos y derechos subjetivos civiles, estos últimos a su vez se dividen en personales y patrimoniales, y los patrimoniales en reales y de crédito.

Los *derechos subjetivos públicos*, son los que tiene el hombre por el solo hecho de serlo, sin tomar en cuenta su sexo, edad o nacionalidad, basta el hecho de ser hombre para convertirse en titular de estos derechos. Como ejemplos tenemos el derecho a la vida y a la libertad; estos derechos están garantizados en los primeros 28 artículos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea los relativos a las garantías individuales.

Los *derechos subjetivos políticos*, son los que tienen los individuos cuando actúan en su calidad de ciudadanos, miembros de un Estado. Estos derechos están restringidos sólo a los ciudadanos del país, y para tener tal calidad se requiere ser mexicano, mayor de edad y tener un modo honesto de vivir. Por ejemplo, el derecho de votar y ser electo para los cargos de elección popular.

Los *derechos subjetivos civiles*, son los que tienen los individuos en sus relaciones de carácter privado. Por ejemplo, el derecho que tiene el padre de educar a los hijos y el derecho que tienen éstos de exigir alimentos a los padres.

Los derechos subjetivos civiles, se dividen a su vez en personales y patrimoniales. Son *derechos subjetivos civiles personales*, los que se relacionan directamente con la persona misma y le están íntimamente unidos; llamados también personalísimos, son inherentes al sujeto, porque éste no puede desprenderse de ellos. Por ejemplo el derecho al nombre, a la propia imagen y al honor personal.

Son *derechos subjetivos civiles patrimoniales*, los que tienen un contenido de carácter económico, o estimable en dinero, y se dividen a su vez en reales y de crédito. Los *derechos reales*, son los que tienen una o varias personas sobre un bien y que traen, para quienes no son titulares de dichos derechos, la obligación de abstenerse de perturbar al titular en el goce de los mismos. Por ejemplo el derecho de propiedad. Los *derechos de crédito*, se definen como la facultad que tiene una persona llamada acreedor de exigir a otra llamada deudor el pago de una prestación o la realización de un hecho positivo o negativo.

El derecho objetivo, se divide a su vez en interno o nacional y externo o internacional.

El *derecho objetivo interno o nacional*, comprende las normas jurídicas que se elaboran para regir los actos de los individuos, cuando se realizan dentro del territorio de un Estado. Por ejemplo, las normas jurídicas que rigen la organización y constitución del Estado mexicano, y las que rigen las relaciones privadas de los mexicanos.

El *derecho objetivo externo o internacional*, se forma por las normas jurídicas que rigen las relaciones de nuestro país y otros Estados, ya sea en tiempo de paz o de guerra, como entidades soberanas entre sí.

El derecho objetivo interno, se divide en *público y privado*. El primero se integra por las normas jurídicas que rigen la organización del Estado, la constitución del gobierno, las relaciones del Estado con los particulares y de éstos con aquél; y el segundo, se forma con las normas jurídicas que rigen las relaciones de los particulares entre sí.

El derecho público, comprende a su vez las siguientes ramas: derecho constitucional, derecho administrativo, derecho penal y derecho procesal.

El *derecho constitucional*, es el conjunto de disposiciones jurídicas que rigen la organización o constitución del Estado, la estructura de su gobierno, las relaciones de los tres poderes entre sí, y de éstos para con los particulares.

El *derecho administrativo*, es el conjunto de disposiciones que rigen la organización del Poder Ejecutivo (administrativo), o sea que reglamenta la actividad del Estado, traducida en función administrativa.

El *derecho penal*, es el conjunto de disposiciones jurídicas que definen los delitos y determinan las penas aplicables a los delincuentes.

El *derecho procesal*, es el conjunto de disposiciones que rigen la forma de hacer promociones ante los tribunales, y se divide a su vez, según la materia sobre la que verse el proceso, en: penal, civil, mercantil, fiscal, laboral, electoral.

El derecho privado de nuestro país, comprende el derecho civil y el derecho mercantil.

El *derecho civil*, es el conjunto de disposiciones que rigen las relaciones de los particulares entre sí.

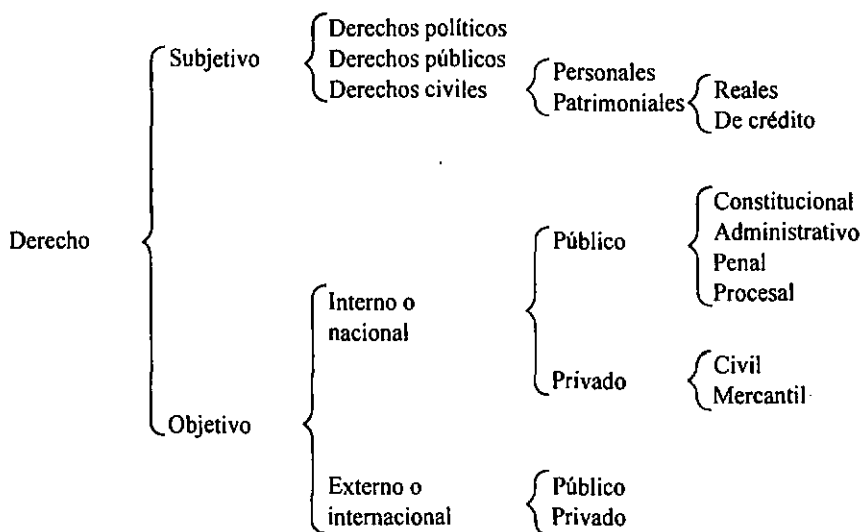
El *derecho mercantil*, es el conjunto de disposiciones que rigen a las personas cuando éstas tienen el carácter de comerciantes o ejecutan actos de comercio en forma ocasional.

El derecho externo o internacional se divide a su vez en derecho internacional público o derecho internacional privado.

El *derecho internacional público*, es el conjunto de disposiciones que rigen las relaciones de los Estados soberanos en tiempo de paz o de guerra, es decir los tratados o conflictos entre potencias autónomas, la celebración de tratados internacionales, ya sea de carácter bilateral o multilateral.

El *derecho internacional privado*, es el conjunto de normas que rigen a los particulares o sus bienes cuando, siendo nacionales de un Estado se encuentran en territorio de otro Estado.

Esta clasificación clásica del derecho o vertical, queda perfectamente clara en el siguiente cuadro sinóptico:



Para efectos de la denominación que le hemos dado a esta clasificación clásica del derecho o vertical, quedaría esquematizada de la siguiente forma:

C O N S T I T U C I O N A L	A D M I N I S T R A T I V O	P E N A L	P R O C E S A L	M E R C A N T I L	I N T E R N A C I O N A L	P Ú B L I C O
	D	E	R	E	C	H O

1.3. CLASIFICACIÓN HORIZONTAL DEL DERECHO O CONTEMPORÁNEA

Esta clasificación del derecho que hemos denominado horizontal o contemporánea, en oposición a la anterior, o sea a la clásica o vertical, deriva del inusitado avance científico y tecnológico que se ha impuesto a la época actual en sus diversos aspectos: social, económico, político, moral y cultural.

En consecuencia con tal desarrollo, han surgido nuevas actividades o relaciones, que de alguna u otra forma deben, incuestionablemente, ser reguladas por el derecho, de donde surgen nuevas áreas o ramas que están contenidas en códigos o leyes independientes de los tradicionales, o sea, del derecho penal y del derecho civil.

Son en esencia ramas del derecho de reciente creación. Así tenemos el derecho agrario, el derecho del trabajo, el derecho fiscal, el derecho electoral, a manera de ejemplos.

En tal virtud, no podemos, ni debemos, siquiera intentarlo, tratar de ubicar estas nuevas ramas del derecho, ni en el derecho público, ni en el derecho privado, por que hacerlo sería tanto como pretender cambiar la naturaleza de las nuevas ramas del derecho.

Estas ramas de reciente creación tienen otro sentido, muy distinto a las contenidas en el derecho clásico o tradicional. Su carácter es eminentemente social o económico, de donde se deriva su incongruencia o incompatibilidad con la clasificación clásica del derecho o vertical.

Tomando en cuenta lo anterior y considerando que las nuevas ramas del derecho atienden a otros aspectos, hemos formulado una clasificación que denominamos horizontal o contemporánea, en virtud de que éstas contienen o se fundamentan en las disposiciones o instituciones de las demás ramas del derecho que forman la clasificación clásica o vertical, a que hemos hecho referencia.

Es importante resaltar que esta clasificación, no atiende al bien jurídico protegido por el derecho, sino que toma en cuenta el fundamento de sus normas, o sea de donde provienen las normas jurídicas que integran cada nueva rama del derecho.

Para justificar lo anterior podemos citar, a manera de ejemplo, que el derecho del trabajo no quedaría comprendido ni en el derecho público, ni en el derecho privado, por contener disposiciones de ambos derechos, pero sí en la clasificación propuesta.

Así tenemos que el derecho del trabajo tiene su fundamento en el artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea que comprende parte del derecho constitucional; existe una Secretaría del Trabajo y Previsión Social que depende del Poder Ejecutivo y de esta manera se relaciona con el derecho administrativo; la Ley Federal del Trabajo prevé delitos cometidos en perjuicio de los trabajadores, relacionándose de esta forma con el derecho penal; establece la ley procedimientos laborales, tomando normas e instituciones del derecho procesal; prevé la forma de transmitir por causa de muerte, los derechos de los trabajadores a sus familiares, siendo normas o instituciones del derecho civil; los sindicatos, de trabajadores, establecen tiendas de consumo, donde enajenan productos a precios menores de los del mercado a sus afiliados, que son regulados por normas del derecho mercantil; y cuando el presidente de la República, con la aprobación del Senado, celebra tratados con otros países sobre asuntos laborales, nos vinculamos de esta forma con el derecho internacional público.

De esta manera, podemos establecer las relaciones de todas las ramas del derecho de reciente creación y las que continúen surgiendo, como lo son el derecho fiscal, agrario, eclesiástico, derecho electoral, con las ramas del derecho público y privado interno, en el esquema que se propone en la página siguiente.

De lo expuesto concluimos, por lo que se refiere a la ubicación del derecho fiscal en nuestro sistema jurídico, que éste, al igual que el derecho del trabajo, el derecho agrario, el derecho eclesiástico y el derecho electoral, es una rama de reciente creación, motivo por el cual no se puede ubicar en la clasificación clásica o vertical del derecho, encuadrando perfectamente en la clasificación horizontal propuesta.

OTROS						
ELECTORAL						
ECLESIASTICO						
AGRARIO						
FISCAL						
DEL TRABAJO						
D E R E C H O	C O N S T I T U C I O N A L	A D M I N I S T R A T I V O	P E N A L	P R O C E S A L	M E R C A N T I L	I N T E R N A C I O N A L

De lo expuesto concluimos, por lo que se refiere a la ubicación del derecho fiscal en nuestro sistema jurídico, que éste al igual que el derecho del trabajo, el derecho agrario, el derecho eclesiástico y el derecho electoral, es una rama de reciente creación, motivo por el cual no se puede ubicar en la clasificación clásica o vertical del derecho, encuadrando perfectamente en la clasificación horizontal propuesta.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje, que el alumno realice por escrito en forma individual, lo siguiente:

La ubicación justificada y fundamentada en el cuadro propuesto de la clasificación horizontal del derecho, de las siguientes ramas:

1. Derecho financiero.
2. Derecho fiscal.
3. Derecho contributivo o tributario.
4. Derecho presupuestal.
5. Derecho eclesiástico.

6. Derecho agrario.
7. Derecho de la seguridad social.
8. Derecho electoral.
9. Derecho funerario.
10. Derecho espacial.
11. Derecho de la información.
12. Otros que le sugiera el maestro.

Para lograr lo anterior se debe investigar previamente cuál es el contenido y fundamento de cada una de las ramas del derecho antes mencionadas.

Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN'

1. Defina el concepto de derecho.
2. Señale los dos grandes grupos en los cuales se divide el derecho.
3. Defina el concepto de derecho subjetivo.
4. Defina el concepto de derecho objetivo.
5. Señale cuál es la distinción entre el derecho subjetivo y el derecho objetivo.
6. Mencione los grupos que integran el derecho subjetivo.
7. Exprese qué se entiende por derechos subjetivos públicos.
8. Cite tres ejemplos de derechos subjetivos públicos.
9. Defina los derechos subjetivos políticos.
10. Cite tres ejemplos de derechos subjetivos políticos.
11. Defina los derechos subjetivos civiles.
12. Cite tres ejemplos de derechos subjetivos civiles.
13. Mencione qué normas jurídicas comprenden el derecho objetivo externo o internacional.
14. Señale en qué ramas del derecho se divide el derecho objetivo interno o nacional.

2. Relación del derecho fiscal con otras ramas y sus particularismos

2.1. Introducción • 2.2. Concepto de derecho fiscal • 2.3. Relación del derecho fiscal con otras ramas • 2.3.1. Derecho constitucional • 2.3.2. Derecho administrativo • 2.3.3. Derecho penal • 2.3.4. Derecho procesal • 2.3.5. Derecho civil • 2.3.6. Derecho mercantil • 2.3.7. Derecho internacional público • 2.4. Particularismos del derecho fiscal • 2.4.1. La naturaleza específica de la obligación contributiva o tributaria • 2.4.2. La naturaleza de la responsabilidad fiscal • 2.4.3. La sanción en el derecho fiscal concibe la reparación civil y delictual, en sus propias normas • 2.4.4. El procedimiento administrativo de ejecución • 2.4.5. El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantía • 2.4.6. La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales • 2.4.7. Preferencia del fisco federal sobre otros acreedores en igualdad de circunstancias • 2.4.8. Preferencia del fisco federal para adjudicarse bienes en remate • 2.4.9. El derecho de retención de bienes o mercancías gravadas • 2.4.10. Prohibición del fisco de participar en los juicios universales • 2.5. Relación del derecho fiscal con las ciencias sociales, la ciencia económica, la ciencia política y la contabilidad • 2.5.1. Las ciencias sociales • 2.5.2. La ciencia económica • 2.5.3. La ciencia política • 2.5.4. La contabilidad

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Precisar el concepto y los particularismos del derecho fiscal, así como su relación con otras ramas del derecho y las ciencias sociales, la ciencia económica, la ciencia política y la contabilidad.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 2.1. Definir el concepto de ciencia de las finanzas públicas.
- 2.2. Precisar cuál es el contenido de la actividad financiera del Estado.
- 2.3. Definir el concepto de derecho financiero.
- 2.4. Señalar las ramas en que se divide el derecho financiero.
- 2.5. Definir el concepto de derecho presupuestal.
- 2.6. Expresar el concepto de derecho fiscal.
- 2.7. Precisar el concepto de derecho contributivo o tributario.
- 2.8. Señalar la diferencia entre derecho financiero, derecho fiscal y derecho contributivo o tributario.
- 2.9. Mencionar la relación del derecho fiscal con el derecho constitucional, con el derecho administrativo, con el derecho penal, con el derecho procesal, con el derecho civil, con el derecho mercantil y con el derecho internacional público.
- 2.10. Ejemplificar esquemáticamente la relación del derecho fiscal con las ramas anteriores.
- 2.11. Explicar los particularismos que conforman y regulan el derecho fiscal.
- 2.12. Explicar la relación del derecho fiscal con las ciencias sociales, la ciencia económica, la ciencia política y la contabilidad.

2.1. INTRODUCCIÓN

Hemos dejado perfectamente ubicado el derecho fiscal en nuestro sistema jurídico mexicano, de acuerdo a la clasificación horizontal o contemporánea del derecho.

Sin embargo, resulta imprescindible precisar su concepto y alcances, así como su relación con otras disciplinas jurídicas, que le están íntimamente ligadas, como lo son el derecho financiero, el presupuestario y el contributivo o tributario.

Igualmente debemos determinar los particularismos que le son propios, así como su relación con las demás ramas del derecho, tanto las que forman el derecho público, como las que forman el derecho privado, señalando la influencia, relaciones y diferencias que en su caso con cada una de ellas tiene.

Así mismo, se establecerá su relación con las ciencias sociales, la ciencia económica, la ciencia política y la contabilidad, de las cuales ha tomado su terminología, adaptándola a las instituciones fiscales.

2.2. CONCEPTO DE DERECHO FISCAL

El Estado para la satisfacción de sus funciones propias de derecho público, requiere de recursos económicos; éstos los puede obtener de su propio patrimonio o del patrimonio de los particulares, quienes están obligados a proporcionárselos.

De la obligación anterior surge lo que se denomina *obligación jurídico-contributiva* o *tributaria*, que es aquella en virtud de la cual los particulares están obligados a contribuir, en la forma y términos que las leyes señalen, a la integración del gasto público y el Estado tiene el derecho de exigir tales contribuciones.

Tanto las aportaciones que hagan los particulares, así como los mecanismos que se establezcan para su recaudación, administración, control y erogación de los medios económicos que requiere el Estado, deben estar regulados por las normas jurídicas que al efecto se expidan.

Toda esta serie de mecanismos constituye lo que se ha denominado la actividad financiera del Estado, cuyo estudio le corresponde a la ciencia de las finanzas públicas.

La ciencia de las finanzas públicas es la que se ocupa de la actividad que realiza el poder público, tendiente a la obtención, administración, fomento y aplicación de los recursos públicos, para cuyo efecto deben considerarse los fenómenos económicos, políticos, jurídicos y sociológicos imperantes que guarden relación con dicha actividad.

La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de los medios para alcanzarlos, las erogaciones que realizan y la administración y gestión de los recursos económicos, son varias de las tareas más importantes que integran la actividad financiera del Estado, las cuales una vez reguladas por el derecho, constituyen el derecho financiero.

El *derecho financiero* se ha definido como el conjunto de normas que regulan la actividad económica del Estado en sus diferentes aspectos, obtención, gestión y erogación de los medios económicos que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones.

Así, el derecho financiero se manifiesta como una disciplina cuyo estudio comprende el análisis y la evolución del conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención por parte del Estado, así como la gestión y erogación de los recursos económicos para su sostenimiento.

Comprende normas relativas al establecimiento de las contribuciones, a la forma de obtener el producto de las mismas, a su administración y su erogación.

El derecho financiero se divide a su vez en tres ramas que son el derecho presupuestario en primer orden, le sigue el derecho fiscal y después el derecho contributivo o tributario.

Por *derecho presupuestario* debemos entender el conjunto de normas jurídicas que rigen la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y de egresos, así como la rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los servidores públicos por los daños que le causen al Estado.

El *derecho fiscal* se define como el conjunto de normas y principios de derecho que regulan la actividad jurídica del fisco y su relación con los particulares.

El *derecho contributivo* o *tributario*, se ha definido como el conjunto de disposiciones jurídicas que determinan las contribuciones en cuanto a su objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales, o sea rigen en sí a la contribución o tributo.

En otras palabras, tenemos que el derecho financiero es el género que regula toda la actividad financiera del Estado, y el derecho presupuestario, el fiscal y el contributivo o tributario, son ramas o especies del derecho financiero, puesto que regulan en forma muy específica alguna actividad que corresponde a este derecho.

2.3. RELACIÓN DEL DERECHO FISCAL CON OTRAS RAMAS

El derecho fiscal se encuentra íntimamente relacionado con otras ramas del derecho, de las cuales ha tomado los elementos necesarios para adaptarlos a sus necesidades, tales como los principios generales, instituciones jurídicas y terminología.

El derecho fiscal se puede conceptuar como una de las ramas más complejas del derecho, toda vez que en muchos casos la solución de sus problemas e interpretación de sus normas debe hacerse conforme al derecho constitucional, al penal y al civil, lo cual exige firmes, constantes y permanentes estudios de los especialistas fiscales, para precisar y determinar cuándo son aplicables supletoriamente dichas normas jurídicas del orden común al derecho fiscal.

Por otra parte, se tiene que el derecho fiscal define o establece lo que, para efectos fiscales, debe entenderse por determinada actividad o concepto, sin que lo sea necesariamente de igual significado para las demás ramas del derecho u otras disciplinas.

Así tenemos de manera enunciativa y ejemplificativa, cómo se relaciona el derecho fiscal con las siguientes ramas del derecho, de las cuales se han tomado sus principios generales, conceptos o instituciones jurídicas.

2.3.1. Derecho constitucional

De esta rama obtiene esencialmente su fundamento jurídico. Del artículo 31 fracción IV, en relación con el 73 fracción VII de la Constitución Federal, y otros preceptos de dicho ordenamiento, obtiene los principios relativos a la regulación del derecho fiscal, como lo son el principio de justicia fiscal, del destino de las contribuciones, de legalidad, de aplicación estricta de la ley, de audiencia y de irretroactividad, entre otros.

El artículo 31 fracción IV constitucional, establece: "Son obligaciones de los mexicanos: IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que se residan, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes."

El artículo 73 fracción VII constitucional, establece: "El Congreso tiene facultad: VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

2.3.2. Derecho administrativo

Las funciones que realizan los servidores públicos, encargados de la aplicación de las leyes fiscales y de la vigilancia de su cumplimiento, son de carácter administra-

tivo, de este derecho toma los principios básicos y las instituciones necesarias para la estructura, organización y funcionamiento de la administración fiscal.

De acuerdo con la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, es facultad de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público administrar, controlar y recaudar las contribuciones federales, según lo dispone su artículo 31.

Esta Secretaría depende del Poder Ejecutivo Federal, y es la que materializa esencialmente la función administrativa del Estado; son las normas del derecho administrativo las que deben regular, en la esfera administrativa, el exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

2.3.3. Derecho penal

De esta rama ha tomado el derecho fiscal los principios básicos para tipificar las conductas infractoras de las disposiciones fiscales y la aplicación de las sanciones correspondientes. Igualmente, obtiene los principios rectores de este derecho, para tipificar los delitos fiscales que no se encuentran contemplados como tales en el derecho penal común.

Ambos tienen un mismo fin: sancionar todo acto o hecho u omisión contrario a la ley.

2.3.4. Derecho procesal

De esta rama ha tomado, el derecho fiscal, los principios y las bases fundamentales para establecer los medios de defensa de los cuales pueden disponer los particulares afectados por una disposición administrativa, para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que consideren ilegales.

Ejemplo de lo anterior son los recursos administrativos establecidos en el Código Fiscal de la Federación, y el procedimiento contencioso administrativo que comprende las etapas esenciales de todo proceso, aunque se les designe de otra manera, como lo son la demanda, la contestación, el ofrecimiento y desahogo de pruebas, los alegatos, la sentencia y posibilidad de impugnación ante otros órganos de dicha sentencia.

2.3.5. Derecho civil

De este derecho ha tomado el derecho fiscal la teoría de la doble personalidad del Estado, la cual reconoce que éste puede celebrar actos con los particulares, no como ente soberano sino como simple particular, contratando o celebrando actos que son regulados por el derecho civil. Muchas operaciones de naturaleza civil que celebra el Estado le reportan ingresos, que el Código Fiscal de la Federación denomina productos y la doctrina fiscal precios privados. Por ejemplo, los ingresos que

obtiene el Estado cuando enajena el mobiliario usado de alguna de sus dependencias.

Además, el derecho fiscal ha tomado de este derecho los principios y conceptos relativos a la obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, enajenación, pago, compensación, prescripción, donación y extinción, entre otros.

2.3.6. Derecho mercantil

De éste ha tomado los conceptos relativos al comercio, empresa, establecimiento, comerciante, sociedad mercantil y títulos de crédito, entre otros, los cuales han sido algunas veces ampliados o restringidos por el derecho fiscal, con el único fin de evitar, hasta donde sea posible, la evasión en perjuicio de los intereses fiscales.

2.3.7. Derecho internacional público

De esta rama del derecho se han tomado los principios básicos y los conceptos necesarios para la celebración de los tratados internacionales, conforme a los cuales se trata de evitar la doble o múltiple imposición internacional; o bien impedir que se eluda el pago de las contribuciones que correspondan, cuando provengan de fuente de riqueza ubicada en el país.

La relación del derecho fiscal con estas ramas del derecho puede apreciarse objetivamente y fundamentarse en el cuadro o esquema propuesto en el capítulo anterior como clasificación horizontal del derecho o contemporánea.

FISCAL						
D E R E C H O	C O N S T I T U C I O N A L	A D M I N I S T R A T I V O	P E N A L	P R O C E S A L	M E R C A N T I L	I N T E R N A C I O N A L

2.4. PARTICULARISMOS DEL DERECHO FISCAL

El derecho fiscal constituye una disciplina jurídica cuyo objeto es regular la actividad jurídica del fisco y sus relaciones con los particulares.

Por *fisco*, debemos entender o considerar al Estado como titular de la hacienda pública, y ésta se concibe como el conjunto de bienes y derechos estimables en dinero que posee el Estado en un momento dado, para hacer frente a sus necesidades propias de derecho público.

Así tenemos que el derecho fiscal se caracteriza y se distingue de otras ramas del derecho, por determinados particularismos, que le son propios y conforman la materia que regula independizándola de las demás.

Los particularismos a que se ha hecho referencia pueden concebirse desde tres puntos de vista, a saber: los que distinguen esencialmente al derecho fiscal de otras ramas del derecho; los que constituyen privilegios del crédito fiscal, o sea las cantidades de dinero o en especie que debemos aportar al Estado para costear los gastos públicos, y los que son un privilegio de la autoridad fiscal.

Los particularismos que distinguen al derecho fiscal de otras ramas del derecho son:

- La naturaleza específica de la obligación contributiva o tributaria.
- La naturaleza de la responsabilidad fiscal.
- La sanción en el derecho fiscal concibe la reparación civil y delictual en sus propias normas.

Los particularismos del derecho fiscal que vienen a constituir privilegios del crédito fiscal son:

- El procedimiento administrativo de ejecución.
- El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantías.

Los particularismos que constituyen un privilegio de la autoridad fiscal son:

- La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales.
- La preferencia del fisco sobre otros acreedores en igualdad de circunstancias.
- Preferencia para la adjudicación de bienes en remate a favor del fisco.
- El derecho de retención de bienes o mercancías gravadas.
- Prohibición del fisco de participar en los juicios universales.

A continuación se explicará brevemente cada uno de dichos particularismos.

2.4.1. La naturaleza específica de la obligación contributiva o tributaria

La obligación contributiva o tributaria es de orden público, o sea que siempre se satisface y regula conforme a esta clase de normas, y tiene su fuente u origen sólo

en la ley y su finalidad consiste en proporcionarle recursos económicos al Estado para sufragar los gastos públicos.

2.4.2. La naturaleza de la responsabilidad fiscal

La obligación contributiva o tributaria surge con la realización de hechos o actos jurídicos imputables al sujeto pasivo directo, pero también se responsabiliza solidariamente al tercero que interviene directa o indirectamente en la creación de hechos gravados por la ley, sea como representante o mandatario del sujeto pasivo directo o porque el acto se realizó o pasó ante él.

2.4.3. La sanción en el derecho fiscal concibe la reparación civil y delictual, en sus propias normas

La sanción en el derecho fiscal es un particularismo de este derecho, y a su vez constituye un privilegio del fisco, en virtud de que permite la reparación civil y delictual de acuerdo con sus propias normas, y es la misma autoridad administrativa, sin acudir a otra la que impone la sanción pecuniaria correspondiente (multa) y exige su importe mediante la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución.

2.4.4. El procedimiento administrativo de ejecución

También llamado procedimiento de ejecución o procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales insolutos, viene a constituir un particularismo o privilegio del crédito fiscal.

El artículo 17 de la Constitución Federal, establece que “ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho”, que “toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta e imparcial”.

Por otra parte, el artículo 14 de la propia Constitución Federal, establece en su parte conducente que “nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, o posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades, esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho”.

Del contenido de estos preceptos se deduce que si al fisco federal, por excepción se le permite o se le dota de un procedimiento especial para el cobro de los créditos fiscales a su favor, sin necesidad de acudir a los tribunales del orden

común, dicho procedimiento obviamente constituye particularismo propio del derecho fiscal y en especial un privilegio del crédito fiscal.

2.4.5. El hecho de que el fisco nunca litiga sin garantía

Las disposiciones fiscales son de aplicación inmediata, y constituyen en sí un mandamiento de ejecución, además los actos y resoluciones de las autoridades fiscales gozan de la presunción de legalidad y corresponde al particular demostrar su ilegalidad, y una vez transcurrido el plazo para pagar o garantizar el crédito fiscal, éste se hace exigible por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

Si el particular no está de acuerdo con el contenido del acto o resolución fiscal, puede inconformarse con la misma, interponiendo los medios de impugnación que para tal efecto establecen las leyes (recursos administrativos, juicio contencioso administrativo o juicio de amparo), pero debe previa o simultáneamente solicitar la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, garantizando el importe del crédito fiscal a su cargo, en cualquiera de las formas que el artículo 141 del Código Fiscal de la Federación al efecto establece:

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

- I. Depósito de dinero en las instituciones de crédito autorizadas para tal efecto.
- II. Prenda o hipoteca.
- III. Fianza otorgada por institución autorizada, la que no gozará de los beneficios de orden y exclusión.
- IV. Obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia.
- V. Embargo en la vía administrativa.
- VI. Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en el caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito fiscal mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

A este privilegio del crédito fiscal, se le ha llamado por los tratadistas *solve et repete*, o sea paga y replica, y es con el fin de evitar que al terminar la controversia, el particular se encuentre en estado de insolvencia en perjuicio de los intereses fiscales, que prevalecen sobre los particulares, por ser disposiciones de orden público.

2.4.6. La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales

La presunción de legalidad de los actos y resoluciones que emitan las autoridades fiscales constituye un particularismo propio del derecho fiscal, y a la vez un privilegio, porque les evita a las autoridades fiscales el tener que estar demostrando

constantemente sus actos, debiendo ser en consecuencia los particulares los que demuestren su ilegalidad, a través de los medios de impugnación que la ley pone a su alcance, salvo que éste los niegue lisa y llanamente.

Además, dicha presunción de legalidad no implica que las autoridades emitan sus actos en forma arbitraria, sino que éstos para que gocen de dicho privilegio, deben estar debidamente fundados y motivados, en acatamiento de la garantía de legalidad, consagrada en el artículo 16 constitucional en favor de los gobernados.

Al efecto, el artículo 16 constitucional, en su parte conducente establece:

Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento.

Por su parte el artículo 68 del Código Fiscal de la Federación señala:

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos o resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente, a menos que la negativa implique la afirmación de otro hecho.

2.4.7. Preferencia del fisco federal sobre otros acreedores en igualdad de circunstancias

Este particularismo del derecho fiscal, y a la vez privilegio del fisco federal, se encuentra contenido en el artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, con las excepciones que en el mismo se establecen, y al efecto señala:

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

Para que sea aplicable la excepción a que se refiere el párrafo anterior, será requisito indispensable que con anterioridad a 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.

2.4.8. Preferencia del fisco federal para adjudicarse bienes en remate

El artículo 190 del Código Fiscal de la Federación vigente, contiene un particularismo y a la vez privilegio del fisco federal, al establecer que

tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- I. A falta de postores.
- II. A falta de pujas.
- III. En caso de postura o pujas iguales.

La adjudicación se hará al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

2.4.9. El derecho de retención de bienes o mercancías gravadas

La retención es un derecho en virtud del cual existe la posibilidad legal de quien está en la obligación de entregar una cosa, una obra, mueble o frutos determinados, los retenga, como garantía del cumplimiento de una obligación que la persona que ejerce este derecho puede exigir de aquellos de quienes tienen la titularidad del objeto u objetos retenidos.

Esta figura tiene su origen en el derecho común, por lo mismo no es una institución propia y exclusiva del derecho fiscal, aunque éste le imprime ciertas características especiales. Este particularismo se da principalmente en materia fiscal aduanera, cuando las personas que del extranjero remiten mercancías al territorio nacional, y que se encuentran gravadas, tienen la obligación al momento de hacer la remisión de pagar una parte del impuesto, ya que en caso de no cumplir el remitente con la obligación fiscal, tienen que pagar los importadores al tratar de retirar las mercancías de los recintos fiscales o fiscalizados.

2.4.10. Prohibición del fisco de participar en los juicios universales

Este particularismo deriva del contenido del último párrafo del artículo 149 del Código Fiscal de la Federación, el cual expresamente establece que en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales; cuando se inicie el juicio de quiebra, suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Los juicios universales son mediante concurso civil de acreedores cuando se trata de deudores no comerciantes, y quiebra cuando se refiere a un comerciante o sociedad mercantil.

El *concurso civil* de acreedores es el juicio universal que tiene por objeto determinar el haber activo y el pasivo de un deudor no comerciante para satisfacer, en la medida de lo posible, los créditos pendientes, de acuerdo con la prelación que corresponda con arreglo a la ley.

Prelación significa el orden que legalmente se establece para el pago de los créditos relativos a un patrimonio cuya liquidación se ha realizado en un proceso de concurso civil o de quiebra, de acuerdo con la preferencia otorgada a cada uno de ellos en la legislación civil o mercantil aplicable en cada caso.

La *quiebra* es la situación jurídica de un comerciante declarado judicialmente en estado de insolvencia, como consecuencia del incumplimiento en el pago de sus obligaciones profesionales, que produce limitación de sus facultades relativas a la administración y disposición de los bienes, así como la liquidación de su patrimonio y distribución de los bienes que lo constituyen entre los acreedores legítimos, en la proporción a que tengan derecho a ser pagados.

La *suspensión de pagos* es un beneficio que la ley otorga a los comerciantes; es un estado jurídico que impide los cobros por el cual se suspenden los procedimientos y ejecuciones individuales en contra del patrimonio del suspenso, haciendo

inexigibles los primeros e improcedentes los segundos, a la vez que dejan de producirse los intereses de los créditos insolutos, constituyéndose en un procedimiento de prevención de la quiebra.

2.5. RELACIÓN DEL DERECHO FISCAL CON LAS CIENCIAS SOCIALES, LA CIENCIA ECONÓMICA, LA CIENCIA POLÍTICA Y LA CONTABILIDAD

Es importante establecer la relación que existe entre el derecho fiscal y las demás ciencias, como lo son las sociales, la economía, la política y la contabilidad, toda vez que de éstas ha tomado su terminología, conceptos, principios generales, adaptándolos a las instituciones o figuras jurídicas fiscales.

2.5.1. Las ciencias sociales

El derecho fiscal se relaciona con estas ciencias, porque debe tomar en cuenta la complejidad de las relaciones sociales existentes entre el Estado y sus ciudadanos. Las disciplinas científicas que tienen por objeto el estudio de esa relación, guardan íntima conexión con las demás ciencias que estudian las relaciones humanas y que establecen las normas de conducta que las regulan, dentro de las cuales se tienen las ciencias que estudian el producto de la actividad del hombre como lo son la economía, el derecho y la política; y las que estudian al hombre como ente social son la antropología, la historia y la sociología.

2.5.2. La ciencia económica

El objeto de esta ciencia es la riqueza y sus fases de producción, circulación, almacenamiento, distribución y consumo. Se relaciona con el derecho fiscal, porque el capital o riqueza acumulada, el trabajo, fuerza productiva de las transformaciones, la materia prima, la circulación, el almacenamiento, la distribución y el consumo de los productos, son otros tantos elementos que en cada una de sus fases interesan al derecho fiscal, toda vez que las contribuciones recaen o inciden sobre objetos o hechos económicos de los cuales se deben conocer su naturaleza, su composición y sus efectos.

2.5.3. La ciencia política

Su objeto es la organización de la sociedad y sus fines. La actividad del Estado convertida en actos administrativos se relaciona con el derecho fiscal, porque éste es el que debe satisfacer el costo de la organización de la sociedad y sus fines, así

mismo, sirve para establecer qué actos o situaciones son las que en determinado momento es conveniente señalar como generadoras de las obligaciones fiscales.

2.5.4. La contabilidad.

Es la que establece las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por unidades económicas individuales o constituidas bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles.

Su relación con el derecho fiscal deriva en que le es útil para el efecto de lograr un debido control de las contribuciones a pagar por parte de la administración fiscal, así como por los contribuyentes, imponiéndoles múltiples y variadas obligaciones de tipo contable que éstos deben invariablemente cumplir, para no incurrir en infracción a las disposiciones fiscales y hacerse acreedores a las sanciones correspondientes.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito en forma individual, lo siguiente:

1. Precise en un cuadro sinóptico el contenido del derecho financiero y sus ramas.
2. Ejemplifique esquemáticamente los puntos de relación del derecho fiscal con las demás ramas del derecho.
3. Precise fundadamente en un cuadro resumen los particularismos del derecho fiscal.
4. Ejemplifique en un cuadro sinóptico, la relación del derecho fiscal con las ciencias sociales, la ciencia económica, la ciencia política y la contabilidad, ampliando los puntos de relación con las ideas propias y adecuadas que el alumno estime pertinentes.
5. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de ciencia de las finanzas públicas.
2. Precise cuál es el contenido de la actividad financiera del Estado.
3. Defina el concepto de derecho financiero.
4. Señale las ramas en las que se divide el derecho financiero.
5. Defina los conceptos de derecho presupuestario.
6. Defina el concepto de derecho fiscal.
7. Defina el concepto de derecho contributivo o tributario.

8. Explique la diferencia entre el contenido del derecho financiero y el derecho fiscal.
9. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y el derecho constitucional.
10. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y el derecho administrativo.
11. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y el derecho penal.
12. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y el derecho procesal.
13. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y el derecho civil.
14. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y el derecho mercantil.
15. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y el derecho internacional público.
16. Mencione y explique brevemente cada uno de los particularismos que conforman y regulan el derecho fiscal.
17. Explique la relación que existe entre el derecho fiscal y las ciencias sociales.
18. Explique la relación que existe entre el derecho fiscal y la ciencia económica.
19. Mencione la relación que existe entre el derecho fiscal y la ciencia política.
20. Explique la relación que existe entre el derecho fiscal y la contabilidad.

3. Las fuentes del derecho fiscal mexicano

3.1. Introducción • 3.2. Clasificación de las fuentes del derecho fiscal mexicano • 3.3. La ley • 3.4. El decreto-ley • 3.5. El decreto-delegado • 3.6. El reglamento • 3.7. Las circulares • 3.8. La jurisprudencia • 3.9. Tratados internacionales • 3.10. Los convenios interestatales o de coordinación fiscal • 3.11. La costumbre • 3.12. La doctrina • 3.13. Principios generales del derecho

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Identificar, enunciar y explicar las fuentes del derecho fiscal mexicano.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 3.1. Definir el concepto de fuentes del derecho.
- 3.2. Mencionar y explicar los tres aspectos desde los cuales pueden considerarse las fuentes del derecho.
- 3.3. Enunciar las fuentes formales del derecho fiscal mexicano.
- 3.4. Explicar el concepto y los caracteres de la ley como fuente del derecho fiscal mexicano.
- 3.5. Justificar fundadamente la ley como fuente formal del derecho fiscal mexicano.
- 3.6. Definir el concepto y mencionar el fundamento constitucional de la existencia del decreto-ley, así como justificar su existencia como fuente formal del derecho fiscal mexicano.
- 3.7. Definir el concepto y mencionar el fundamento constitucional de la existencia del decreto-delegado, así como justificar su existencia como fuente formal del derecho fiscal mexicano.
- 3.8. Señalar la distinción desde el punto de vista formal de la ley, el decreto-ley y el decreto-delegado.

- 3.9. Definir el concepto de reglamento y señalar las diferencias entre ley y reglamento.
- 3.10. Mencionar las clases de reglamento que existen y cuál es el órgano facultado legalmente para expedir reglamentos fiscales.
- 3.11. Justificar el reglamento como fuente del derecho fiscal mexicano y señalar ejemplos de reglamentos fiscales.
- 3.12. Definir el concepto jurídico de circulares y mencionar cuál es su contenido, así como las características y los dos tipos que existen.
- 3.13. Explicar cuál es la influencia de las circulares en el derecho fiscal mexicano, así como citar ejemplos y precisar a qué clase pertenecen.
- 3.14. Definir el concepto de jurisprudencia.
- 3.15. Mencionar los órganos facultados en nuestro país para crear jurisprudencia.
- 3.16. Explicar cuál es la influencia de la jurisprudencia en el derecho fiscal mexicano.
- 3.17. Citar ejemplos de jurisprudencia en materia fiscal, señalando el órgano que la establece.
- 3.18. Definir el concepto de tratados internacionales y mencionar el fundamento constitucional de su existencia.
- 3.19. Explicar cuál es el objeto de la existencia de los tratados internacionales en materia fiscal.
- 3.20. Determinar cuál es la influencia de los tratados internacionales en el derecho fiscal mexicano.
- 3.21. Citar ejemplos de la existencia de tratados internacionales.
- 3.22. Definir el concepto de convenios interestatales o de coordinación fiscal.
- 3.23. Señalar el fundamento de los convenios interestatales o de coordinación fiscal y mencionar cuál es el objeto de su celebración.
- 3.24. Definir el concepto de costumbre.
- 3.25. Mencionar los elementos que integran la costumbre y las clases que distingue la doctrina.
- 3.26. Justificar la influencia de la costumbre en el derecho fiscal mexicano.
- 3.27. Definir el concepto de doctrina.
- 3.28. Mencionar la influencia de la doctrina en el derecho fiscal mexicano.
- 3.29. Definir el concepto de principios generales del derecho.
- 3.30. Mencionar la influencia de los principios generales del derecho en el derecho fiscal mexicano.
- 3.31. Citar ejemplos de principios generales del derecho.

3.1. INTRODUCCIÓN

Por fuente del derecho debemos entender la expresión que se utiliza generalmente, para designar su origen.

Sin embargo, tenemos que para la doctrina las fuentes del derecho se pueden considerar desde tres aspectos: el formal, el real y el histórico.

Se entiende por fuentes formales, los procesos de creación de las normas; por fuentes reales, los factores, elementos y circunstancias que determinan el contenido de las normas; y por fuentes históricas, los documentos que contienen el texto de una ley o conjunto de leyes.

Para el objeto de estudio del derecho fiscal debemos considerar únicamente a las fuentes formales, o sea a las que le dan forma al derecho en general, como lo son la ley, la costumbre y los usos, la jurisprudencia, los principios generales del derecho y la doctrina.

Sin embargo, tenemos que en virtud de los particularismos propios y exclusivos del derecho fiscal, esta clasificación no es del todo adaptable, porque en un régimen jurídico como el de nuestro país, donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, la costumbre y la doctrina no pueden crear derechos ni obligaciones que suplan o contraríen a la ley. Además, no se analizan ni se estudian en este tema las fuentes del derecho fiscal para la legislación de otros países, con el objeto de no confundir al estudiante.

3.2. CLASIFICACIÓN DE LAS FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO

Tomando en consideración el esquema jurídico que presenta nuestra legislación federal, podemos deducir que las fuentes formales del derecho fiscal mexicano, son las siguientes:

- La ley.
- El decreto-ley.
- El decreto-delegado.
- El reglamento.
- Las circulares.
- La jurisprudencia.
- Los tratados internacionales.
- Los convenios interestatales o de coordinación fiscal.
- La costumbre.
- La doctrina.
- Los principios generales del derecho.

3.3. LA LEY

La ley se ha definido como la norma jurídica emanada del poder público debidamente facultado para ello (Poder Legislativo), con características de generalidad, abstracción y obligatoriedad.

La ley es *general*, porque sus disposiciones son aplicables no a determinadas personas o actos, sino a un número indeterminado e indefinido de actos y personas. Todo sujeto al caer dentro del supuesto previsto por la norma, queda supeditado al orden general de la ley.

La ley debe expresarse en *términos abstractos*, para aplicarse a casos concretos, cuyo número el legislador no puede prever, por lo cual hace abstracción de ellos, o sea, la ley se expresa en supuestos que de realizarse o producirse, se concretizan aplicando las consecuencias previstas por la misma.

La ley debe ser obligatoria y sancionada por la fuerza que administra el Estado, si no lo fuera perdería su naturaleza coercitiva, o sea la posibilidad de obligar al cumplimiento de las normas jurídicas con la fuerza del Estado.

La ley se ha considerado como la fuente formal por excelencia del derecho fiscal.

Se considera que es fuente formal del derecho fiscal, porque de acuerdo con el contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Federal, nuestra obligación de contribuir al gasto público es en función de lo que dispongan las leyes que se expidan para tal efecto; o sea que la obligación deriva de lo que se establezca en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Congreso de la Unión. Ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta y la Ley del Impuesto al Valor Agregado, entre otros.

3.4. EL DECRETO-LEY

Por decreto-ley debemos entender el conjunto de disposiciones jurídicas dictadas por el Poder Ejecutivo, en uso de las facultades extraordinarias que le otorga la Constitución Federal, para hacer frente de manera rápida y fácilmente a una situación de emergencia que perturbe la paz pública.

El artículo 49 de la Constitución Federal, al efecto establece:

El Supremo Poder de la Federación se divide para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

A su vez el artículo 1o. de la Constitución Federal, establece:

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

El artículo 29 de la propia Constitución Federal, a su vez señala:

En los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública, o de cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, solamente el Presidente de los Estados Unidos Mexicanos, de acuerdo con los titulares de las Secretarías de Estado, Departamentos Administrativos y la Procuraduría General de la República y con aprobación del Congreso de la Unión, y, en los recesos de éste, de la Comisión Permanente, podrá suspender en todo el país o en un lugar determinado las garantías que fuesen obstáculo para hacer frente, rápida y fácilmente a la situación; pero deberá hacerlo por un tiempo limitado, por medio de prevenciones generales y sin que la suspensión se contraiga a determinado individuo. Si la suspensión tuviese lugar hallándose el Congreso reunido, éste concederá las autorizaciones que estime necesarias para que el Ejecutivo haga frente a la situación, pero si se verificase en tiempo de receso se convocará sin demora al Congreso para que las acuerde.

El decreto-ley constituye una excepción al principio de la división de poderes, conforme al cual el encargado de dictar las leyes aplicables a los gobernados, es el Poder Legislativo.

En los términos del artículo 29 de la Constitución Federal, cuando se suspenden las garantías individuales se autoriza en el propio precepto constitucional al Poder Ejecutivo, para que ante situaciones consideradas como graves para la seguridad pública del país, pueda asumir la responsabilidad de hacer frente a tal situación. Las medidas que dicte el Ejecutivo Federal con base en dicha autorización, mediante prevenciones generales, reciben el nombre de decreto-ley.

Así se le denomina porque todas las medidas que dicte el Ejecutivo Federal revisten la forma de un decreto presidencial y están contenidas en disposiciones de carácter general, abstractas y obligatorias; y en estricto sentido, para ese solo propósito el Poder Ejecutivo lo es también Poder Legislativo, porque se le otorgan facultades extraordinarias para legislar.

El objetivo que se sigue con esta autorización, es dotar al Ejecutivo Federal de las facultades necesarias para que pueda tomar las medidas indispensables para hacer frente, rápida y fácilmente, sin obstáculo alguno, a la situación de emergencia; esto trae como consecuencia la suspensión de las garantías individuales y la cesación de la vigencia de los preceptos constitucionales que las consagran, así como de las leyes reglamentarias u orgánicas, por el periodo que dure la situación de emergencia.

Si bien es cierto que el decreto-ley no es fuente formal del derecho fiscal de manera permanente, también lo es que no se le puede negar su importancia, porque su existencia deriva de contingencias difíciles de prever; de llegar a presentarse, provocan la expedición de decretos-ley, y en la medida en que dichos decretos contengan disposiciones de carácter fiscal, en esa misma medida, se consideran fuente del derecho fiscal.

La única ocasión en que se han suspendido las garantías individuales desde que se encuentra vigente la Constitución de 1917, fue el 2 de junio de 1942, por acuerdo del Consejo de Ministros del Gabinete Presidencial del general Manuel Ávila Camacho.

3.5. EL DECRETO-DELEGADO

Estamos en presencia de un decreto-delegado cuando la Constitución Federal autoriza al Congreso de la Unión, para que delegue, en el Poder Ejecutivo, facultades que a él le corresponden, autorizándolo para que emita normas con fuerza de ley, por un tiempo limitado y para objetivos definidos y determinados.

En efecto, el artículo 49 de la Constitución Federal establece:

El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial.

No podrán reunirse dos o más de estos Poderes en una sola persona o corporación, ni depositarse el Legislativo en un individuo, salvo el caso de facultades extraordinarias al Ejecutivo de la Unión, conforme a lo dispuesto en el artículo 29. En ningún otro caso, salvo lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 131, se otorgarán facultades extraordinarias para legislar.

A su vez, el artículo 131 de la Constitución Federal, en su parte conducente establece:

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión 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 para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida.

Se les designa decreto-delegado, porque las normas que contienen son emitidas con el carácter de decreto presidencial y derivan de la delegación de facultades que hace el Congreso de la Unión, en favor del Ejecutivo, por autorización expresa de la propia Constitución Federal.

La distinción esencial que existe entre el decreto-ley y decreto-delegado, es de que éste no requiere de la declaratoria previa de una situación de emergencia, y en el decreto-ley sí se requiere; además el Ejecutivo no está obligado a informar al Congreso del uso de esta facultad; y cuando se trata del decreto-delegado, sí debe someter a la aprobación del Congreso el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

Así tenemos que la Ley de Ingresos de la Federación vigente, para este ejercicio fiscal, en su artículo 5o. autoriza expresamente al Poder Ejecutivo, para que expida las disposiciones necesarias para el cumplimiento de lo establecido por esta Ley en materia de estímulos y subsidios fiscales.

Igualmente, el Código Fiscal de la Federación vigente, en su artículo 39 fracción III, autoriza al Poder Ejecutivo, para que mediante disposiciones de carácter general, conceda subsidios o estímulos fiscales.

El decreto-delegado, actualmente constituye una fuente formal muy importante del derecho fiscal, siendo facultad exclusiva del presidente de la República, la cual es indelegable.

Como ejemplo de decretos-delegados, tenemos el decreto que establece estímulos fiscales para el fomento del empleo y la inversión en las actividades industriales, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* de fecha 6 de marzo de 1979; el decreto que dispone el otorgamiento de estímulos a la exportación de productos manufacturados en el país, publicado en el *Diario Oficial de la Federación*, de fecha 7 de enero de 1980.

3.6. EL REGLAMENTO

Es un conjunto de disposiciones jurídicas de carácter abstracto, generales y obligatorias, que expide el Poder Ejecutivo en uso de una facultad que le es propia, cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

El reglamento es un acto formalmente ejecutivo, porque deriva del Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas y obligatorias, mediante las cuales se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley, a efecto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a los casos concretos que se presenten.

Se distingue formalmente de la ley, en que ésta emana del Poder Legislativo y el reglamento del Poder Ejecutivo, pero ambos contienen disposiciones generales, abstractas y obligatorias, y tienen la misma jerarquía porque obligan por igual al contribuyente.

El reglamento puede ser de tres clases a saber:

- Para la ejecución de las leyes (reglamento fiscal).
- Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.
- Para la organización y funcionamiento de la administración del Estado, y la ordenación del personal adscrito al mismo, y de los entes de las instituciones públicas y dependencias de la administración activa (Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público).

Por lo que se refiere a los reglamentos para la ejecución de las leyes, o sea los de la primera categoría, que es la relativa a los reglamentos fiscales, pueden señalarse las siguientes características:

- 1o. Tienen su fundamento en el artículo 89 fracción I, de la Constitución Federal, que da facultad al presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.
- 2o. Es un acto formalmente ejecutivo porque es emitido por el Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, porque participa de los atributos de una ley, aunque

sólo sea en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza general, abstracta y obligatoria.

- 3o. La ley establece la obligación, y el reglamento desarrolla la forma en que se le debe dar cumplimiento en detalle a la obligación establecida por la ley.
- 4o. No puede haber reglamentos fiscales autónomos, es decir, no apoyados en una ley fiscal expedida por el Congreso de la Unión.
- 5o. Cuando se abroga una ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que transitoriamente se mantengan vigentes los reglamentos anteriores en cuanto no contradigan la nueva ley y hasta en tanto se expidan los nuevos reglamentos.
- 6o. Puede haber uno o varios reglamentos, respecto de la misma ley.
- 7o. La facultad reglamentaria del presidente de la República, es indelegable, o sea que no se puede delegar, transferir o ceder a ninguna otra persona o entidad.

Como se ha mencionado con antelación, de acuerdo con nuestra legislación, el reglamento es un ordenamiento que expide el Poder Ejecutivo en los términos del artículo 89 fracción I, de la Constitución Federal, el cual establece que son facultades y obligaciones del presidente las siguientes: "I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."

A su vez el artículo 92 de la propia Constitución Federal, establece: "Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o jefe de Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos."

A esta facultad se le denomina "refrendo ministerial".

Actualmente el reglamento constituye una fuente importante del derecho fiscal mexicano, en virtud de que ha sido costumbre de nuestro legislador, al expedir las leyes fiscales que imponen obligaciones a los contribuyentes, que será el reglamento que al efecto se expida, el que precise dichas obligaciones, en cuanto a su número, alcance y extensión, o sea es el reglamento el que desarrolla y detalla los principios contenidos en la ley, para hacer posible y práctica su aplicación.

En otras palabras, el reglamento opera como complemento indispensable de la ley y coadyuva a mantener el principio de legalidad en materia fiscal, teniéndola como marco de referencia, puesto que no puede ir más allá, ni imponer obligaciones diversas de las establecidas por la ley que reglamenta.

Como ejemplos de reglamentos fiscales tenemos el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

3.7. LAS CIRCULARES

Se definen como las disposiciones expedidas por los superiores jerárquicos en la esfera administrativa, en las que se dan instrucciones a los inferiores sobre el

régimen interno de las oficinas, su funcionamiento con relación al público, o para aclarar a los inferiores el sentido de las disposiciones legales ya existentes. Son la opinión de los superiores jerárquicos y una consecuencia del reglamento.

Mientras que el reglamento puede ser expedido únicamente por el presidente de la República, las circulares las emiten los funcionarios superiores de la administración pública, debidamente facultados para ello, como lo son los secretarios de Estado, subsecretarios o quienes legalmente los sustituyan.

Las circulares no contienen normas de carácter jurídico, sino explicaciones dirigidas a los servidores públicos de menor jerarquía, señalándoles los principios técnicos o prácticos que aseguren el buen funcionamiento de la organización administrativa y la debida aplicación de las disposiciones legales.

No obstante que las circulares no contienen normas jurídicas, y que algunos autores les han negado su eficacia como fuente formal del derecho, es innegable el hecho de que en el derecho fiscal mexicano han tenido un gran desarrollo, debido al excesivo uso que de las mismas se ha hecho por las autoridades competentes; esto sin duda, es consecuencia del continuo crecimiento y de la complejidad de los problemas y de las cuestiones, que en la mayoría de las ocasiones rebasan el contenido de las leyes y reglamentos fiscales.

Al efecto, aunque no se les denomina expresamente como tales, las circulares tienen su fundamento en el artículo 35 del Código Fiscal de la Federación vigente, que al efecto establece: "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*." La denominación de circular, es por la forma en que se dan a conocer los criterios de las autoridades fiscales, llamados también "criterio circular", "telegrama circular".

Las circulares administrativas tienen las siguientes características:

- Se trata de disposiciones de carácter general.
- Su ámbito espacial de validez es interno.
- Proviene de funcionarios hacendarios debidamente facultados para ello en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Su contenido no debe rebasar los límites impuestos por la ley o reglamento respectivo.
- Su finalidad es la de comunicar el criterio de la autoridad superior a sus diversas dependencias, en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales.

Existen dos tipos de circulares que son:

- 1o. Las constituidas por las instrucciones dadas por los superiores jerárquicos a sus inferiores, sobre la conducta que deben seguir o el criterio que se debe aplicar sobre el funcionamiento de la dependencia a su cargo.
- 2o. Las constituidas por disposiciones de carácter general, emitidas por los funcionarios administrativos debidamente facultados para ello, con el fin de que

los contribuyentes conozcan la forma como según el criterio de la autoridad, deben conducirse o cómo deben aplicar los ordenamientos fiscales en el cumplimiento de las obligaciones que de los mismos deriven. Esta clase de circulares deben considerarse como ordenamientos fiscales que regulan las relaciones entre el fisco y los contribuyentes.

En consecuencia, tenemos que si las circulares no son fuente directa del derecho fiscal, sí influyen, se relacionan y derivan de las disposiciones fiscales, como lo son las leyes fiscales y sus reglamentos.

Como ejemplo de circulares, tenemos las siguientes:

1. Circular Número 214 63, que dispone que todas las comunicaciones que sean dirigidas a las Secretarías de Hacienda y Crédito Público se presenten por triplicado.
2. Oficio Circular Número 314 3 A 133336, que indica el procedimiento para autorizar los libros de contabilidad como consecuencia de los cambios de denominación social.

3.8. LA JURISPRUDENCIA

Definida como la interpretación habitual constante y sistemática que lleven a cabo los tribunales competentes con motivo de la resolución de los asuntos que son sometidos a su jurisdicción, sosteniendo el mismo criterio en un cierto número de casos concretos.

En nuestro sistema jurídico, la jurisprudencia sólo puede ser creada por:

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Los Tribunales Colegiados de Circuito.
- El Tribunal Fiscal de la Federación.

La jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (funcionando en Pleno o en Salas), y de los Tribunales Colegiados de Circuito, se establece cuando se han dictado cinco resoluciones en el mismo sentido, no interrumpidas por otra en contrario, y que hayan sido aprobadas por lo menos por catorce ministros, si se trata de jurisprudencia del Pleno, o por cuatro ministros en los casos de jurisprudencia de las Salas, y por unanimidad de votos de los magistrados cuando se trate de resoluciones de los Tribunales Colegiados de Circuito. Asimismo constituyen jurisprudencia las resoluciones que diluciden las contradicciones de las tesis de las Salas y de los Tribunales Colegiados.

La jurisprudencia que establezca la Suprema Corte de Justicia de la Nación, funcionando en Pleno o en Salas, es obligatoria para las propias Salas, y además para los Tribunales Unitarios y Colegiados de Circuito, los Juzgados de Distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de los estados y del Distrito Federal, y tribunales administrativos y del trabajo, locales y federales.

El Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar fallos, con la organización y atribuciones que su propia Ley Orgánica establece, integrado por dieciocho (18) Salas Regionales de tres (3) magistrados cada una y una Sala Superior formada por nueve (9) magistrados. La jurisprudencia se establece por la Sala Superior, funcionando en Pleno, cuando se aprueben tres precedentes no interrumpidos por otro en contrario; y cuando se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario, cuando se trate de resoluciones de alguna de las secciones de la Sala Superior.

Los precedentes se constituyen por las tesis sustentadas en las sentencias o en las resoluciones de contradicción de sentencias, aprobadas en el Pleno, por lo menos por ocho de los magistrados de la Sala Superior, así como las tesis sustentadas en las sentencias de las secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas por lo menos por cuatro de los magistrados integrantes de la sección de que trate, y en ambos casos sean publicadas en la Revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

Algunos autores estiman que la jurisprudencia no es fuente del derecho, pero por lo que se refiere al derecho fiscal, no podemos negarle su influencia y destacar su importancia, toda vez que la mayoría de las reformas e innovaciones que se hacen a las leyes fiscales y los reglamentos fiscales, han sido orientadas, motivadas o provocadas por los criterios que sobre determinados conceptos han sostenido nuestros tribunales, motivo por el cual se ha convertido de gran utilidad para el derecho fiscal.

La jurisprudencia suministra al derecho fiscal los elementos necesarios de interpretación, firmes, detallados y definidos, de las normas fiscales, explicando en muchos casos las causas de las reformas introducidas a las leyes respectivas y a sus reglamentos, de donde deriva su importancia, pues es la que ha venido a evolucionar y a caracterizar esta clase de leyes.

3.9. TRATADOS INTERNACIONALES

Se consideran como los acuerdos que celebran dos o más Estados como entidades soberanas entre sí, sobre cuestiones diplomáticas, políticas, económicas, culturales u otras de interés para ambas partes.

Del concepto anterior, se desprenden los siguientes elementos a saber:

- Son un acuerdo de voluntades (de los países que los suscriben).
- Únicamente pueden celebrarse por Estados soberanos, es decir aquellos cuya independencia o integridad territorial se encuentren reconocidas y respetadas por los demás países de la comunidad internacional (Organización de las Naciones Unidas, Organización de Estados Americanos).
- Pueden suscribirse por dos o más Estados.

- Su objeto es prevenir y solucionar controversias o fricciones que surgen de las relaciones internacionales sobre aspectos de carácter diplomático, político, económico, social y cultural.

En nuestro país, conforme a lo dispuesto por el artículo 76 fracción I, y el artículo 133 de la Constitución Federal, los tratados internacionales celebrados por el presidente, que estén de acuerdo con la Constitución y que hayan sido aprobados por el Senado de la República, son Ley Suprema de toda la Unión (Estados Unidos Mexicanos).

La mayor parte de los tratados internacionales en materia fiscal, tienen como objetivo el evitar la doble imposición internacional, sobre esta materia México celebró el primer convenio, en la ciudad de Washington, D.C., el día 18 de septiembre de 1992, con el gobierno de los Estados Unidos de América, el Convenio para evitar la doble imposición e impedir la evasión fiscal, en materia de impuestos sobre la renta, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 12 de julio de 1993, según Decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 2 de agosto de 1993.

En la ciudad de Roma, Italia, se firmó el día 8 de julio de 1991, con el gobierno de la República italiana, el Convenio para evitar la Doble Imposición en materia de Impuestos sobre la Renta, y Prevenir la Evasión Fiscal, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 25 de mayo de 1994, según Decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 15 de junio de 1994.

En la ciudad de Washington, D.C., se firmó el día 9 de noviembre de 1989, con el gobierno de los Estados Unidos de América, el Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el día 19 de noviembre de 1989, según Decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el día 10 de enero de 1990.

Actualmente el legislador mexicano ha hecho avanzar la legislación hacia el impuesto sobre la renta personal, surgiendo la necesidad de la celebración de los convenios internacionales en materia fiscal, con los países que mayores inversiones han hecho en nuestro país, para evitar la doble imposición.

México suscribió el primer Convenio Internacional conforme al Tratado de la Haya sobre la condición jurídica del extranjero, de 1928, donde prevé que los extranjeros están obligados a contribuir y cumplir con sus obligaciones fiscales en las mismas condiciones que los nacionales del país donde se encuentren. Este Convenio ha sido aprobado por el Senado de la República, y no contravienen a la Constitución, en los términos del artículo 133 de la misma, y por tanto es Ley Suprema del país, resolviéndose la cuestión de si los extranjeros están obligados o no a contribuir al gasto público, que de conformidad con el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal se establece dicha obligación como de los mexicanos exclusivamente.

En la medida en que se continúen celebrando más convenios, acuerdos o tratados internacionales sobre la materia fiscal, cobrarán más importancia como fuente del derecho fiscal.

3.10. LOS CONVENIOS INTERESTATALES O DE COORDINACIÓN FISCAL

Por convenios interestatales o de coordinación fiscal, debemos entender los acuerdos celebrados por la Federación por una parte, y las entidades federativas por la otra, sobre la administración, control y recaudación de las contribuciones en los términos y condiciones que en los mismos se establezcan.

Estos convenios tienen su origen y fundamento en la Ley de Coordinación Fiscal, en vigor desde el 1o. de enero de 1980.

El artículo 1o. de dicha Ley establece que su objeto es coordinar el sistema fiscal de la Federación, con los de los estados, municipios y el Distrito Federal; establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales; distribuir entre ellos dichas participaciones; fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales; constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases para su organización y funcionamiento.

En su artículo 10 la Ley en mención dispone que los estados que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, para recibir las participaciones que establezca esta Ley, lo harán mediante convenio que celebren con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que deberá ser autorizado y aprobado por sus legislaturas, debiendo publicarse el convenio que se celebre, tanto en el *Diario Oficial de la Federación*, como en los periódicos oficiales del estado respectivo.

Actualmente todas las entidades federativas del país han celebrado dichos convenios, adhiriéndose al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, así como los relativos a la colaboración administrativa sobre la administración de ingresos federales que comprenden las funciones de Registro Federal de Contribuyentes, recaudación, fiscalización y administración que son ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades federativas y del Distrito Federal.

En tal virtud, los convenios mencionados vienen a constituir una fuente formal más del derecho fiscal mexicano de gran importancia.

3.11. LA COSTUMBRE

Se define la costumbre como la observancia uniforme y constante de reglas de conducta obligatorias, elaboradas por una comunidad social para resolver situaciones jurídicas o como el uso implantado por una sociedad y considerado por ésta jurídicamente obligatoria.

La costumbre se compone de dos elementos:

- Uno objetivo, o sea la repetición constante de hechos en una sociedad determinada, a través de un periodo más o menos prolongado.

- Otro subjetivo, o sea la convicción, por parte de dicha sociedad, de que lo que se ha venido practicando es lo correcto y por ello tiene fuerza obligatoria.

La doctrina distingue tres clases de costumbre: la *interpretativa*, es la que determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la *introductiva*, es la que establece una norma jurídica nueva para regir una relación no regulada expresamente por la ley; y la *derogativa*, que conlleva la supresión de una norma jurídica preexistente o la sustitución de una diversa.

De las tres clases de costumbre mencionadas, para el derecho fiscal mexicano únicamente son útiles las dos primeras, para la interpretación de las leyes fiscales, reglamentos fiscales y demás disposiciones fiscales de carácter general; o sea la interpretativa y la introductiva. La última no le es útil porque en este derecho impera el principio de legalidad, que establece que es nulo todo tributo sin ley, y que todos los actos y resoluciones de las autoridades fiscales deben estar debidamente fundados y motivados.

Además, en nuestro sistema jurídico prevalece el principio de que, contra la observancia de la ley no puede alegarse ignorancia, desuso, costumbre o práctica en contrario; en otras palabras, la costumbre no puede derogar la ley.

En consecuencia, la costumbre no puede variar los contenidos esenciales de toda ley fiscal, puesto que nuestra obligación de contribuir y las excepciones a ésta, sólo pueden derivar de lo establecido en la ley fiscal respectiva.

Sin embargo, tenemos que por lo que se refiere al derecho fiscal, es innegable el hecho de que la costumbre opera únicamente en el trámite de los procedimientos fiscales, consistente en la tramitación de asuntos ante las autoridades administradoras de las contribuciones, pues ante la falta o indebida regulación de tales procedimientos, se han originado prácticas seguidas rígidamente por los empleados de las oficinas receptoras, que por su continua repetición y la convicción de ser obligatorias, pueden llegar a crear "normas fiscales" de procedimiento o de tramitología fiscal.

3.12. LA DOCTRINA

La doctrina se constituye por el conjunto de estudios y opiniones que los especialistas del derecho fiscal realizan o emiten en sus obras (libros, artículos y monografía).

A la doctrina le corresponde desarrollar, precisar y definir los conceptos contenidos en la ley y sus reglamentos, clasificándolos, explicándolos y ejemplificándolos, desarrollando una actividad intelectual y conceptual, esencialmente constructiva para el derecho fiscal, haciéndolo avanzar rápida y sistemáticamente.

La doctrina no ha sido considerada como fuente directa del derecho fiscal, porque no constituye un procedimiento encaminado a la creación de normas jurídicas, y las opiniones de los especialistas por respetables y prestigiados que

sean, no tiene fuerza obligatoria alguna para los propios contribuyentes, las autoridades fiscales o los tribunales competentes.

En virtud de lo anterior se le ha considerado como fuente indirecta del derecho fiscal, porque los criterios, opiniones o sugerencias de los especialistas llegan a influir únicamente en el ánimo del legislador, cuando dicta nuevas leyes o modifica y adiciona o deroga las existentes, así como de los tribunales que al sentar la jurisprudencia deseen fundar sus resoluciones en opiniones doctrinarias.

3.13. PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO

Los principios generales del derecho se constituyen por los criterios o ideas fundamentales de un sistema jurídico determinado, que se presentan en la forma concreta de aforismos y cuya eficacia, como norma supletoria de la ley, depende del reconocimiento expreso del legislador.

Por lo que a nuestro sistema jurídico se refiere, de acuerdo con la Constitución Federal, en su artículo 14 se establece que en los juicios del orden civil la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a la falta de ésta, se fundará en los principios generales del derecho.

No obstante que dicho precepto constitucional se refiere únicamente a los juicios del orden civil, se debe interpretar que dicha disposición, en ningún momento estimó limitar su contenido a la materia civil, sino que puede aplicarse a otras ramas del derecho, sin que se viole la disposición mencionada.

Por lo que se refiere al derecho fiscal, tenemos que el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, en su segundo párrafo, establece que las disposiciones que no establezcan cargas o excepciones a los particulares, ni se refieran a infracciones ni sanciones, se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica, y que a falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común, limitando dicha aplicación, a que no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Con base en la disposición anterior, los principios generales del derecho constituyen una fuente expresamente reconocida por la ley, al considerarla como elemento de interpretación e integración de las normas jurídicas de carácter fiscal, que no se refieran a las que establecen cargas o excepciones a los particulares, ni establezcan infracciones o sanciones.

Además, el Tribunal Fiscal de la Federación ha sostenido que está facultado para resolver los casos concretos sometidos a su consideración, no previstos expresamente en la ley, usando los medios de interpretación que autorizan los mismos ordenamientos legales. Así el artículo 14 constitucional prescribe que en el caso de que la ley sea oscura o dudoso su texto, u omisa, debe echar mano de todos los recursos que el arte de la interpretación ofrece (interpretación histórica, lógica y sistemática) y si agotados éstos le revela que el caso sometido a su decisión no está previsto, el Tribunal tiene obligación de colmar la laguna fundando su sentencia en los principios generales del derecho.

Por otra parte, tenemos que la Suprema Corte de Justicia de la Nación los ha definido como verdades jurídicas notorias, indiscutiblemente de carácter general, como su nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la ciencia del derecho, de tal manera que el juez pueda dar la solución que el mismo legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso; siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas y omisiones han de llenar.

Como ejemplos de principios generales del derecho tenemos los siguientes: "A lo imposible nadie está obligado"; "Quien puede lo más puede lo menos"; "Nadie está obligado a declarar en su contra"; "El derecho de que la cosa que es nuestra no puede dejar de serlo, mientras no constituimos un título de dominio"; "El juez debe resolver en favor de quien trate de librarse de perjuicios y en contra del que pretende obtener un lucro indebido"; "Hay que tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales".

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje, que el alumno realice por escrito en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las fuentes formales del derecho fiscal mexicano.
2. Formule un cuadro comparativo de las fuentes formales del derecho fiscal mexicano, que contenga el concepto, fundamento legal, características, clases, ejemplos de aplicación y la influencia del mismo, en el derecho fiscal mexicano.
3. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de fuente del derecho.
2. Mencione los tres aspectos desde los cuales pueden considerarse las fuentes del derecho.
3. Describa las fuentes formales del derecho fiscal mexicano.
4. Defina el concepto de ley y explique sus características.
5. Explique por qué la ley se considera como fuente del derecho fiscal mexicano.
6. Defina el concepto de decreto-ley.
7. Mencione el fundamento constitucional de la existencia del decreto-ley.
8. Explique por qué el decreto-ley constituye una excepción al principio de división de poderes de nuestro país.

9. Mencione cuál es la finalidad de la existencia del decreto-ley en nuestra legislación.
10. Justifique el decreto-ley como fuente formal del derecho fiscal mexicano.
11. Defina el concepto de decreto-delegado.
12. Mencione el fundamento constitucional de la existencia del decreto-delegado.
13. Justifique el decreto-delegado como fuente formal del derecho fiscal mexicano.
14. Cite dos ejemplos de aplicación del decreto-delegado en nuestra legislación fiscal federal.
15. Señale las diferencias entre decreto-ley y decreto-delegado.
16. Defina el concepto de reglamento.
17. Señale la diferencia entre ley y reglamento.
18. Mencione las clases de reglamento que existen.
19. Indique cuál es el órgano facultado legalmente para expedir reglamentos fiscales.
20. Precise de qué manera el reglamento influye en el derecho fiscal mexicano.
21. Señale las características de los reglamentos fiscales.
22. Cite cinco ejemplos de reglamentos fiscales.
23. Defina el concepto jurídico de circulares.
24. Mencione cuál es el contenido de las circulares.
25. Exprese las características de las circulares.
26. Indique los dos tipos de circulares que existen.
27. Explique cuál es la influencia de las circulares en el derecho fiscal mexicano.
28. Cite tres ejemplos de circulares y precise a qué clase pertenecen.
29. Defina el concepto de jurisprudencia.
30. Mencione los órganos facultados en nuestra legislación para crear jurisprudencia.
31. Explique cuál es la influencia de la jurisprudencia en el derecho fiscal mexicano.
32. Cite cinco ejemplos de jurisprudencia en materia fiscal, señalando el órgano que la establece.
33. Defina el concepto de convenios internacionales.
34. Mencione cuál es el fundamento constitucional y el objeto de la existencia de los tratados internacionales.
35. Mencione cuál es la influencia de los tratados internacionales en el derecho fiscal mexicano.
36. Cite dos ejemplos de tratados internacionales en materia fiscal.
37. Defina el concepto de convenios interestatales o de coordinación fiscal.
38. Señale el fundamento legal de los convenios interestatales o de coordinación fiscal.
39. Mencione cuál es el objeto de la celebración de los convenios interestatales o de coordinación fiscal.
40. Explique cuál es la influencia de los convenios interestatales o de coordinación fiscal en el derecho fiscal mexicano.
41. Defina el concepto de costumbre.

42. Mencione los elementos que integran la costumbre.
43. Explique las clases de costumbre que distingue la doctrina.
44. Justifique la existencia de la costumbre en el derecho fiscal mexicano.
45. Defina el concepto de doctrina.
46. Justifique la influencia de la doctrina en el derecho fiscal mexicano.
47. Mencione qué entiende por principios generales del derecho.
48. Justifique la influencia de los principios generales del derecho en el derecho fiscal mexicano.
49. Cite cinco ejemplos de principios generales del derecho.

4. Teorías que justifican la existencia de las contribuciones

4.1. Introducción • 4.2. Clasificación de las teorías que justifican la existencia de las contribuciones • 4.3. Justificación histórica • 4.4. Justificación económica • 4.5. Justificación doctrinaria • 4.5.1. Teoría de los servicios públicos • 4.5.2. Teoría de la relación de sujeción • 4.5.3. Teoría de la necesidad social • 4.5.4. Teoría del seguro • 4.5.5. Teoría simplista • 4.6. Justificación en nuestra legislación federal

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio de este capítulo, el alumno será capaz de:

- Explicar y analizar críticamente las diversas teorías formuladas por la doctrina para justificar la existencia de las contribuciones, desde el punto de vista histórico, económico, doctrinario y jurídico.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 4.1. Explicar la justificación histórica y económica del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones.
- 4.2. Mencionar las teorías doctrinarias que se han elaborado para justificar el derecho del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones.
- 4.3. Explicar la teoría de los servicios públicos y las críticas que se le han formulado.

- 4.4. Señalar con qué otro nombre se le conoce a la teoría de los servicios públicos.
- 4.5. Explicar la teoría de la relación de sujeción y la crítica que se le ha formulado.
- 4.6. Explicar la teoría de la necesidad social.
- 4.7. Mencionar las dos clases de necesidades del Estado que son equiparables a las del hombre.
- 4.8. Explicar la teoría del seguro y las críticas que se le han formulado.
- 4.9. Explicar la teoría simplista y la crítica que se le ha formulado.
- 4.10. Indicar cuál es el fundamento jurídico del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones en nuestra legislación federal.
- 4.11. Precisar cuál es el destino del producto de las contribuciones establecidas en nuestro país.
- 4.12. Definir el concepto de gasto público.
- 4.13. Explicar las características del gasto público.

4.1. INTRODUCCIÓN

La doctrina ha elaborado variadas y diversas teorías que tienden a justificar el derecho del Estado para crear y percibir el producto de las contribuciones establecidas en la legislación de los diversos países. Estas teorías no son arbitrarias ni caprichosas, sino el producto de circunstancias como el tiempo, lugar y modo que prevalecen en determinado momento histórico.

Todas las teorías esgrimidas tienden a justificar el indiscutible derecho de todo Estado de imponer y percibir el producto de las contribuciones, estableciendo gravámenes sobre determinadas actividades, como lo son las rentas, el capital, la posesión, la producción, la distribución y los consumos.

4.2. CLASIFICACIÓN DE LAS TEORÍAS QUE JUSTIFICAN LA EXISTENCIA DE LAS CONTRIBUCIONES

Las teorías que se han elaborado, tendientes a justificar la existencia de las contribuciones, parten desde diferentes puntos de vista, así tenemos una:

- Justificación histórica.
- Justificación económica.
- Justificación doctrinaria.
- Justificación en nuestra Constitución Federal.

Estas teorías se analizarán brevemente, exponiendo su contenido y las críticas que les han formulado a las mismas, de acuerdo con nuestra legislación fiscal federal, tomando en cuenta que no todas ellas se adaptan, ni tienen su origen en nuestro sistema jurídico o económico, ni relación con el mismo.

4.3. JUSTIFICACIÓN HISTÓRICA

Como justificación de carácter histórico para explicar la obligación de los particulares de desprenderse de parte de su riqueza, para ayudar al Estado al debido cumplimiento de sus funciones propias de derecho público, se ha manifestado que está fuera de toda discusión que el hombre es un ser esencial y predominantemente social, pues dos de sus cualidades distintivas, que permiten además diferenciarlo de las otras criaturas que habitan la tierra, la inteligencia y el lenguaje, sólo pueden ejercitarse a través de la vida en sociedad. Es así como desde sus más remotos orígenes el hombre buscó la compañía de sus semejantes para poder subsistir y progresar.

La sociedad humana ha tenido las etapas o momentos históricos siguientes: la comunidad primitiva, el esclavismo, el feudalismo, el capitalismo en sus fases mercantilista e imperialista y el comunismo en sus fases socialista y científico.

En todas estas etapas del desarrollo histórico de la sociedad se advierten necesidades diferentes, de acuerdo con sus circunstancias políticas, económicas, sociales y culturales, en un momento dado.

Las necesidades o requerimientos de una población nómada difieren de las de una sedentaria, las cuales son más complejas.

Este tipo de vida tiene como ventaja que el hombre pueda dedicarse libre y tranquilamente a las actividades productivas, sin embargo, para poder aprovechar adecuadamente este estilo de vida, surge la necesidad de crear un ente denominado Estado, y dotarlo del poder necesario para que se encargue de la satisfacción de las necesidades colectivas, que individualmente no se pueden cubrir, como lo son además de las de dirección del grupo, defensa e impartición de justicia, las relativas a los servicios públicos, que incluyen los de policía, transporte, educación y otros.

A estas actividades, denominadas primarias, vienen a sumárseles otras más complejas, como lo son la medicina social, transportación colectiva y hasta masiva, suministro de energía eléctrica, agua potable y alcantarillado, regulación del crédito público y banca, que actualmente requieren del Estado un gran esfuerzo, para su debida satisfacción.

La decisión de crear al Estado, para que se encargue de las tareas y funciones colectivas, trajo como consecuencia la obligación, por parte de la población, de dotarle de los recursos económicos necesarios para sufragar el costo de los servicios públicos.

En tal virtud, la justificación histórica de la existencia de la relación jurídico-contributiva surge en el momento en que la sociedad, al pasar del nomadismo a la vida sedentaria, obligó a su población a privarse de una parte de su riqueza generada,

para dotar al Estado de los fondos y recursos económicos necesarios para la satisfacción de todas las necesidades de carácter colectivo, sin cuya atención ninguna sociedad podría subsistir. Estas aportaciones históricamente se han denominado tributos y actualmente contribuciones.

4.4. JUSTIFICACIÓN ECONÓMICA

En relación con la justificación económica de la existencia de las contribuciones, se tiene que dentro de las múltiples y variadas funciones del Estado, algunas son demasiado complejas pero indispensables para la consecución de sus fines. El Estado no sólo está orientado al cumplimiento de sus leyes fundamentales y de sus objetivos políticos más trascendentes; también dirige su actividad diaria hacia grandes objetivos y metas, sociales y económicas. La selección de objetivos socioeconómicos, la obtención de medios para alcanzarlos, las erogaciones que realiza y la administración y gestión de los recursos patrimoniales son varias de las tareas más importantes del Estado, las cuales constituyen precisamente la actividad financiera.

El concepto de actividad financiera comprende todo lo concerniente a la hacienda pública, y ésta constituye el gran marco de la actividad financiera estatal que incluye la totalidad de las medidas políticas, financieras, económicas y aun sociológicas, de que el Estado dispone para cumplir sus fines.

En un principio la hacienda feudal presentaba una estructura deficiente, pues las necesidades se limitaban a las necesidades de los señores feudales. Éstas eran cubiertas con los ingresos de la economía de los mismos señores feudales y por regalías, así como por el cobro de algunos impuestos y la prestación de servicios por parte de los súbditos; por su parte, la hacienda pública moderna presenta un presupuesto y una contabilidad estatal o gubernamental estrictamente ordenados. En este sistema se utiliza la recaudación de ingresos derivados de las actividades de la economía comercial del Estado y de contribuciones, como el medio más idóneo para allegar los recursos económicos necesarios para la satisfacción de sus funciones.

La justificación económica del Estado para percibir el producto de las contribuciones tiene características diferentes, según sea el grado de relación que guarde con los diferentes sectores que integran la economía nacional y según sea su sistema político; así tenemos que una hacienda pública que opere en una economía de mercado descentralizada, conduce siempre a un sistema de economía mixta, como en los países occidentales; en este caso el Estado requiere de ingresos para cubrir las necesidades de una comunidad y para orientar de alguna manera la economía nacional; en igual forma, la utilización de los recursos financieros recaudados se encuentra consignada en forma expresa en el presupuesto público aprobado por el Estado, cosa contraria sucedía en las economías de administración centralizada de los países socialistas, donde la hacienda pública es parte integral de un plan general del Estado para organizar y centralizar las actividades económicas de la nación.

En nuestro país impera el primer tipo de administración de la economía pública, reservándose el Estado la facultad de regirla y orientarla a las necesidades de orden económico y social de la población, denominada “rectoría económica del Estado”.

4.5. JUSTIFICACIÓN DOCTRINARIA

Las teorías de carácter doctrinario que se han elaborado para justificar el derecho del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones, son las siguientes:

- Teoría de los servicios públicos.
- Teoría de la relación de sujeción.
- Teoría de la necesidad social.
- Teoría del seguro.
- Teoría simplista.

4.5.1. Teoría de los servicios públicos

Esta teoría considera que las contribuciones tienen como fin primordial costear los servicios públicos que el Estado presta, por lo que estima que lo que los particulares pagan por concepto de contribuciones es el equivalente a los servicios públicos recibidos. También se le conoce como teoría de la equivalencia o teoría del beneficio.

Se estima, de acuerdo con esta teoría, que el importe de las contribuciones que se pagan es el equivalente al valor de los servicios que presta el Estado.

Sin embargo, esta teoría ha tenido que soportar las siguientes críticas: La crítica principal que se le ha hecho a esta teoría es en el sentido de que el Estado, a través de las contribuciones, no solamente sufraga los servicios públicos, sino también los de otras actividades que son realizadas con fines de interés social o económico.

La segunda crítica que se le ha formulado a esta teoría ha sido en el sentido de que no todas las leyes fiscales tienen la finalidad de proporcionar recursos al Estado, sino que ello es ajeno al propósito que fundamenta la emisión de dichas leyes.

Además, esta justificación se ha considerado como vaga e imprecisa, en virtud de que el concepto de servicio público es variable o mutable, por estar supeditado a las ideas político-financieras de las personas que se encuentren como titulares de los puestos ejecutivos, en una época y lugar determinados.

4.5.2. Teoría de la relación de sujeción

Esta teoría ha considerado que la obligación del contribuyente de proporcionar recursos al Estado, deriva de la simple calidad de ser ciudadano de un Estado; dicha

obligación surge de la condición del súbdito, “de su deber de sujeción”, no estando condicionada dicha obligación a que el contribuyente perciba beneficios o ventajas como fundamento jurídico para contribuir.

Como crítica a esta teoría se ha considerado que no sólo los súbditos están obligados a contribuir con el país de origen, sino también los extranjeros. Esta crítica se ha estimado débil frente al fondo que encierra la teoría de la relación de sujeción, toda vez que es producto del alto concepto que los contribuyentes o habitantes de algunos países europeos tienen no sólo sobre su obligación de contribuir, sino de hacerlo con honestidad.

4.5.3. Teoría de la necesidad social

Esta teoría estima que la obligación de contribuir es para la satisfacción de las necesidades sociales que están a cargo del Estado.

Considera que las necesidades del Estado son equiparables a las del hombre, dividiéndolas en dos clases de necesidades: físicas y espirituales.

Las necesidades físicas del hombre son alimentación, vestido, habitación y, en general, todas aquellas indispensables para poder subsistir. Satisfechas las necesidades físicas, el hombre puede satisfacer las demás, que significan mejorar sus condiciones de vida, las que lo elevarán espiritualmente y le permitirán una superación personal.

La sociedad tiene que satisfacer, al igual que el hombre en lo individual, necesidades a fin de poder subsistir primero, y elevarse espiritualmente después, lo cual se puede lograr con los recursos que el Estado percibe por concepto de contribuciones.

Las necesidades físicas de la sociedad, similares a las del hombre individual, son el alimento, la vivienda, vestido y servicios públicos, y en cuanto a las necesidades espirituales de la sociedad podemos citar escuelas, universidades, museos y campos deportivos.

Esta teoría tiene aplicación en nuestro sistema federal; toda vez que el gobierno, mediante la creación de diversos organismos y demás entes públicos, y a partir de la erogación de elevados presupuestos trata de satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad mexicana. Así tenemos que para satisfacer las necesidades físicas, contamos con la Conasupo (Comisión Nacional de Subsistencias Populares), que es un gran organismo oficial cuya finalidad es mantener al alcance de las personas de escasos recursos artículos de primera necesidad a precios accesibles, y otros organismos de naturaleza análoga.

Para satisfacer las necesidades espirituales de la sociedad, el gobierno mexicano proporciona en forma gratuita, entre otras, la educación preescolar, la educación primaria, secundaria y hasta nivel superior, creando las instituciones necesarias para tal efecto.

4.5.4. Teoría del seguro

Los seguidores de esta teoría estiman que las cantidades que se pagan por concepto de contribuciones, es como el pago de una prima que los particulares hacen al Estado por la protección de sus vidas y su patrimonio.

Esta teoría ha sido objeto de las siguientes críticas. Que la actividad del Estado no se ha reducido en ningún tiempo, ni podría estarlo nunca, a una simple función de protección del patrimonio de sus habitantes. De actuar el Estado como una empresa de seguros, tendría la obligación, al realizarse algún siniestro, de indemnizar al dañado, de manera que en el caso, por ejemplo, de un homicidio, el Estado debería indemnizar a los familiares de la víctima.

De acuerdo con nuestra estructura jurídica, el Estado mexicano no procede de esta manera, porque su función no consiste, tratándose de los servicios de seguridad, en garantizar el respeto de la vida o de las propiedades de sus habitantes o indemnizarlos en caso de violación, sino que consiste en tratar de evitar la realización de cualquier acto que lesione a sus miembros y castigar al que lo realice, de modo que su acción será simplemente preventiva o represiva, en su caso.

Otras críticas sostienen que dicha teoría parte de un principio falso, porque la actividad del Estado no se ha reducido en ningún momento, ni podrá estarlo nunca, a una simple función de protección del patrimonio de sus miembros.

Se estima, además, de que si bien es cierto que el Estado destina a los servicios de seguridad de sus miembros determinadas cantidades, éstas constituyen una pequeñísima parte de los presupuestos de egresos respectivos, en comparación con las grandes cantidades que están destinadas a fines absolutamente diversos, como las obras públicas, salubridad, educación y economía.

No obstante lo anterior, tenemos que en algunos países, donde se ha incrementado notablemente la violencia criminal, se ha tenido que compensar a las víctimas de dichos crímenes.

Lo anterior, en virtud de que los sistemas de gobierno de la mayor parte de los países del mundo toman bajo su cuidado a las personas acusadas de un delito, pero hacen caso omiso de las personas que sufren el daño; debiéndose dar atención especial a las víctimas del crimen, a aquel que sufre por la causa del delito, pues es a él al que la sociedad le ha fallado miserablemente. Cuando la protección de la sociedad no es suficiente para prevenir que las personas sean víctimas, la sociedad debiera, entonces, tener la obligación de compensar a la víctima por el fracaso de su protección.

A medida que la violencia criminal aumenta, se justifica el hecho de que el gobierno vea la manera de compensar a las víctimas inocentes de una conducta criminal, al menos en el caso de homicidio cuando existan menores de edad o incapacitado, y en el delito de abandono de menores, en un primer intento, en lo económico y en lo psicológico.

4.5.5. Teoría simplista

Esta teoría estima que el pago de las contribuciones es un deber que no necesita fundamento jurídico especial.

Considera el deber de contribuir como un axioma que en sí mismo no reconoce límites; pero que los tiene en cada caso particular en las razones de oportunidad que aconseja la tendencia de servir al interés general.

Estima que así como la nación y el Estado, no sólo en casos graves, sino fundamentalmente en todo tiempo, pueden pedir la ofrenda de la vida a todo ciudadano, sin que para ello necesite ningún fundamento jurídico especial, así también tratándose de la ofrenda de cosas mucho menos valiosas que la vida. Debe considerarse como un axioma el que cada cual debe aportar a la comunidad las fuerzas y valores económicos de que dispone, cuando así lo exige el bien general.

Esta teoría ha sido criticada por sencilla, y hasta cierto punto materialista, quedando al margen de la filosofía, la moral, la economía y la ciencia jurídica.

4.6. JUSTIFICACIÓN EN NUESTRA LEGISLACIÓN FEDERAL

En nuestro país el fundamento del Estado para imponer contribuciones y percibir su producto, es estrictamente jurídico, y deriva del contenido de la fracción IV del artículo 31 de la Constitución Política del país, la cual establece que es obligación de todo ciudadano, entre otras, la 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.

Del precepto anterior se desprende que el producto de las contribuciones es para sufragar los gastos públicos del Estado, no definiendo nuestra Constitución dicho concepto.

Sin embargo, por gasto público debemos entender toda erogación hecha por el Estado, a través de su administración activa, destinada a satisfacer las funciones de sus entidades, en los términos previstos en el presupuesto de egresos.

De la anterior definición se desprenden las siguientes características del gasto público.

- a) Que la erogación sea hecha a través de la *administración activa*. Sobre esta característica tenemos que en los términos de los artículos 31, fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal, sólo existe obligación de cubrir las contribuciones decretadas por el Congreso de la Unión, en cuanto basten a satisfacer el presupuesto de egresos, y éste sólo prevé las erogaciones que la Federación hará a través de su administración activa, por tanto, serán gastos públicos la erogación que se realice por conducto de ésta.

Por administración activa de la Federación, debemos entender la integrada por las secretarías y departamentos de Estado y entes autorizados (Instituto Mexicano del Seguro Social por ejemplo), así como los demás poderes de la

Unión (Legislativo y Judicial), en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal y las Leyes de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación.

- b) Que la erogación se destine a satisfacer las funciones de los entes que constituyen la administración activa de la Federación. Esta característica deriva de la disposición constitucional (art. 74 frac. IV), conforme a la cual la revisión por el Congreso de la Unión de la cuenta anual no se limitará a investigar si las cantidades gastadas están o no de acuerdo con las partidas respectivas del presupuesto de egresos, sino que tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas; o sea, que se extenderá al examen de la exactitud o justificación de los gastos hechos y a las responsabilidades a que hubiere lugar, y como consecuencia que toda erogación ajena a las funciones determinadas por la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, a la secretaría o departamento o ente autorizado, sea rechazada por el Congreso de la Unión y el funcionario que la autorizó quedará sujeto a las responsabilidades correspondientes.
- c) Que la erogación esté prevista en el presupuesto de egresos. De conformidad con lo establecido por el artículo 126 de la Constitución Federal, debemos considerar que no basta que el pago se haga a través de la administración activa y que el mismo tienda a satisfacer la función que corresponda, para que se considere gasto público, sino que además es indispensable que el renglón respectivo se encuentre previsto en el presupuesto de egresos de la Federación, pues el citado precepto establece en forma expresa que no podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior. Como única excepción a lo anterior, se tiene el caso previsto por el artículo 75 de la propia Constitución, que señala que cuando por cualquier circunstancia se omita fijar la remuneración que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley, se entenderá señalada la que se hubiere tenido fijada en el presupuesto anterior, o en la ley que estableció el empleo.
- d) Que la erogación se haga con cargo a la partida destinada en el renglón respectivo. Como última característica, tenemos que el gasto debe estar previsto en el renglón respectivo y que cuente con la asignación correspondiente, toda vez que el sistema rígido incorporado en el Presupuesto de Egresos, no permite gasto alguno en exceso de lo que esté comprendido en él o determinado por ley posterior. En consecuencia, la administración activa sólo puede disponer o gastar únicamente el monto de lo previsto, correspondiendo al Congreso de la Unión exigir responsabilidades, en virtud de que no estamos obligados a contribuir en cantidades mayores a las previstas previamente en el Presupuesto de Egresos respectivo.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje, que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Un análisis crítico de las diversas teorías que justifican la existencia de las contribuciones comparativamente con nuestro país.
Para tal efecto, debe hacerse una síntesis de la teoría respectiva, así como de las críticas que se formulen al respecto, citando ejemplos que las justifiquen.
2. Formular un cuadro sinóptico que contenga las teorías que justifican la existencia de las contribuciones.
3. Elaborar un cuadro esquemático de la justificación doctrinaria de la existencia de las contribuciones.
4. Formular un cuadro sinóptico que contenga las características del gasto público.
5. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Explique la justificación histórica del Estado, para imponer y percibir el producto de las contribuciones, sintetizadamente.
2. Explique la justificación económica del Estado, para imponer y percibir el producto de las contribuciones.
3. Mencione las teorías doctrinarias que se han elaborado para justificar el derecho del Estado para imponer y percibir el producto de las contribuciones.
4. Explique la teoría de los servicios públicos.
5. Mencione las críticas que se le han formulado a la teoría de los servicios públicos.
6. Señale con qué otro nombre se le conoce a la teoría de los servicios públicos.
7. Explique la teoría de la relación de sujeción.
8. Mencione las críticas que se le han formulado a la teoría de la relación de sujeción.
9. Explique la teoría de la necesidad social.
10. Cite las dos clases de necesidades del Estado, que son equiparables a las del hombre.
11. Mencione cuáles son las necesidades físicas y espirituales del hombre de acuerdo con esta teoría.
12. Mencione cuáles son las necesidades físicas y espirituales de la sociedad.
13. Cite tres ejemplos con los cuales el Estado trata de satisfacer las necesidades físicas y espirituales de la sociedad.
14. Explique la teoría del seguro.
15. Señale las críticas que se le han formulado a esta teoría.
16. Explique la teoría simplista.

17. Mencione la crítica que se le ha formulado a la teoría simplista.
18. Indique cuál es el fundamento jurídico en nuestra legislación federal, para que el Estado pueda imponer y percibir el producto de las contribuciones.
19. Señale cuál es el destino del producto de las contribuciones establecidas en nuestro país.
20. Explique las características que debe reunir toda erogación realizada por el Estado, para que se considere como gasto público.

5. Principios doctrinales de las contribuciones

5.1. Introducción • 5.2. Principios teóricos de Adam Smith • 5.2.1. El principio de justicia • 5.2.2. El principio de certidumbre • 5.2.3. El principio de comodidad • 5.2.4. El principio de economía • 5.3. Principios teóricos de las contribuciones de Adolfo Wagner • 5.3.1. Principios de política financiera • 5.3.2. Principios de economía pública • 5.3.3. Principios de equidad o repartición equitativa de las contribuciones • 5.3.4. Principios de administración fiscal • 5.4. Principios teóricos de las contribuciones de Harold M. Sommers • 5.4.1. Principio de la capacidad de pago • 5.4.2. Principio del beneficio • 5.4.3. Principio del crédito por el ingreso ganado • 5.4.4. Principio de la ocupación plena • 5.4.5. Principio de la conveniencia

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Enunciar justificadamente cuáles son los principios doctrinales que deben reunir las contribuciones establecidas por el Estado.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 5.1. Mencionar cuáles son los principios teóricos de las contribuciones establecidas por Adam Smith.
- 5.2. Señalar en qué obra fueron establecidos dichos principios.
- 5.3. Explicar el principio de justicia y las dos reglas que deben desarrollarse para considerar una contribución como justa y equitativa.
- 5.4. Explicar el concepto de generalidad para efectos fiscales y citar ejemplos para explicar el concepto de generalidad.
- 5.5. Explicar la excepción a la regla de generalidad para efectos fiscales.

- 5.6. Explicar el concepto de uniformidad para efectos fiscales.
- 5.7. Explicar el principio de certidumbre y mencionar cuáles son las reglas que deben respetarse para cumplir con dicho principio.
- 5.8. Explicar el principio de comodidad y citar ejemplos en los cuales actualmente se trata de cumplir en lo posible con este principio.
- 5.9. Explicar el principio de economía y mencionar las causas que vuelven antieconómica una contribución.
- 5.10. Mencionar cuáles son los principios teóricos establecidos por Adolfo Wagner.
- 5.11. Precisar en cuántas categorías se agrupan los principios teóricos establecidos por Adolfo Wagner.
- 5.12. Explicar los principios de política financiera, de suficiencia de la imposición y de elasticidad de la imposición.
- 5.13. Precisar lo que debe entenderse por elección de buenas fuentes y buenas clases de las contribuciones.
- 5.14. Explicar el principio de equidad o repartición equitativa de las contribuciones y la forma de alcanzarlo.
- 5.15. Explicar el principio de administración fiscal y la forma de lograrlo.
- 5.16. Explicar los principios teóricos de las contribuciones de Harold M. Sommers.
- 5.17. Explicar el principio de capacidad de pago y citar ejemplos de su aplicación en nuestra legislación fiscal federal.
- 5.18. Explicar el principio del beneficio.
- 5.19. Explicar el principio del ingreso ganado y cuál es la finalidad de este principio.
- 5.20. Explicar el principio de la ocupación plena y citar ejemplos de él, en nuestra legislación fiscal federal.
- 5.21. Explicar el principio de conveniencia y citar ejemplos de su aplicación en nuestra legislación fiscal federal.
- 5.22. Analizar comparativamente los principios teóricos de Adam Smith, Adolfo Wagner y Harold M. Sommers, estableciendo sus similitudes y diferencias.

5.1. INTRODUCCIÓN

Son muchos los tratadistas que han establecido determinados principios de carácter teórico o doctrinal, que según su concepción o justificación debe tener en mente el legislador cuando pretenda crear o modificar una disposición fiscal.

El Estado en el ejercicio del *jus imperium* que le es propio, establece los conceptos por los cuales debemos pagar contribuciones; sin embargo, para que esta obligación no sea injusta o arbitraria, debe sujetarse lo más posible a estos principios de carácter teórico, formulados por los investigadores de las finanzas públicas, quienes son economistas.

Los tratadistas han enfocado dichos principios hacia los impuestos, por ser éstos la fuente más importante de los ingresos del Estado moderno, los cuales constituyen una clase o forma de contribución.

Se verán primero los principios teóricos de Adam Smith, que se han considerado como clásicos o fundamentales, y después los principios teóricos que han señalado otros autores, como Adolfo Wagner y Harold M. Sommers, que son complementarios de los de Adam Smith.

5.2. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE ADAM SMITH

Adam Smith, en el libro V de su obra *De la riqueza de las naciones*, desarrolla en forma clara cuatro principios, de los cuales debe supeditarse toda norma jurídica fiscal, a efecto de que ésta cree un orden jurídico justo, que fomente el esfuerzo, la productividad y la imaginación creadora, que son la causa de la riqueza y no desalienten la actividad humana.

Dicha obra fue escrita por este economista inglés, desde hace más de dos siglos y continúa influyendo actualmente de manera decisiva en las legislaciones fiscales de todos los países del mundo con economías de mercado o capitalistas.

Los principios considerados como fundamentales son el de justicia, el de certidumbre, el de comodidad y el de economía.

5.2.1. El principio de justicia

Considera que los habitantes de cada Estado deben contribuir al sostenimiento del gobierno, en una proporción lo más cercana posible a sus respectivas capacidades; es decir, en proporción a los ingresos de que gozan o perciben bajo la protección del Estado. De la observancia o el menosprecio de esta máxima, depende lo que se llama equidad o falta de equidad de la imposición.

Lo fundamental de este principio es que las contribuciones deben ser justas y equitativas.

Para que se logre su contenido, debe desarrollarse a través de dos reglas que son: generalidad y uniformidad.

La *generalidad* significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la ley señala como hecho generador de la obligación fiscal. O sea, que si la ley grava el ingreso por el producto del trabajo, deben pagar dicho impuesto todas aquellas personas que obtenga un ingreso como producto de su trabajo, sin exclusión alguna, para que el impuesto reúna el requisito de generalidad.

Sin embargo, se ha sostenido que deben eliminarse, como excepción a esta regla, a aquellas personas que carecen de capacidad contributiva, o sea a quienes la ley señala con mínimos de subsistencia, por el monto del ingreso que perciben como producto de su trabajo, que es el equivalente al importe del salario mínimo fijado por la ley correspondiente. Establecerles un impuesto a quienes perciben el salario mínimo como ingreso, aunque sea de un peso, sería agravar más su ya de por sí precaria situación económica.

La *uniformidad* significa que todas las personas son iguales frente a la contribución, el impacto de la contribución igual para todos los que se encuentren en la misma situación; en otras palabras, el pago del gravamen debe de ser lo más cercano posible a la capacidad contributiva del particular, y por ésta debemos considerar, al menos por lo que se refiere al ingreso por producto del trabajo, el excedente de lo que la ley señala como mínimo de subsistencia.

5.2.2. El principio de certidumbre

Según este principio las contribuciones deben poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.

Al efecto señala Adam Smith, que la contribución que cada individuo está obligado a pagar debe ser fija y no arbitraria. La fecha de pago, la forma de realizarse, la cantidad a pagar, deben ser claras para el contribuyente y para las demás personas.

Cuando no suceda así, toda persona sujeta a una contribución se halla más o menos a merced del recaudador, el cual puede exagerar el importe del gravamen para cualquier contribuyente que le desagrade, o arrancarle, por la amenaza de esa gravación, algún presente o propina. La inseguridad de los impuestos estimula a la insolencia y favorece la corrupción de una clase de hombres, que ya por la función que desempeñan son impopulares, incluso cuando no son ni insolentes ni corruptos.

La certidumbre de lo que cada individuo deberá pagar es, en lo que respecta a las contribuciones, una cuestión de tan extrema importancia que es, y así parece deducirse de la experiencia de todas las naciones, que un grado muy considerable de desigualdad produce efectos menos dañinos que un grado muy pequeño de inseguridad.

La doctrina fiscal considera que este principio se cumple, si se respetan las siguientes reglas:

- Las leyes sobre contribuciones deben ser redactadas claramente, de manera que sean comprensibles para todos; no deben contener fórmulas ambiguas o imprecisas.
- Los contribuyentes deben tener todos los medios para conocer fácilmente las leyes, reglamentos, circulares que les afecten, o sea que los ordenamientos fiscales tengan bastante publicidad.
- Debe precisarse si se trata de una contribución federal, del Distrito Federal, estatal o municipal.
- Se debe preferir el sistema de cuotas al de derrama, por ser menos incierto.
- El legislador debe ser imparcial en el establecimiento de la contribución.
- Se debe evitar lo más que se pueda el contacto de la administración con el contribuyente para eliminar actos de corrupción.

- Las declaraciones que se tengan que formular, para el pago de las contribuciones, deben ser claras y sencillas, de manera que todo contribuyente las pueda entender y llenar con los datos que se requieran.

Para satisfacer este principio se requiere que el legislador precise con claridad el objeto, la base, la tasa o tarifa, las infracciones, sanciones, el momento de causación, la época y la forma de pago, para que por otros medios no se lleguen a alterar dichos elementos en perjuicio del contribuyente, y no se produzca incertidumbre en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

5.2.3. El principio de comodidad

Consiste en que toda contribución debe recaudarse en la época y la forma en la que es más probable que convenga su pago al contribuyente.

En otras palabras, deben escogerse aquellas fechas o periodo, que en atención a la naturaleza de la contribución, sean más propicias y ventajosas para que el contribuyente realice su pago.

La observancia de este principio por el legislador, trae como consecuencia un cumplimiento más efectivo de las obligaciones fiscales, principalmente la de pago, evitando la evasión fiscal.

Como ejemplo de que este principio ha sido debidamente respetado por el legislador, tenemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el título II de las sociedades mercantiles, establece que éstas deben pagar el impuesto a su cargo, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio; el impuesto al valor agregado debe pagarse dentro de los diez días siguientes de cada mes; además se facilita que el pago se haga en instituciones de crédito o por correo, facilitando más a los contribuyentes el cumplimiento de dichas obligaciones.

5.2.4. El principio de economía

Este principio establece que toda contribución debe planearse de modo que la diferencia de lo que se recauda sea superior a lo que se gasta en su administración, control y recaudación.

Señala como causas que convierten en antieconómica una contribución a las siguientes:

- El empleo de un gran número de funcionarios, cuyos sueldos pueden absorber la mayor parte del producto de la contribución, constituyendo dichos sueldos una especie del impuesto adicional con cargo al contribuyente.
- Las contribuciones no deben ser tan elevadas, para que no desanimen la inversión y producción individual.

- Las multas y otras penas, en que incurren voluntaria o involuntariamente los contribuyentes, cuando son excesivas o confiscatorias, arruinan a los particulares, desalentando el empleo productivo de sus capitales.
- Las frecuentes visitas y fiscalizaciones que hacen los visitadores fiscales, ocasionan molestias, vejaciones, operaciones, incomodidades innecesarias, la mayor parte de las veces a los contribuyentes, las cuales lejos de favorecer la recaudación la obstaculizan.

Se estima doctrinalmente que los gastos de la administración fiscal, control y recaudación no deben exceder de un 2 por ciento del total de lo recaudado.

Todos los principios fundamentales o básicos, sólo pueden realizarse a través de un sistema fiscal debidamente organizado y sistematizado, que aproveche los adelantos científicos y tecnológicos, además de elevar fundamentalmente la conciencia fiscal de los contribuyentes.

5.3. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES DE ADOLFO WAGNER

Los principios teóricos de las contribuciones que expresa el tratadista Adolfo Wagner, no varían sustancialmente de los expresados por Adam Smith, sino que los vienen a complementar o ampliar, desde otros puntos de vista y efectos, tomando en cuenta las nuevas formas de administración que ha impuesto la época moderna y las necesidades actuales.

Estos principios no deben ser considerados como absolutos, sino relativos, según el tiempo y el lugar; no deben estimarse aisladamente, sino en conjunto, debiendo ajustarse lo más posible a cada contribución que se establezca.

Son nueve los principios de Adolfo Wagner, y los agrupa en cuatro categorías, según los puntos de vista que los determinen, a saber:

- Principios de política financiera.
 - Suficiencia de la imposición.
 - Elasticidad de la imposición.
- Principio de economía pública.
 - Elección de buenas fuentes de contribución.
 - Elección de las contribuciones, tomando en cuenta sus efectos.
- Principios de equidad o repartición equitativa de las contribuciones.
 - Generalidad.
 - Uniformidad.
- Principio de administración fiscal, o de lógica en materia de imposición.
 - Fijeza de la imposición.
 - Comodidad de imposición.
 - Reducción de los gastos de recaudación.

5.3.1. Principios de política financiera

Estos principios están enfocados al establecimiento de las contribuciones, las cuales deben ser de acuerdo con las necesidades públicas y cubrir éstas con el producto de las contribuciones.

El principio de suficiencia de la imposición. Consiste en que las contribuciones deben cubrir las necesidades financieras de un periodo financiero dado, en la medida en que otras vías, o medios no pueden hacerlo o no sean admisibles.

El principio de elasticidad de la imposición. También llamado de movilidad, consiste en que las contribuciones deban ser adaptables a las variaciones de las necesidades financieras, de manera que en un sistema deben existir una o varias clases de contribuciones, que con un simple cambio de tarifas o tasas, sin provocar trastornos, produzcan, en casos de crisis los recursos económicos necesarios para hacerle frente a dicha situación.

5.3.2. Principios de economía pública

Estos principios deben tener en cuenta la elección de buenas fuentes de las contribuciones y la elección de éstas en cuanto a sus efectos.

Elección de buenas fuentes de las contribuciones. Es decir, resolver la cuestión de si debe gravarse sólo la renta o también la fortuna o el capital de los particulares o de la población, distinguir la cuestión desde el punto de vista de la economía pública y de la economía privada.

Elección de las clases de contribuciones, teniendo en cuenta los efectos de la imposición y de las diferentes clases de contribuciones, sobre aquellos que en realidad las pagan, y examen general de lo que se ha llamado repercusión de las contribuciones.

5.3.3. Principios de equidad o repartición equitativa de las contribuciones

Generalidad. Quiere decir que la contribución que se establezca debe pagarse por todos aquellos que se encuentren en la misma situación prevista por la ley, como generadora de la obligación fiscal, excluyendo sin romper este principio a las personas que la ley les ha establecido mínimos de subsistencia.

Uniformidad. Debe entenderse para estos efectos, en el sentido de que la contribución debe ser, en lo posible, proporcional a la capacidad de la prestación económica, la cual crece según en una progresión más rápida que la renta o los ingresos de las personas, o sea que el impacto de la contribución debe ser igual, y esto se logra cuando se grava más en la medida en que se obtienen mayores ingresos.

5.3.4. Principios de administración fiscal

Estos principios de fijeza, comodidad y tendencia a reducir los costos, son verdaderos axiomas que no necesitan demostración.

La fijeza tiene mayor efectividad si se siguen las siguientes reglas:

- La mayor preparación profesional y moral de los encargados de la administración fiscal.
- La simplificación del sistema fiscal y de su organización.
- Dar la indicación exacta y precisa de la fecha y lugar de pago, del monto de la suma debida y de las formas de extinción de la obligación contributiva.
- Emplear en las leyes, reglamentos y disposiciones fiscales de carácter general, un lenguaje claro, sencillo, simple y accesible a todos, en la medida de lo posible.
- Los ordenamientos fiscales deben tener rigor jurídico y ser precisos, para evitar las discusiones y las controversias estériles, tanto para el Estado como para los particulares.
- Juntamente con la ley, deben expedirse disposiciones administrativas, aclarando y ejemplificando el contenido de las leyes fiscales.
- Las disposiciones relativas a las sanciones, medios de defensa y ciertos principios fundamentales, deben hacerse del conocimiento del contribuyente, juntamente con las formas oficiales para las notificaciones, de manera obligatoria, como requisito formal.
- Debe usarse la prensa para dar a conocer las nuevas disposiciones fiscales, de interés general para todos los contribuyentes.

La comodidad no sólo beneficia al contribuyente, sino también al fisco, porque incrementa la recaudación, además debe tomarse en cuenta que el incumplimiento de las obligaciones fiscales muchas veces es por ignorancia o por lo complicado del contenido de las disposiciones fiscales.

La recaudación del costo de la administración fiscal, en sus diferentes manifestaciones, es un problema de técnica administrativa y depende de las condiciones de vida de la población del Estado, de la economía y de las clases de contribuciones establecidas.

5.4. PRINCIPIOS TEÓRICOS DE LAS CONTRIBUCIONES DE HAROLD M. SOMMERS

Los principios teóricos de las contribuciones que establece el tratadista de las finanzas públicas Harold M. Sommers, al igual que Adolfo Wagner, no varían sustancialmente de los expresados por Adam Smith, sino que los vienen a complementar, ampliar o subdividir, tomando en cuenta las nuevas formas de administración, de imposición y de control, que ha impuesto la época actual.

Los principios teóricos que considera este tratadista son:

- El principio de la capacidad de pago.
- El principio del beneficio.
- El principio del crédito por el ingreso ganado.
- El principio de la ocupación plena.
- El principio de la conveniencia.

5.4.1. Principio de la capacidad de pago

De acuerdo o en concordancia con este principio, se considera que los que poseen el mayor ingreso o riqueza pagan la mayor parte de la contribución, independientemente de los beneficios que reciban del gasto de estos fondos. El impuesto federal sobre los ingresos personales con sus tasas progresivas es un ejemplo. La finalidad del principio de la capacidad de pago es la de gravar más con el objeto de igualar la distribución del ingreso y la riqueza, puesto que a los ingresos más altos se les grava más fuertemente. La estructura de esta clase de contribuciones por sí sola tiene el efecto de igualar la distribución del ingreso de la riqueza.

5.4.2. Principio del beneficio

Este principio considera que los individuos y los negocios deben pagar de acuerdo con los beneficios que reciben de los gastos gubernamentales, aunque es difícil separar el principio del beneficio del de la capacidad de pago en aquellos casos en que los contribuyentes se benefician con los servicios gubernamentales generales. Este principio del beneficio sólo puede ser distinguido con claridad cuando el rendimiento de una contribución se destina a financiar un servicio concreto y determinado para el contribuyente.

5.4.3. Principio del crédito por el ingreso ganado

Este principio obtiene su nombre de una característica de las leyes del impuesto sobre los ingresos, que establece una deducción especial a los sueldos y salarios al computarse el ingreso gravable. La idea es que quienes obtuvieron sus ingresos como resultado de cualquier clase de trabajo, reciban un tratamiento favorable; o bien que el ingreso que la ley considera como no ganado, o sea aquel que proviene de las rentas, dividendos e intereses debiera ser gravado con tasas mayores. Ésta es una razón de la existencia de los impuestos sobre utilidades excedentes en algunos países.

La idea principal de este principio es de que se grava menos el ingreso como producto del trabajo, que cualquier otra clase de ingreso, en el cual no intervenga

directamente el trabajo personal, como lo es el caso de los ingresos por concepto del arrendamiento, intereses, regalías y dividendos.

5.4.4. Principio de la ocupación plena

Este principio estima que las contribuciones pueden estar formuladas con el objeto de estimular la producción y el empleo, sin tomar en cuenta consideraciones acerca de la capacidad de pago. Las contribuciones que se establezcan con el fin de fomentar y promover la producción y el empleo caen dentro de esta categoría.

5.4.5. Principio de la conveniencia

Este principio se refiere a los casos en que las contribuciones se establecen con el objeto de gravar lo más posible, con la menor dificultad. Estima que esta política es simplemente de conveniencia y tiene como finalidad que el contribuyente no se dé cuenta del impacto de la contribución, incorporándose en el precio del producto o servicio prestado, como ejemplo de este principio tenemos actualmente que la Ley del Impuesto al Valor Agregado en el artículo 32 fracción III, obliga a los contribuyentes que ofrezcan bienes o servicios al público en general, que incluyan el impuesto correspondiente en el precio del producto o servicio presentado.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico, en el cual se precisen ejemplificativamente los principios teóricos de las contribuciones de Adam Smith.
2. Esquematice ejemplificativamente los principios teóricos de las contribuciones de Adolfo Wagner.
3. Formule un cuadro sinóptico que contenga los principios teóricos de Harold M. Sommers.
4. Establezca esquemáticamente en forma comparativa los principios teóricos de las contribuciones de Adam Smith, Adolfo Wagner y Harold M. Sommers, señalando sus similitudes y diferencias.
5. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Determine cuál es la finalidad de la existencia de los principios teóricos de las contribuciones.
2. Explique cuáles son los principios teóricos de las contribuciones establecidos por Adam Smith y en qué obra fueron establecidos.

3. Explique el principio de justicia y las dos reglas que deben desarrollarse para considerar una contribución como justa y equitativa.
4. Explique el concepto de generalidad para efectos fiscales y señale la excepción a esta regla.
5. Señale tres ejemplos explicando el concepto de generalidad para efectos fiscales.
6. Explique el concepto de uniformidad para efectos fiscales.
7. Explique el principio de certidumbre.
8. Mencione cuáles son las reglas que deben respetarse para cumplir con el principio de certidumbre.
9. Explique el principio de comodidad y cite dos ejemplos en los cuales se cumple con este principio.
10. Explique el principio de economía y mencione las causas que vuelven antieconómica una contribución.
11. Mencione cuáles son los principios teóricos establecidos por Adolfo Wagner.
12. Precise en cuántas categorías se agrupan los principios teóricos de Adolfo Wagner.
13. Explique los principios de política financiera.
14. Explique el principio de suficiencia de la imposición.
15. Explique el principio de elasticidad de la imposición.
16. Precise lo que debe entenderse por elección de buenas fuentes de las contribuciones y por elección de las clases de contribuciones.
17. Explique el principio de equidad o de repartición equitativa de las contribuciones y la forma de alcanzarlo.
18. Explique el principio de administración fiscal y la forma de alcanzarlo.
19. Mencione los principios teóricos de las contribuciones de Harold M. Sommers.
20. Explique el principio de capacidad de pago y cite dos ejemplos de aplicación del principio de la capacidad de pago.
21. Explique el principio de beneficio.
22. Explique el principio del ingreso ganado y cuál es la finalidad de este principio.
23. Explique el principio de la ocupación plena y cite dos ejemplos de la aplicación del principio de ocupación plena, en nuestra legislación fiscal federal.
24. Explique el principio de conveniencia y cite dos ejemplos en nuestra legislación fiscal federal.

6. Principios jurídicos de las contribuciones

6.1. Introducción • 6.2. Clasificación de los principios jurídicos de las contribuciones • 6.3. Principios jurídicos constitucionales de las contribuciones • 6.4. Principios jurídicos constitucionales que se refieren a las garantías individuales • 6.4.1. La actividad fiscal del Estado no debe impedir ni coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución • 6.4.2. Las disposiciones fiscales no deben coartar el ejercicio del derecho de petición • 6.4.3. Las leyes fiscales no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. La contribución se debe establecer de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador de la obligación fiscal, debe ser sujeto de la contribución • 6.4.4. Las disposiciones fiscales no deben tener efectos retroactivos • 6.4.5. Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de audiencia • 6.4.6. Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de legalidad • 6.4.7. Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen los que se harán del conocimiento de los interesados • 6.4.8. Las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, deben ser mediante orden por escrito dictada por autoridad competente en la que se señale el lugar o lugares a visitar y las personas que vayan a practicar la visita, además de otros requisitos formales • 6.4.9. En tiempo de paz, no existe obligación de los particulares de dar alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones a los miembros del ejército • 6.4.10. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, no podrán ser revocadas de oficio por las autoridades fiscales • 6.4.11. El legislador puede establecer y regular todo lo relativo al delito fiscal • 6.4.12. En relación con la gratuidad de la impartición de la justicia y la prohibición de las costas judiciales, a que se refiere el artículo 17 constitucional, en materia fiscal está debidamente reglamentada • 6.4.13. En materia fiscal la aplicación de las sanciones pecuniarias es facultad de las autoridades administrativas; cuando se trate de delitos, corresponde a la autoridad judicial, la imposición de la sanción corporal que corresponda • 6.4.14. En materia fiscal están prohibidas las multas excesivas y las penas inusitadas o trascendentales • 6.4.15. La aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de contribuciones o multas, no se considera confiscación de bienes • 6.4.16. En materia fiscal ningún juicio debe tener más de tres instancias ni se puede juzgar a un contribuyente dos veces por los mismos hechos • 6.4.17. La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos que derivan de la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado • 6.4.18. La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos del sistema de planeación democrática del desarrollo nacional • 6.4.19. Las leyes fiscales no deben limitar el derecho de propiedad de los particulares • 6.4.20. Las leyes fiscales no deben otorgar exenciones a título particular • 6.5. Principios jurídicos constitucionales emanados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos • 6.5.1. Artículo 31 fracción IV constitucional • 6.5.2. Artículo 36 fracción I constitucional • 6.5.3. Artículo 38 fracción I constitucional • 6.5.4. Artículo 73 fracción VII constitucional • 6.5.5. Artículo 74 fracción IV constitucional • 6.5.6. Artículo 72 inciso h) constitucional • 6.5.7. Artículo 89 fracción I constitucional • 6.5.8. Artículo 115 fracción IV constitucional • 6.6. Principios jurídicos constitucionales referidos a la política económica

• 6.6.1. Artículo 73 fracciones IX y XXIX constitucional • 6.6.2. Artículo 124 constitucional • 6.6.3. Artículos 117 en sus fracciones III, IV, V, VI, VII y IX, y 118 fracción I • 6.6.4. Artículo 131 constitucional • 6.7. Principios jurídicos constitucionales referidos a la justicia administrativa • 6.7.1. Artículo 14 constitucional en su primer párrafo, regula lo relativo a la garantía de audiencia • 6.7.2. La garantía de legalidad está regulada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional • 6.7.3. El artículo 23 constitucional, que señala en forma expresa que ningún juicio deberá tener más de tres instancias • 6.7.4. El artículo 73 fracción XXIX-H constitucional, que regula el establecimiento de los tribunales de lo contencioso administrativo a nivel federal • 6.7.5. El artículo 104 fracción I-B constitucional, regula lo relativo al recurso de revisión que se interponga en contra de las resoluciones definitivas de los tribunales contencioso administrativos • 6.7.6. El artículo 116 fracción IV constitucional, regula lo relativo a la posibilidad de que los estados establezcan tribunales de lo contencioso administrativo, en sus respectivas jurisdicciones • 6.7.7. El artículo 122 fracción IV, inciso e), constitucional, regula lo relativo a la posibilidad de que el Distrito Federal establezca tribunales de lo contencioso administrativo, en su respectiva jurisdicción • 6.8. Principios jurídicos ordinarios

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Explicar el concepto y clasificación de los principios jurídicos de las contribuciones, mencionando los ordenamientos y disposiciones legales de donde se obtienen.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 6.1. Mencionar los ordenamientos legales de donde derivan los principios jurídicos de las contribuciones.
- 6.2. Señalar las dos categorías en que se clasifican los principios jurídicos de las contribuciones.
- 6.3. Precisar cuáles son los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones.
- 6.4. Precisar cuáles son los principios jurídicos ordinarios de las contribuciones.
- 6.5. Mencionar los tres grupos en que se clasifican los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones.
- 6.6. Explicar los principios emanados de los preceptos de la Constitución, que garantizan los derechos fundamentales del individuo o sea las garantías individuales, los cuales no pueden ser coartados por el ejercicio de la actividad fiscal del Estado.
- 6.7. Explicar los principios emanados de la organización política del país.

- 6.8. Mencionar los principios referidos a la política económica que por ser básicos fueron elevados a nivel constitucional.
- 6.9. Mencionar los principios referidos a la justicia administrativa.
- 6.10. Explicar cada uno de los ordenamientos de carácter fiscal, que contienen los principios ordinarios de las contribuciones.
- 6.11. Justificar la finalidad de la existencia de los principios jurídicos de las contribuciones.

6.1. INTRODUCCIÓN

Una vez que se han visto en el capítulo anterior los principios de carácter doctrinario, que deben tomarse en cuenta al establecer o modificar una disposición de carácter fiscal, resulta también necesario determinar y analizar los principios jurídicos que regulan el ejercicio de la actividad fiscal del Estado.

Estos principios jurídicos de las contribuciones derivan o nacen de la legislación positiva de carácter fiscal de un país, y a ella es a la que se debe acudir para encontrarlos, con el fin de no incurrir en la ilegalidad de la disposición nueva o modificada.

6.2. CLASIFICACIÓN DE LOS PRINCIPIOS JURÍDICOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Los principios jurídicos de las contribuciones, han sido clasificados en dos categorías a saber:

- Principios jurídicos constitucionales, y
- Principios jurídicos ordinarios.

Los principios jurídicos constitucionales, son los que se encuentran establecidos en la Constitución Política del país, y son de contenido fiscal.

Los principios jurídicos ordinarios, son los que emanan de las demás leyes ordinarias, y son de contenido fiscal.

Todos estos principios constituyen la base o fundamento del derecho fiscal, objeto de estudio de nuestra materia.

6.3. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones, se desprenden del contenido de las normas establecidas en la Constitución Política del país, y siendo ésta la Ley Fundamental, a dichos principios debe sujetarse esencialmente la actividad fiscal del Estado.

Los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones, han sido clasificados por la doctrina en los siguientes grupos:

- Principios emanados de los preceptos de la Constitución Federal, que garantizan los derechos fundamentales del individuo, o sea las garantías individuales, los cuales no pueden ser violados, coartados, ni restringidos por la actividad fiscal del Estado.
- Principios emanados de la organización política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Principios referidos a política económica, que por ser básicos fueron elevados a nivel constitucional.
- Principios referidos a la justicia administrativa.

6.4. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES QUE SE REFIEREN A LAS GARANTÍAS INDIVIDUALES

Entre estos principios jurídicos constitucionales que derivan de las garantías individuales, se pueden mencionar los siguientes:

6.4.1. La actividad fiscal del Estado no debe impedir ni coartar el ejercicio de los derechos individuales reconocidos por la Constitución

En atención a este principio, se tiene que el artículo 1o. de la Constitución Federal, que consagra la garantía de igualdad, establece que

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

El Estado, en ningún momento, ni por causa alguna, puede con motivo del ejercicio de la actividad fiscal, limitar el contenido de esta garantía de igualdad jurídica del gobernado.

El artículo 5o. de la propia Constitución establece:

A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse

por determinación judicial, cuando se ataquen los derechos de tercero, o por resolución gubernativa, dictada en los términos que marque la ley, cuando se ofendan los derechos de la sociedad. Nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial.

El ejercicio de las facultades impositivas del Estado, deben respetar el contenido de esta disposición constitucional, para no incurrir en violación al principio jurídico de igualdad.

6.4.2. Las disposiciones fiscales no deben coartar el ejercicio del derecho de petición

El artículo 8o. de la Constitución Federal, al efecto señala:

Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición, siempre que ésta se formule por escrito, de manera pacífica y respetuosa; pero en materia política sólo podrán hacer uso de ese derecho los ciudadanos de la República.

A toda petición deberá recaer un acuerdo escrito de la autoridad a quien se haya dirigido, la cual tiene obligación de hacerlo conocer en breve término al peticionario.

Este precepto consagra la garantía de libertad, conocido como derecho de petición.

En materia fiscal, dicha garantía está debidamente reglamentada por el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto establece:

Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de tres meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior a dicho plazo, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

El plazo para resolver consultas relativas a la metodología utilizada en la determinación de precios o montos de las contraprestaciones, en operaciones relacionadas, será de ocho meses.

Cuando se requiera al promovente que cumpla los requisitos omitidos o proporcione los elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

Lo anterior significa que una vez transcurrido el plazo de tres meses, sin que las autoridades hayan dictado la resolución correspondiente, el silencio de la autoridad se considera como resolución negativa, y el afectado puede esperar a que se dicte la resolución expresamente, o bien ejercitar los medios de defensa que al efecto establecen las leyes fiscales, como lo es el juicio contencioso administrativo, ante el Tribunal Fiscal de la Federación. A este silencio de la autoridad, se le ha denominado por la doctrina “negativa ficta”.

6.4.3. Las leyes fiscales no deben gravar a una o varias personas individualmente determinadas. La contribución se debe establecer de tal forma, que cualquier persona cuya situación coincida con la que la ley señale como hecho generador de la obligación fiscal, debe ser sujeto de la contribución

En relación con este principio jurídico, el artículo 13 constitucional establece: "Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales."

Por leyes privativas debemos entender las que son expedidas a favor de personas individualmente consideradas, no quedando comprendidas dentro de este concepto, las que se refieren a grupos de personas en forma indeterminada o a actividades o ramas de actividad económica, como pueden ser los conceptos de ejidatarios, comuneros, industria textil, acerera.

6.4.4. Las disposiciones fiscales no deben tener efectos retroactivos

En atención a este principio, el artículo 14 constitucional en su primer párrafo establece: "A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna."

La regla general es de que las leyes rijan para hechos futuros a la expedición de la ley correspondiente, o sea que no puede obrar sobre el pasado, para no incurrir en violación a este principio.

Sin embargo, tenemos que este principio, en materia fiscal, está limitado exclusivamente a las disposiciones que establezcan cargas o excepciones a los particulares, al establecer el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, que:

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

Dichas contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, pero le serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad.

En material fiscal, las normas sobre procedimiento pueden aplicarse a situaciones acaecidas con anterioridad a su vigencia, sin incurrir en violación a este principio, porque no varían en ningún momento el resultado de las contribuciones causadas, toda vez que a éstas, para su determinación, se les aplican las disposiciones vigentes durante el lapso en que se generaron.

6.4.5. Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de audiencia

Al efecto el segundo párrafo del artículo 14 constitucional establece que:

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos,

en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Este párrafo consagra la garantía de audiencia, la cual contiene, a su vez, cuatro garantías específicas de seguridad jurídica que deben respetarse para cumplir con la misma, que son:

- Debe seguirse un juicio en contra de la persona a quien se pretenda privar de alguno de los bienes jurídicos tutelados por dicha garantía.
- El juicio debe tramitarse y substanciarse ante los tribunales previamente establecidos con anterioridad a los hechos materia del juicio respectivo.
- Que en el juicio se observen las formalidades esenciales del procedimiento.
- Que la resolución correspondiente se dicte de conformidad con las leyes existentes con anterioridad al hecho motivo del juicio.

6.4.6. Todas las leyes fiscales que se expidan, deben respetar la garantía de legalidad

La garantía de legalidad está regulada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional, que al efecto establecen:

En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aun por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a la falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho.

La garantía de legalidad para efectos fiscales, señala que no puede existir una contribución sin una ley que la establezca, y deriva del aforismo latino *Nullum Tributum Sine Lege*, que significa “Nulo el tributo sin ley”.

El artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, contempla la interpretación e integración de las normas fiscales al señalar que

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

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Pudiendo recurrirse en este caso, a los principios generales de derecho, en los términos del cuarto párrafo del artículo 14 constitucional.

Además, se tiene que en materia fiscal se cumple esencialmente con dicha garantía, en virtud de que en el Código Fiscal de la Federación se establecen y regulan en debida forma los recursos administrativos y el procedimiento conten-

cioso administrativo, que constituyen medios de defensa a favor de los contribuyentes, para impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, que consideren fueron emitidos con violación a las disposiciones legales.

6.4.7. Las resoluciones de la administración en materia fiscal, se deben dictar por escrito, por autoridad competente y con expresión de los fundamentos de hecho y de derecho en que se basen los que se harán del conocimiento de los interesados

El artículo 16 constitucional, en concordancia con este principio, establece:

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.

Todas las resoluciones fiscales deben estar debidamente fundadas y motivadas para no incurrir en violación a este principio; entendiendo por fundamentación el señalar los artículos del ordenamiento aplicable, en los cuales se fundamente el acto de autoridad, y por motivación indicar los hechos o circunstancias que dieron origen a la aplicación de las disposiciones fiscales, las que deben constar en el escrito emitido por la autoridad competente, o sea la que esté debidamente facultada para dictar la resolución que corresponda.

6.4.8. Las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, deben ser mediante orden por escrito dictada por autoridad competente en la que se señale el lugar o lugares a visitar y las personas que vayan a practicar la visita, además de otros requisitos formales

Al efecto, el artículo 16 constitucional, en el octavo y antepenúltimo párrafos, establece:

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su audiencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Esta garantía se encuentra debidamente reglamentada por los artículos 42 fracciones II, III y V, 38, 43, 44, 45, 46, 46-A, 48 y 49 del Código Fiscal de la Federación, que regulan esencialmente el procedimiento a seguir por las autoridades fiscales, en la práctica de visitas en domicilio fiscal para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, los cuales se analizarán en el apartado correspondiente del capítulo 22.

6.4.9. En tiempo de paz, no existe obligación de los particulares de dar alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones a los miembros del ejército

En relación con este principio, el artículo 16 constitucional en el último párrafo establece que:

En tiempo de paz ningún miembro del Ejército pueda alojarse en casa particular contra la voluntad del dueño, ni imponer prestación alguna. En tiempo de guerra los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones, en los términos que establezca la ley marcial correspondiente.

6.4.10. Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular, no podrán ser revocadas de oficio por las autoridades fiscales

Al efecto, el artículo 17 constitucional establece que:

Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.

Toda persona tiene derecho a que se le administre justicia por los tribunales que estarán expeditos para impartirla en los plazos y términos que fijen las leyes, emitiendo sus resoluciones de manera pronta, completa e imparcial. Su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales.

Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones.

Nadie puede ser aprehendido por deudas de carácter puramente civil.

A este respecto el artículo 36 del Código Fiscal de la Federación, establece que:

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

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

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

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

6.4.11. El legislador puede establecer y regular todo lo relativo al delito fiscal

El artículo 17 constitucional al limitar la prohibición a que las personas no sean aprisionadas por deudas de carácter puramente civil, admite que el legislador puede establecer y regular todo lo relativo al delito fiscal.

En concordancia con lo anterior, el Código Fiscal de la Federación, en el título IV, capítulo II, regula todo lo relativo a los delitos fiscales.

6.4.12. En relación con la gratuidad de la impartición de la justicia y la prohibición de las costas judiciales, a que se refiere el artículo 17 constitucional, en materia fiscal está debidamente reglamentada

El artículo 201 del Código Fiscal de la Federación claramente establece que

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación no habrá lugar a condenación de costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

6.4.13. En materia fiscal la aplicación de las sanciones pecuniarias es facultad de las autoridades administrativas; cuando se trate de delitos, corresponde a la autoridad judicial, la imposición de la sanción corporal que corresponda

Este principio jurídico se desprende del contenido del artículo 21 constitucional que al efecto establece:

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 las sanciones por infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa o arresto hasta por treinta y seis horas; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto,

se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas.

Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.

Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente de un día de su ingreso.

6.4.14. En materia fiscal están prohibidas las multas excesivas y las penas inusitadas o trascendentales

Al efecto, el artículo 22 constitucional en su primer párrafo establece que:

Quedan prohibidas las penas de mutilación y de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales.

Multa excesiva es lo que se conoce en materia fiscal como desvío de poder o exceso de poder y se presenta cuando el contribuyente infractor es sancionado por la autoridad administrativa con una pena pecuniaria que rebase los límites que la ley señala.

Penas inusitadas son las que se aplican sin estar establecidas en la ley aplicable. Este tipo de penas no obedecen a la aplicación de una norma que las contenga, sino al arbitrio de la autoridad que realiza el acto sancionatorio.

Penas trascendentales son las que trascienden al infractor y se aplican a personas distintas de la que cometió la infracción.

En relación con este principio, en materia fiscal se establecen claramente las reglas conforme a las cuales se deben aplicar las sanciones correspondientes por infracción a las disposiciones fiscales en el título IV, capítulo I, del Código Fiscal de la Federación. Asimismo, en forma expresa en el último párrafo del artículo 26 del citado Código, se señala que:

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

6.4.15. La aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de contribuciones o multas, no se considera confiscación de bienes

Al efecto, el artículo 22 constitucional, en su segundo párrafo, establece que:

No se considerará confiscación de bienes de aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial, para el pago de la responsabilidad civil resultante de la comisión de un delito, o para el pago de impuesto o multas. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial, de los bienes en el caso del enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109; ni el decomiso

de los bienes propiedad del sentenciado, por delitos de los previstos como de delincuencia organizada, o el de aquéllos respecto de los cuales éste se conduzca como dueño, si no acredita la legítima procedencia de dichos bienes.

Por confiscación de bienes debemos entender la sanción consistente en la privación de los bienes al infractor y su incorporación al patrimonio del Estado.

El fisco federal dispone de un instrumento denominado *procedimiento administrativo de ejecución*, que es utilizado para exigir el pago de los créditos fiscales que no fueron cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley correspondiente. Este procedimiento se inicia con un requerimiento de pago al contribuyente, y en caso de no hacerlo en el acto de la diligencia respectiva, se le embargarán bienes suficientes a garantizar el crédito fiscal exigido, para culminar con el remate de los bienes embargados, y su producto se aplicará al pago de los créditos fiscales insolutos. Este procedimiento está regulado por el título V, capítulo III del Código Fiscal de la Federación.

6.4.16. En materia fiscal ningún juicio debe tener más de tres instancias ni se puede juzgar a un contribuyente dos veces por los mismos hechos

Este principio deriva del contenido del artículo 23 constitucional, que al efecto señala:

Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda abolida la práctica de absolver de la instancia.

Aunque esta disposición está referida a la materia penal, resulta aplicable a la materia fiscal, por ser una garantía de seguridad jurídica en favor de los gobernados.

6.4.17. La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos que derivan de la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado

Este principio deriva del contenido del artículo 25 constitucional, que en lo conducente al efecto establece:

Corresponde al Estado la rectoría del desarrollo nacional para garantizar que éste sea integral, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático y que, mediante el fomento del crecimiento económico y el empleo y una más justa distribución del ingreso y la riqueza, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege esta Constitución.

El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional, y llevará a cabo la regulación y fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga esta Constitución.

6.4.18. La actividad fiscal del Estado deberá sujetarse a los objetivos del sistema de planeación democrática del desarrollo nacional

Este principio deriva del contenido del artículo 26 constitucional que al efecto establece:

El Estado organizará un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación.

6.4.19. Las leyes fiscales no deben limitar el derecho de propiedad de los particulares

Este principio deriva del contenido del primer párrafo del artículo 27 constitucional, el cual al efecto establece:

La propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional, corresponde originariamente a la nación, la cual ha tenido y tiene el derecho de transmitir el dominio de ellas a los particulares, constituyendo la propiedad privada.

En consecuencia, las leyes fiscales, en todo caso podrán establecer contribuciones a cargo de los particulares, sobre la tenencia, transmisión del dominio, enajenación, adquisición, arrendamiento o subdivisión de la propiedad privada.

6.4.20. Las leyes fiscales no deben otorgar exenciones a título particular

Este principio deriva del contenido del primer párrafo del artículo 28 constitucional, que al efecto señala:

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. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

No quedan comprendidas dentro de esta prohibición las exenciones concedidas en las leyes fiscales de manera general, sin que favorezcan a determinadas personas en lo particular, sino que puedan gozar de la exención, todos los contribuyentes en número indeterminado que se encuentren dentro de los supuestos previstos por la ley fiscal respectiva que otorgue la exención.

6.5. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES EMANADOS DE LA ORGANIZACIÓN POLÍTICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

Los principios más importantes y trascendentales, que derivan de la organización política de nuestro país, son los contenidos en los artículos 31 fracción IV, 36 fracción I, 38 fracción I, 73 fracción VII, 74 fracción IV, 72 inicial H), 89 fracción I, y 115 fracción IV de la Constitución Federal.

6.5.1. Artículo 31 fracción IV constitucional

Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. 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.

Del contenido de este artículo se desprenden las siguientes consideraciones:

- Establece la obligación de los mexicanos de contribuir para los gastos públicos.
- Las entidades que tienen derecho a percibir el producto de las contribuciones son la Federación, el Distrito Federal, los estados y los municipios.
- La residencia del contribuyente es la que determina si debemos contribuir a la Federación, cuando se trate de contribuciones federales, y si corresponde al Distrito Federal o a algún estado de la República, en el caso de contribuciones locales, así como a qué municipio debemos de contribuir, en el caso de contribuciones municipales.
- Las contribuciones deben ser proporcionales y equitativas.
- El destino de las contribuciones es para cubrir los gastos públicos del Estado. (Federación, Distrito Federal, estados o municipios.)
- Las contribuciones deben establecerse en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Poder Legislativo, con efectos jurídicos generales.

6.5.2. Artículo 36 fracción I constitucional

Son obligaciones del ciudadano de la República:

- I. Inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad que el mismo ciudadano tenga, la industria, profesión o trabajo de que subsista; así como también inscribirse en el Registro Nacional de Ciudadanos, en los términos que determinen las leyes.

El contenido de este artículo representa una medida de control fiscal y viene a ser el fundamento constitucional del Registro Federal de Contribuyentes, el cual está debidamente reglamentado por el Código Fiscal de la Federación en el artículo 27 y los correlativos de su reglamento.

6.5.3. Artículo 38 fracción I constitucional

Los derechos o prerrogativas de los ciudadanos se suspenden:

- I. Por falta de cumplimiento, sin causa justificada, de cualquiera de las obligaciones que impone el artículo 36. Esta suspensión durará un año y se impondrá además de las otras penas que por el mismo hecho señale la ley.

Esta disposición establece las consecuencias por no dar cumplimiento al contenido del artículo 36 constitucional, por no dar cumplimiento a las obligaciones relacionadas con el Registro Nacional de Ciudadanos.

6.5.4. Artículo 73 fracción VII constitucional

El Congreso tiene facultad:

- VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Este artículo, aunado con el 31 fracción IV, determina que la obligación de contribuir a los gastos públicos, debe establecerse en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Poder Legislativo, con efectos jurídicos generales y obligatorios.

6.5.5. Artículo 74 fracción IV constitucional

Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

- IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlos; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara iniciativa de la ley de ingresos y el proyecto de presupuesto de Egresos de la Federación, a más tardar el día 15 del mes de noviembre o hasta el día 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, debiendo comparecer el Secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos.

No podrá haber otras partidas secretas, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto; las que emplearán los Secretarios por acuerdo escrito del Presidente de la República.

La revisión de la Cuenta Pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

Si del examen que realice la Contaduría Mayor de Hacienda aparecieran discrepancias entre las cantidades gastadas y las partidas respectivas del Presupuesto o no existiera exactitud o justificación de los gastos hechos, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

La Cuenta Pública del año anterior deberá ser presentada a la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión dentro de los diez primeros días del mes de junio.

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, así como de la Cuenta Pública, cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el Secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven.

Este artículo prevé el principio de anualidad de las leyes fiscales, toda vez que los presupuestos deben presentarse cada año para su aprobación por la Cámara de Diputados, ya se trate de ingresos o de egresos, que son los que establecen los conceptos por los cuales debemos contribuir a los gastos públicos y el destino que se les da a éstos, respectivamente.

6.5.6. Artículo 72 inciso h) constitucional

Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose el reglamento de debates sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:

h) 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.

El artículo 50 constitucional, establece que:

El Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos, se deposita en un Congreso General, que se dividirá en dos Cámaras, una de Diputados y otra de Senadores.

La forma de elección de los integrantes de cada una de las Cámaras es distinta. La Cámara de Senadores se compone de cuatro miembros por cada estado y cuatro por el Distrito Federal, de los cuales tres serán electos según el principio de votación mayoritaria relativa y uno será asignado a la primera minoría. Para cada entidad federativa, los partidos políticos deberán registrar una lista con tres fórmulas de candidatos. La Cámara de Senadores se renovará en su totalidad, en elección directa, cada seis años. Por cada senador propietario se elegirá un suplente de acuerdo con lo dispuesto por los artículos 56 y 57 constitucionales.

La Cámara de Diputados se compondrá de representantes de la nación, electos en su totalidad cada tres años. Por cada propietario, se elegirá un suplente. La

integración de esta Cámara es de trescientos diputados electos según el principio de votación de mayoría relativa, mediante el sistema de distritos electorales uninominales, y doscientos diputados que serán electos según el principio de representación proporcional, mediante el Sistema de Listas Regionales, votadas en circunscripciones plurinominales, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 51 y 52 constitucionales.

Del contenido de estos preceptos constitucionales, se desprende que siempre será cámara de origen la Cámara de Diputados, y revisora la Cámara de Senadores; cuando la formación de las leyes o decretos versen sobre contribuciones o empréstitos; además de que los senadores carecen de facultades para presentar iniciativas de ley que versen sobre esta materia, porque únicamente pueden presentarlas en sus respectivas cámaras.

La justificación de que siempre sea cámara de origen, la Cámara de Diputados es de carácter histórico, porque el sistema de integración bicamaral, señala que los diputados son los representantes de la nación y por consiguiente son los que tienen más contacto directo con el pueblo, respecto a los distritos electorales que representan, y los senadores son representantes de las entidades federativas.

6.5.7. Artículo 89 fracción I constitucional

Las facultades y obligaciones del Presidente, son las siguientes:

- I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

Del contenido de este precepto se desprende el fundamento de la facultad del presidente de la República de expedir reglamentos en materia fiscal.

6.5.8. Artículo 115 fracción IV constitucional

Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las bases siguientes:

- IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
 - a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

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

- b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados; y
- c) Los ingresos derivados de la prestación de los servicios públicos a su cargo.

Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egreso serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

Como puede advertirse de la transcripción de este artículo constitucional, se tiene que los municipios tienen facultad exclusiva para que a su cargo las legislaturas de los estados a que correspondan, establezcan las contribuciones necesarias a cubrir sus presupuestos.

Deben ser las legislaturas de los estados, porque la obligación de contribuir al gasto público de los municipios en que se reside, debe ser de conformidad con lo que establezcan las leyes, y como los municipios en nuestro sistema jurídico carecen de facultades para expedir leyes (facultades legislativas), corresponde dicha facultad a las legislaturas de sus respectivos estados. Sin embargo, se les deja en completa libertad para administrar su hacienda pública.

6.6. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES REFERIDOS A POLÍTICA ECONÓMICA

Los artículos constitucionales que establecen principios referidos a política económica son el 73 fracciones IX, XXIX, 124, 117 fracciones III, IV, V, VI, VII y IX, 118 fracción I y 131.

6.6.1 Artículo 73 fracciones IX y XXIX constitucional

El Congreso tiene facultad:

- IX. Para impedir que en el comercio de estado a estado se establezcan restricciones.
- XXIX. Para establecer contribuciones:
 - 1o. Sobre el comercio exterior.
 - 2o. Sobre aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4 y 5 del artículo 27.
 - 3o. Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
 - 4o. Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

5o. Especiales sobre:

- a) Energía eléctrica.
- b) Producción y consumo de tabacos labrados.
- c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- d) Cerrillos y fósforos.
- e) Aguamiel y productos de su fermentación.
- f) Explotación forestal, y
- g) Producción y consumo de cerveza.

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

Estos artículos determinan las facultades exclusivas de la Federación para gravar determinadas actividades, con exclusión del Distrito Federal, de entidades federativas y los municipios, a cambio de participarles en su rendimiento.

Además constituye el fundamento del sistema de coordinación fiscal que ha dado nacimiento a los convenios interestatales o de coordinación fiscal, con el fin de evitar la múltiple imposición, no obstante que nuestra obligación es de contribuir a los gastos públicos, ya sea de la Federación, del Distrito Federal, del estado o del municipio en que se resida.

Por otra parte, también es importante señalar que se faculta expresamente y por disposición constitucional, al Congreso de la Unión, para impedir que se establezcan restricciones al comercio de mercancías de estado a estado, para evitar el encarecimiento de las mismas.

6.6.2. Artículo 124 constitucional

Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados.

Este artículo constitucional establece el principio de que la Federación únicamente puede hacer todo aquello que la Constitución Federal expresamente le faculte, mientras que los estados, pueden hacer todo aquello que no esté reservado expresamente como de la Federación.

Este principio, aplicado en materia fiscal, prohíbe que los estados establezcan para sí o para su municipio, contribuciones sobre las actividades señaladas como exclusivas para la Federación, pudiendo concurrir gravando los tres entes (Federación, estados y municipios), las demás actividades que no estén reservadas en forma exclusiva para la Federación.

6.6.3. Artículos 117 en sus fracciones III, IV, V, VI, VII y IX, y 118 fracción I

Artículo 117. Los Estados no pueden, en ningún caso:

- III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;

- IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio;
- V. Prohibir ni gravar, directa o 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 diferencias 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.
- 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 consentimiento del Congreso de la Unión:

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

Estas prohibiciones expresas para los estados son absolutas, y están reservadas exclusivamente a la Federación por ser facultades privativas de ésta, por disposición del artículo 131 constitucional.

6.6.4. Artículo 131 constitucional

Es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo, y aún prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos cualquiera que sea su procedencia; pero sin que la misma Federación pueda establecer ni dictar en el Distrito Federal los impuestos y leyes que expresan las fracciones VI y VII del artículo 117.

El Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones, y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiere hecho de la facultad concedida.

Este precepto constitucional ordena como facultad exclusiva de la Federación establecer contribuciones sobre el comercio exterior, o que pasen de tránsito por el territorio nacional. Además las prohibiciones expresas para las entidades federativas, se establecen de igual manera como exclusivas de la Federación, por disposición de la propia Constitución.

6.7. PRINCIPIOS JURÍDICOS CONSTITUCIONALES REFERIDOS A LA JUSTICIA ADMINISTRATIVA

Los artículos constitucionales que establecen principios referidos a la justicia administrativa, son el artículo 14, 16, 23, 73 fracción XXIX, inciso H), 104 fracción I-B, 116 fracción IV y 122 fracción IV, inciso e).

6.7.1. Artículo 14 constitucional en su primer párrafo, regula lo relativo a la garantía de audiencia

Nadie podrá ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Este párrafo consagra la garantía de audiencia, la cual contiene, a su vez, cuatro garantías específicas de seguridad jurídica que deben respetarse para cumplir con la misma, además previene la existencia de tribunales establecidos expresa y previamente para regular la garantía de audiencia en favor de los gobernados.

6.7.2. La garantía de legalidad está regulada en los párrafos tercero y cuarto del artículo 14 constitucional

En los juicios de orden criminal queda prohibido imponer, por simple analogía y aún por mayoría de razón, pena alguna que no esté decretada por una ley exactamente aplicable al delito de que se trata.

En los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la ley, y a la falta de ésta se fundará en los principios generales de derecho.

En materia fiscal se cumple esencialmente con dicha garantía, en virtud de que en el Código Fiscal de la Federación se establecen y regulan en debida forma los recursos administrativos y el procedimiento contencioso administrativo, que constituyen medios de defensa a favor de los contribuyentes, para impugnar los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, que se consideren fueron emitidos con violación a las disposiciones legales.

6.7.3. El artículo 23 constitucional, que señala en forma expresa que ningún juicio deberá tener más de tres instancias

Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda abolida la práctica de absolver de la instancia.

En materia fiscal ningún juicio debe tener más de tres instancias ni se puede juzgar a un contribuyente dos veces por los mismos hechos. Aunque esta disposición está referida a la materia penal, resulta aplicable a la materia fiscal, por ser una garantía de seguridad jurídica en favor de los gobernados.

6.7.4. El artículo 73 fracción XXIX-H constitucional, que regula el establecimiento de los tribunales de lo contencioso administrativo a nivel federal

El Congreso tiene facultad:

XXIX-H. Para expedir leyes que instituyan tribunales de lo contencioso administrativo, dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, y 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 formas de su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

Este precepto constitucional es el que le da soporte jurídico a la creación del Tribunal Fiscal de la Federación, aunque no se le denomine actualmente de lo contencioso administrativo.

6.7.5. El artículo 104 fracción I-B constitucional, regula lo relativo al recurso de revisión que se interponga en contra de las resoluciones definitivas de los tribunales contencioso administrativos

Corresponde a los tribunales de la Federación conocer:

I-B. De los recursos de revisión que se interpongan contra resoluciones definitivas de los tribunales contencioso administrativo a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 y fracción IV, inciso e) del artículo 122 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la Ley Reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno.

Del contenido de este precepto constitucional, se desprende la facultad de los Tribunales de la Federación, específicamente de los Tribunales Colegiados de Circuito, de conocer en revisión o vía amparo directo, de las resoluciones que dicten los tribunales de lo contencioso administrativo.

6.7.6. El artículo 116 fracción IV constitucional, regula lo relativo a la posibilidad de que los estados establezcan tribunales de lo contencioso administrativo, en sus respectivas jurisdicciones

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

Los Poderes de los estados se organizarán conforme a la Constitución de cada uno de ellos, con sujeción a las siguientes normas:

- IV. Las constituciones y leyes de los estados podrán instituir tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir controversias que se susciten entre la administración pública estatal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones.

6.7.7. El artículo 122 fracción IV, inciso e), constitucional, regula lo relativo a la posibilidad de que el Distrito Federal establezca tribunales de lo contencioso administrativo, en su respectiva jurisdicción

Artículo 122. El gobierno del Distrito Federal está a cargo de los Poderes de la Unión, los cuales lo ejercerán por sí y a través de los órganos de gobierno del Distrito Federal representativos y democráticos, que establece esta Constitución:

- IV. La Asamblea de Representantes del Distrito Federal tiene facultades para:
 - e) Expedir la Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativos, que se encargará de la función jurisdiccional en el orden administrativo, que contará con plena autonomía para dictar sus fallos, a efecto de dirimir controversias que se susciten entre la administración pública del Distrito Federal y los particulares.

6.8. PRINCIPIOS JURÍDICOS ORDINARIOS

Los principios jurídicos ordinarios de las contribuciones, se han definido como los que están contenidos en las demás leyes ordinarias de carácter fiscal.

Las leyes de carácter fiscal que contienen los principios jurídicos ordinarios de las contribuciones son:

- La Ley de Ingresos de la Federación.
- Las Leyes Reglamentarias de los Renglones de Ingresos.
- El Código Fiscal de la Federación.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- La Ley de Ingresos del Distrito Federal.
- El Código Financiero del Distrito Federal.

- Ley Orgánica de la Administración Pública del Poder Ejecutivo del Estado de Nuevo León.
- La Ley de Ingresos para el Estado de Nuevo León.
- La Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León.
- Ley de Administración Financiera para el Estado de Nuevo León.
- Código Fiscal del Estado de Nuevo León.
- La Ley Orgánica de la Administración Pública Municipal del Estado de Nuevo León.
- La Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Nuevo León.
- La Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León.

La Ley de Ingresos de la Federación. Es el ordenamiento expedido por el Congreso de la Unión, cada año, en el cual se establecen los conceptos por los cuales debe percibir ingresos la Federación cada ejercicio fiscal.

Las Leyes Reglamentarias de los Renglones de Ingresos. Son los ordenamientos expedidos por el Congreso de la Unión, que regulan específicamente todo lo relativo a la contribución respectiva, como lo es la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, o sea los que determinan específicamente a la contribución en cuanto al objeto, sujeto, base, tasa o tarifa y obligaciones principales.

El Código Fiscal de la Federación. Es un ordenamiento de aplicación general, en lo no previsto por las Leyes Reglamentarias de los Renglones de Ingresos Federales.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Federal. Establece las bases para la organización de la administración pública federal, centralizada y paraestatal. La presidencia de la República, las secretarías de Estado, los departamentos administrativos y la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal, integran la administración pública centralizada. Los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal, las instituciones nacionales de crédito, las instituciones nacionales de seguros y de fianzas y los fideicomisos, componen la administración pública paraestatal.

La Ley de Ingresos del Distrito Federal. Es el ordenamiento expedido por el Congreso de la Unión, cada año, en el cual se establecen los conceptos por los cuales debe percibir ingresos el Distrito Federal, con cada ejercicio fiscal.

El Código Financiero del Distrito Federal. Es el ordenamiento expedido por la Asamblea de Representantes del Distrito Federal, el cual tiene por objeto regular la obtención, administración y aplicación de los ingresos del Distrito Federal, la elaboración de los programas base del presupuesto de egresos, la contabilidad que de los ingresos, fondos, valores y egresos se realice para la formulación de la correspondiente Cuenta Pública, las infracciones y delitos contra la hacienda local, las sanciones correspondientes, así como el procedimiento para interponer los medios de impugnación que el mismo establece.

La Ley Orgánica de la Administración Pública del Poder Ejecutivo del Estado de Nuevo León. Es un ordenamiento expedido por el Congreso Local, que tiene por objeto organizar y regular el funcionamiento de la administración pública del

estado de Nuevo León, que se integra por las dependencias de la administración central y por las entidades y organismos del sector paraestatal.

La Ley de Ingresos para el Estado de Nuevo León. Es el ordenamiento expedido por el Congreso Local, cada año, el cual establece los conceptos por los cuales debe percibir ingresos el estado de Nuevo León, cada ejercicio fiscal, para cubrir sus gastos públicos.

La Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León. Es un ordenamiento expedido por el Congreso Local, en el cual se definen y reglamentan los conceptos por los cuales debemos contribuir para los gastos públicos del estado de Nuevo León.

La Ley de Administración Financiera para el Estado de Nuevo León. Es un ordenamiento que tiene por objeto regular la administración de las finanzas del gobierno del estado, para propiciar la aplicación óptima de sus recursos, y le es aplicable a las siguientes entidades: I. Al Poder Legislativo; II. Al Poder Judicial; III. Al Poder Ejecutivo del estado, en lo referente a: a) La administración pública central; b) Los organismos descentralizados del estado; c) Los fideicomisos públicos en los que el gobierno del estado o sus organismos descentralizados y fideicomisos públicos participen como fideicomitentes; y IV. A las personas físicas o morales públicas o privadas, que reciban o manejen, en administración, recursos públicos de las entidades mencionadas.

El Código Fiscal del Estado de Nuevo León. Es un ordenamiento de aplicación general, en lo previsto por las leyes reglamentarias de los renglones de ingresos estatales y municipales.

La Ley Orgánica de la Administración Pública Municipal del Estado de Nuevo León. Es el ordenamiento que regula el ejercicio de las atribuciones y deberes que corresponden a los municipios del estado y establece las bases para la integración, organización y funcionamiento de los ayuntamientos y de la administración pública municipal, con sujeción a los mandatos establecidos por la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la del estado de Nuevo León y las demás disposiciones aplicables.

La Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Nuevo León. Es el ordenamiento expedido por el Congreso Local, cada año, en el cual se establecen los conceptos por los cuales deben percibir ingresos los municipios del estado, cada ejercicio fiscal, para cubrir sus gastos públicos.

La Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León. Es el ordenamiento expedido por el Congreso Local, en el cual se definen y reglamentan los conceptos por los cuales debemos contribuir para los gastos públicos de los municipios del estado.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico, que contenga la clasificación de los principios jurídicos de las contribuciones y concepto.
2. Formule un esquema sobre la clasificación de los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones, que contenga los artículos relacionados con cada clasificación.
3. Elabore un esquema sobre la clasificación de los principios jurídicos ordinarios de las contribuciones.
4. Los demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Mencione de qué ordenamientos derivan los principios jurídicos de las contribuciones.
2. Señale las dos categorías en que se clasifican los principios jurídicos de las contribuciones.
3. Exprese cuáles son los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones.
4. Exprese cuáles son los principios jurídicos ordinarios de las contribuciones.
5. Señale los cuatro grupos en que se clasifican los principios jurídicos constitucionales de las contribuciones.
6. Mencione los principios emanados de los preceptos de la Constitución Federal, que garantizan las garantías individuales y que no pueden ser violados o coartados por el ejercicio de las facultades impositivas del Estado.
7. Mencione los principios jurídicos constitucionales, referidos a la organización política del país.
8. Mencione los principios constitucionales referidos a política económica, que por ser básicos fueron elevados a nivel constitucional.
9. Mencione los principios constitucionales referidos a la justicia administrativa.
10. Explique cada uno de los ordenamientos de carácter fiscal, que contienen los principios jurídicos ordinarios de las contribuciones.
11. Justifique la finalidad de la existencia de los principios jurídicos de las contribuciones.

7. El poder fiscal del Estado

7.1. Introducción • 7.2. Concepto del poder fiscal del Estado • 7.3. Otras acepciones del concepto de poder fiscal • 7.4. Manifestación del poder fiscal del Estado • 7.5. Características del poder fiscal del Estado • 7.5.1. Es abstracto • 7.5.2. Es permanente • 7.5.3. Es irrenunciable • 7.5.4. Es indelegable • 7.5.5. Es intransmisible • 7.5.6. Es normativo • 7.6. Órganos titulares del poder fiscal del Estado • 7.7. Clases de poder fiscal • 7.7.1. El poder fiscal originario • 7.7.2. El poder fiscal derivado • 7.7.3. El poder fiscal exclusivo • 7.7.4. El poder fiscal concurrente • 7.7.5. El poder fiscal subordinado • 7.8. Límites constitucionales del poder fiscal • 7.9. El poder fiscal y la competencia fiscal o administrativa • 7.10. Distinción entre el poder fiscal y la competencia fiscal o administrativa

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Determinar el concepto, características, clases y límites del poder fiscal del Estado, así como su distinción de la competencia fiscal o administrativa.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 7.1. Definir el concepto de poder fiscal del Estado.
- 7.2. Determinar en qué momento se manifiesta el ejercicio del poder fiscal del Estado.
- 7.3. Señalar y explicar las características del poder fiscal del Estado.
- 7.4. Determinar quién es el titular originario del poder fiscal del Estado.
- 7.5. Precisar a qué órgano le corresponde el ejercicio pleno o material del poder fiscal, por lo que respecta a la Federación.
- 7.6. Determinar a quién le corresponde el ejercicio pleno del poder fiscal, por lo que respecta a los estados.

- 7.7. Determinar a quién le corresponde el ejercicio pleno del poder fiscal, por lo que se refiere a los municipios.
- 7.8. Explicar las clases de poder fiscal.
- 7.9. Determinar los límites constitucionales del poder fiscal del Estado.
- 7.10. Mencionar los límites teóricos o doctrinarios del poder fiscal del Estado, establecidos por Adam Smith.
- 7.11. Definir el concepto de competencia fiscal o administrativa.
- 7.12. Determinar los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa.
- 7.13. Señalar las diferencias entre poder fiscal y competencia fiscal o administrativa.

7.1. INTRODUCCIÓN

Tratar este tema relativo al poder fiscal del Estado, es básico en todo curso de derecho fiscal, toda vez que si bien es cierto estamos obligados a contribuir a los gastos públicos del Estado, también lo es que dicha obligación debe estar perfectamente regulada por las disposiciones jurídicas que al efecto se expidan.

No debe regularse únicamente lo relativo a la forma y términos en que debemos contribuir, sino también deben regularse y definirse claramente las facultades de los órganos del Estado, encargados de establecer o crear las contribuciones respectivas, señalándoles el marco legal dentro del cual deben ejercitarse sus atribuciones, en cuanto a la recaudación, fiscalización y vigilancia del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

7.2. CONCEPTO DEL PODER FISCAL DEL ESTADO

Por este concepto, poder fiscal, debemos entender la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportarle parte de su riqueza para el cumplimiento de sus atribuciones.

Es innegable que el ejercicio del poder fiscal es connatural o consustancial a la existencia misma del Estado moderno, pues por la naturaleza propia de las funciones que le están encomendadas, resulta indispensable que para su ejercicio obtenga los recursos económicos necesarios para su debido cumplimiento.

Estos recursos deben ser proporcionados en su mayor parte por los particulares que forman la población del Estado llamándoles tributos, contribuciones, impuestos o tasas. Son las leyes fiscales que al efecto se expidan, las que regulan la forma y términos en que se hagan las aportaciones económicas respectivas.

7.3. OTRAS ACEPCIONES DEL CONCEPTO DE PODER FISCAL

El concepto de poder fiscal ha recibido diversas denominaciones que en esencia significan lo mismo, o sea la facultad que tiene el Estado para imponer a los particulares la obligación de aportarle recursos económicos para la satisfacción de sus atribuciones.

Estas denominaciones varían, según el país de que se trate, del tratadista o investigador fiscal.

Así tenemos que hay quienes lo denominan supremacía tributaria, potestad impositiva, potestad tributaria, supremacía fiscal, poder de imposición, poder tributario, potestad fiscal, soberanía fiscal, soberanía financiera.

Sin embargo, el concepto de poder fiscal, es el que resulta el más adecuado, de acuerdo con nuestra legislación fiscal, de la cual ha estado desapareciendo gradualmente el término de tributo, siendo sustituido por el de contribución que es más genérico, o el término fiscal, aunque no debemos olvidar que el término tributo es sinónimo de contribución, y no resulta afortunado hablar de un poder contributivo aunque también sería correcto, porque estaría limitado únicamente a la obligación contributiva; en cambio el concepto de poder fiscal, es más amplio y genérico.

7.4. MANIFESTACIÓN DEL PODER FISCAL DEL ESTADO

El ejercicio del poder fiscal se manifiesta o se presenta, cuando el Estado, actuando soberanamente, y de manera general, determina cuáles son los hechos o situaciones que en caso de producirse en la realidad, generan la obligación de los particulares de efectuar el pago de las contribuciones.

Decimos que el Estado actúa soberanamente, porque hace uso del ejercicio de su poder de imperio, sobre sus gobernados, que le otorga la propia Constitución Federal.

Es de manera general, porque se establecen los hechos o situaciones, con base en supuestos contenidos en normas jurídicas, no imputables a ninguna persona en lo particular; sino que se le deja entera libertad a ésta para que decida en el ejercicio de su libre albedrío, si realiza o no, los hechos o situaciones señalados como generadores de la obligación de pagar contribuciones.

Así tenemos, como ejemplo, que el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado establece que

están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

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

En este orden de ideas, quienes realicen los actos o actividades antes mencionadas, generan la obligación de pagar dicho impuesto.

7.5. CARACTERÍSTICAS DEL PODER FISCAL DEL ESTADO

De acuerdo con la doctrina, el poder fiscal del Estado, presenta las siguientes características:

- Es abstracto.
- Es permanente.
- Es irrenunciable.
- Es indelegable.
- Es intransmisible.
- Es normativo.

7.5.1. Es abstracto

Porque el poder fiscal, se manifiesta con base en supuestos normativos, establecidos de manera general, que de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones.

7.5.2. Es permanente

Porque el poder fiscal es connatural a la existencia misma del Estado, deriva su soberanía, y sólo puede extinguirse dicho poder con el Estado mismo.

Mientras haya Estado, hay poder fiscal, porque requiere de los recursos económicos que debe proporcionarse por la población, para el debido cumplimiento de las atribuciones propias a su naturaleza de ente público.

7.5.3. Es irrenunciable

Porque el Estado no puede desprenderse en ningún momento del ejercicio del poder fiscal, pues sin éste no podría subsistir, toda vez que carecería o se privaría por sí solo de la obtención de los recursos económicos, que le son tan vitales para la realización de sus atribuciones.

7.5.4. Es indelegable

Porque el ejercicio del poder fiscal, es propio y exclusivo del Estado y es ejercitado exclusivamente por el Poder Legislativo, porque es el que tiene reservada la facultad de expedir leyes.

No se puede delegar el poder de hacer una ley en ningún otro órgano del Estado, salvo en los casos de excepción, previstos en los artículos 29 y 131 de la Constitución Federal, que generan lo que se ha denominado decreto-ley y decreto-delegado que para estos efectos, el Poder Ejecutivo realiza funciones en estricto sentido formal y materialmente legislativas.

7.5.5. Es intransmisible

Porque no se puede transmitir o ceder a terceros el ejercicio del poder fiscal, porque es propio y exclusivo de su naturaleza como Estado. A él le corresponde su ejercicio, porque es el que tiene el ejercicio del derecho de imperio sobre los gobernados.

No se puede transmitir el poder fiscal, porque el Estado no puede desprenderse en ningún momento del mismo, pues sin éste no podría subsistir, porque carecería de los recursos económicos para la realización de sus atribuciones.

7.5.6. Es normativo

Porque el ejercicio del poder fiscal no es arbitrario, sino que debe ejercitarse dentro del ámbito circunscrito previamente por las normas constitucionales y demás ordenamientos legales, que limitan su ejercicio a respetar lo que en ellos establece, para que no se incurra en la ilegalidad.

7.6. ÓRGANOS TITULARES DEL PODER FISCAL DEL ESTADO

Para poder determinar a quién le corresponde efectivamente el ejercicio del poder fiscal en nuestro país, es necesario analizar el contenido de las siguientes disposiciones constitucionales.

Al efecto el artículo 49 de la Constitución Federal, establece que: "El Supremo Poder de la Federación se divide, para su ejercicio, en Legislativo, Ejecutivo y Judicial."

A su vez el artículo 73 fracción VII de la propia Constitución Federal, establece que: "El Congreso de la Unión tiene facultad: para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto."

El artículo 89 fracción I constitucional, señala que es facultad del presidente de la República: "Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia."

El artículo 115 de la Constitución, establece que: "Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular,

teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las siguientes bases:

“IV. Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor...”

El artículo 40 de la Constitución, establece que “Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en 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 esta ley fundamental.”

Del contenido de los preceptos anteriores, se desprende que el titular originario del poder fiscal lo es el propio Estado, quien es el único facultado por la Constitución para establecer contribuciones a cargo de los particulares. Ningún otro organismo o corporación ni las personas físicas consideradas individualmente pueden ser titulares del poder fiscal.

Ahora bien, partiendo de la clásica división de poderes, a cada uno de ellos le corresponde una función específica y entre los tres poderes (Legislativo, Ejecutivo y Judicial), se logra un equilibrio político; y tomando en consideración que la obligación de contribuir para los gastos públicos deriva de lo que al efecto establezcan las leyes; además, que corresponde al Congreso de la Unión establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, es de concluirse que en nuestro país, en lo que se refiere a la Federación, corresponde al Poder Legislativo Federal, el ejercicio pleno o material del poder fiscal.

El Poder Legislativo o Congreso de la Unión, es el que tiene encomendado, por disposición constitucional, el ejercicio de la función legislativa, o sea la de expedir las leyes, y conforme a lo que éstas dispongan debemos contribuir para los gastos públicos de la Federación.

Por otra parte, en virtud de que es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una república representativa, democrática y 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 la propia Constitución, según lo dispone el artículo 40 constitucional, y que éstos adoptarán para su régimen interior la misma forma de gobierno republicano, representativo y popular, y para el ejercicio de su gobierno igualmente se dividirá en Legislativo, Ejecutivo y Judicial, y que corresponde al Poder Legislativo establecer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto de sus entidades como de sus municipios, se concluye también, por lo que se refiere a los estados, que en éstos el ejercicio pleno o material del poder fiscal, le corresponde al Poder Legislativo local.

En síntesis, se puede determinar que en nuestro sistema jurídico, únicamente tiene ejercicio pleno o material del poder fiscal el Congreso de la Unión, en lo que respecta a las contribuciones federales y las legislaturas de los estados por lo que se refiere a las contribuciones estatales y municipales, en virtud de que los municipios, en nuestro sistema jurídico, no tienen poder legislativo.

7.7. CLASES DE PODER FISCAL

El poder fiscal de acuerdo con nuestra Constitución Federal, puede ser de las siguientes clases a saber:

- Poder fiscal originario.
- Poder fiscal derivado.
- Poder fiscal exclusivo.
- Poder fiscal concurrente.
- Poder fiscal subordinado.

7.7.1. El poder fiscal originario

Se presenta cuando la propia Constitución Federal faculta, expresamente, a la Federación y a los estados para establecer contribuciones sobre determinadas actividades. O sea el ejercicio del poder fiscal nace de la propia Constitución directamente.

Esta clase de poder fiscal originario, lo tienen la Federación, los estados y los municipios por conducto de las legislaturas locales, de conformidad con lo dispuesto por los artículos 31 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Federal, los cuales para su mejor apreciación, a continuación se transcriben.

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. 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.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

- VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

7.7.2. El poder fiscal derivado

Se presenta cuando el ente público que posee el poder fiscal originario (Federación, Distrito Federal, estados y municipios), lo transmite a otro, autorizándolo para establecer contribuciones sobre determinadas actividades que le son propias, en los términos del acuerdo de delegación de facultades que al efecto se celebre, a cambio de una participación sobre el producto de la contribución de que se trate, aquí se presenta lo que puede llamarse “renuncia parcial o total al ejercicio del poder fiscal”.

7.7.3. El poder fiscal exclusivo

Se presenta cuando la propia Constitución Federal faculta, expresamente de manera exclusiva, a un ente público a establecer contribuciones sobre determinadas actividades, con exclusión de los demás. Como ejemplo de esta clase de poder fiscal, tenemos el contenido de los artículos 73 fracción XXIX y 115 fracción IV inciso a), constitucionales, los cuales se transcriben a continuación.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

XXIX. Para establecer contribuciones:

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

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

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

Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre, conforme a las siguientes bases.

- IV. Los municipios administran libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:
 - a. Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

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

7.7.4. El poder fiscal concurrente

Se presenta cuando tanto la Federación, como el Distrito Federal, los estados y los municipios, gravan en forma simultánea o coincidente, el mismo acto o actividad, dando origen a lo que se ha llamado múltiple imposición.

Es nuestra obligación contribuir para los gastos públicos, ya sea de la Federación, del Distrito Federal, del estado o municipio en el que se resida, y estos entes, en cualquier momento, pueden concurrir o coincidir gravando la misma actividad, dando origen a la múltiple imposición, sin que pueda ser refutado de inconstitucional, porque el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, así lo establece expresamente.

7.7.5. El poder fiscal subordinado

Se presenta cuando el ente público que lo posee, para ejercitarlo, debe tener autorización expresa del Congreso de la Unión.

Como ejemplo de esta clase de poder fiscal, tenemos que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 118 fracción I constitucional, los estados, para establecer derechos de tonelaje, derechos de puerto, o contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, requieren del consentimiento expreso del Congreso de la Unión.

7.8. LÍMITES CONSTITUCIONALES DEL PODER FISCAL

El ejercicio del poder fiscal, ya se trate de la Federación, del Distrito Federal, de los estados o de los municipios, estos últimos por conducto de las legislaciones locales, no es absoluto, ni puede ejercerse de manera arbitraria, sino que se encuentra limitado por los principios jurídicos de las contribuciones, que fueron objeto de estudio en el capítulo anterior; además, debe respetarse, en la medida de lo posible, los principios teóricos de las contribuciones, establecidos por Adam Smith, Adolfo Wagner y Harold M. Sommers, a cuyo estudio nos remitimos.

7.9. EL PODER FISCAL Y LA COMPETENCIA FISCAL O ADMINISTRATIVA

La competencia fiscal o administrativa consiste en la posibilidad de recaudar por disposición de la ley, las contribuciones, cuando se han realizado los hechos generadores de la obligación fiscal.

Los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa son los entes públicos, debidamente facultados por la ley, para recaudar el producto de las contribuciones.

De acuerdo con la estructura de nuestro sistema fiscal mexicano, los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa son los entes públicos que tienen a su cargo la función recaudatoria, así como la de fiscalización y supervisión, que a continuación se mencionan:

La Federación, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el órgano encargado de recaudar las contribuciones federales.

El Instituto Mexicano del Seguro Social, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores, que le corresponden, así como las cuotas para el Sistema de Ahorro para el Retiro, a cargo de los patrones.

El Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, que le corresponden.

El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado instituto, que le corresponden.

El Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los militares, que le corresponden.

El Distrito Federal, por conducto de su tesorería, que es la encargada de recaudar las contribuciones que le corresponden al Distrito Federal.

Las entidades federativas, por conducto de sus respectivas Secretarías de Finanzas y Tesorerías Generales, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones estatales.

Los municipios, por conducto de sus respectivas tesorerías que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones municipales.

7.10. DISTINCIÓN ENTRE EL PODER FISCAL Y LA COMPETENCIA FISCAL O ADMINISTRATIVA

El poder fiscal se distingue de la competencia fiscal o administrativa, por los aspectos siguientes:

- El poder fiscal es normativo, o sea se manifiesta a través de normas jurídicas; la competencia fiscal es de carácter administrativo o concreto.
- El poder fiscal, es de carácter abstracto; la competencia fiscal o administrativa es de carácter concreto.
- El poder fiscal crea los supuestos de la obligación de contribuir; la competencia fiscal o administrativa, determina, liquida y exige el cumplimiento de dicha

obligación, cuando se realicen los hechos generadores de la misma, o sea recauda en su momento el producto de la contribución respectiva.

- El ejercicio del poder fiscal le corresponde a los órganos encargados de la función legislativa; el ejercicio de la competencia fiscal o administrativa, le corresponde a las autoridades administrativas, debidamente facultadas para recaudar el producto de las contribuciones causadas.
- El ejercicio del poder fiscal es indelegable, porque le corresponde al Poder Legislativo respectivo; el ejercicio de la competencia fiscal o administrativa puede delegarse a través de convenios, o en la propia ley se le puede establecer la obligación de recaudar o retener el importe de la contribución correspondiente, a terceros o a particulares, como lo es el caso de los retenedores y de quienes hagan pagos provisionales a nombre de terceros.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Investigue el concepto doctrinario de las otras denominaciones del poder fiscal del Estado, mencionando las fuentes bibliográficas.
2. Formule un cuadro sinóptico que contenga las características del poder fiscal del Estado.
3. Formule un cuadro sinóptico que comprenda las clases de poder fiscal del Estado, y citando su fundamento jurídico.
4. Esquematice los límites constitucionales y doctrinarios del poder fiscal del Estado, de acuerdo con lo estudiado en los capítulos V y VI.
5. Formule un cuadro esquemático en el cual se determine a qué órganos les corresponde el ejercicio pleno o material del poder fiscal del Estado y la competencia fiscal o administrativa.
6. Esquematice las diferencias que existen entre el poder fiscal del Estado y la competencia fiscal o administrativa.
7. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de poder fiscal.
2. Determine y explique en qué momento se manifiesta el ejercicio del poder fiscal del Estado.
3. Mencione tres ejemplos en los cuales se manifiesta el ejercicio del poder fiscal del Estado.
4. Explique por qué el poder fiscal es abstracto.
5. Explique por qué el poder fiscal es permanente.

6. Explique por qué el poder fiscal es irrenunciable.
7. Explique por qué el poder fiscal es indelegable.
8. Explique por qué el poder fiscal es intransmisible.
9. Explique por qué el poder fiscal es normativo.
10. Mencione quién es el titular originario del poder fiscal.
11. Señale el órgano al que le corresponde el ejercicio pleno o material del poder fiscal, por lo que se refiere a la Federación.
12. Señale el órgano al que le corresponde el ejercicio pleno o material del poder fiscal, por lo que se refiere a los estados.
13. Señale el órgano al que corresponde el ejercicio pleno o material del poder fiscal, por lo que se refiere a los municipios.
14. Defina qué se entiende por poder fiscal originario y cite un ejemplo.
15. Defina qué se entiende por poder fiscal derivado y cite un ejemplo.
16. Defina qué se entiende por poder fiscal exclusivo y cite un ejemplo.
17. Defina qué se entiende por poder fiscal concurrente y cite un ejemplo.
18. Defina qué se entiende por poder fiscal subordinado y cite un ejemplo.
19. Mencione cinco límites constitucionales del poder fiscal y explíquelos.
20. Mencione los límites teóricos o doctrinarios del poder fiscal, señalados por Adam Smith.
21. Defina qué se entiende por competencia fiscal o administrativa.
22. Mencione los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa.
23. Señale las diferencias entre poder fiscal y competencia fiscal o administrativa.

8. La ley fiscal y su reglamento

8.1. Introducción • 8.2. La ley fiscal • 8.3. Características de la ley fiscal • 8.3.1. La característica esencial de toda ley de carácter fiscal, es que siempre impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado • 8.3.2. La ley fiscal tiene eficacia específica propia • 8.3.3. La ley fiscal tiene un poder de ejercicio inmediato • 8.4. Elementos de la ley fiscal • 8.4.1. Los elementos de carácter declarativo • 8.4.2. Los elementos de carácter ejecutivo • 8.5. Fases del proceso de creación de la ley fiscal • 8.5.1. Iniciativa • 8.5.2. Discusión • 8.5.3. Aprobación • 8.5.4. Promulgación o sanción • 8.5.5. Publicación • 8.5.6. *Vacatio legis* • 8.5.7. Iniciación de la vigencia • 8.6. Vigencia constitucional de la ley fiscal • 8.7. Ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales • 8.8. Las fe de erratas • 8.9. El reglamento fiscal • 8.10. Características de los reglamentos fiscales • 8.11. Límites a la facultad reglamentaria • 8.11.1. El principio de preferencia o primacía de la ley • 8.11.2. El principio de reserva de la ley • 8.12. Analogías y diferencias entre la ley fiscal y su reglamento • 8.12.1. Analogías • 8.12.2. Diferencias • 8.13. Jerarquización de las leyes fiscales • 8.13.1. Las leyes constitucionales • 8.13.2. Los tratados internacionales • 8.13.3. Las leyes federales ordinarias de contenido fiscal • 8.13.4. Leyes locales • 8.14. Codificación

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Distinguir la ley fiscal de los demás ordenamientos legales, conociendo sus características, sus elementos esenciales y las fases del proceso de creación de la ley fiscal.
- Comprender la función del reglamento y su jerarquización dentro del sistema fiscal mexicano.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 8.1. Definir el concepto de ley fiscal.
- 8.2. Determinar el fundamento constitucional y explicar las características propias de toda ley fiscal.
- 8.3. Determinar las clases de elementos que contienen las leyes fiscales.

- 8.4. Explicar las fases del proceso de creación de la ley fiscal.
- 8.5. Definir qué es una iniciativa de ley y mencionar quiénes pueden presentar iniciativas de ley en materia fiscal.
- 8.6. Indicar qué órganos del Estado tienen impedimento legal para presentar iniciativas de ley de carácter fiscal.
- 8.7. Comprender qué se entiende por discusión de una iniciativa de ley fiscal y en qué consiste el acto de aprobación de una iniciativa de ley fiscal.
- 8.8. Comprender cómo se manifiesta el derecho de veto en una iniciativa de ley fiscal.
- 8.9. Conocer cómo se manifiesta el acto de promulgación o sanción y el acto de publicación oficial de una ley fiscal.
- 8.10. Conocer cuál es el medio de publicación oficial de las leyes federales.
- 8.11. Explicar el significado de la expresión de *vacatio legis* o vacación de la ley.
- 8.12. Comprender en qué consiste el acto de iniciación de la vigencia de una ley y cuáles son los sistemas de iniciación de la vigencia de una ley.
- 8.13. Precisar cuál es el sistema de iniciación de la vigencia de las disposiciones fiscales.
- 8.14. Determinar la vigencia constitucional de las leyes fiscales y cuál es el ordenamiento legal que da vigencia a las leyes fiscales.
- 8.15. Precisar cuál es el objeto de la ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales.
- 8.16. Señalar cuál es la finalidad de las fe de erratas de las leyes fiscales.
- 8.17. Definir el concepto de reglamento fiscal, explicar la finalidad de su existencia y su fundamento constitucional.
- 8.18. Determinar la diferencia formal que existe entre la ley fiscal y el reglamento fiscal.
- 8.19. Mencionar las clases de reglamentos que existen en nuestro sistema jurídico mexicano.
- 8.20. Precisar los requisitos que debe reunir todo reglamento fiscal y mencionar ejemplos de reglamentos fiscales.
- 8.21. Explicar los principios que regulan el ejercicio de la facultad reglamentaria.
- 8.22. Analizar el contenido de reglamentos fiscales, señalando cuándo se exceden de la ley fiscal que reglamentan.
- 8.23. Señalar las diferencias y analogías que existen entre la ley fiscal y el reglamento fiscal.
- 8.24. Determinar el orden jerárquico de las leyes fiscales.
- 8.25. Comprender el concepto de codificación y analizar el contenido estructural del Código Fiscal de la Federación.

8.1. INTRODUCCIÓN

El presente capítulo tiene por objeto hacer un análisis detenido de la ley fiscal y su reglamento, por ser estos ordenamientos los principales rectores y reguladores de las obligaciones fiscales, señalando las características de cada uno, sus semejanzas y diferencias de acuerdo con nuestro derecho fiscal mexicano.

Es importante tratar detenidamente estos ordenamientos fiscales, en virtud de las características propias de las normas jurídicas de contenido fiscal, porque las consecuencias de su debido cumplimiento o incumplimiento son totalmente diferentes a las normas jurídicas de carácter penal, civil o laboral.

La trascendencia de estos ordenamientos es innegable dentro de nuestro sistema fiscal mexicano, toda vez que si la ley fiscal es efectiva o de aplicación inmediata por sí misma, el reglamento la complementa o facilita su aplicación práctica, ya que en la actualidad ha sido costumbre de nuestro legislador, el no incorporar en la ley todas las disposiciones de la materia que regula, sino sólo las principales, y advierte en la propia ley, que será el reglamento el que establezca las disposiciones faltantes, y aún más ya no sólo remite al reglamento, sino que señala en forma expresa que será en las reglas de carácter general que para tal efecto se expidan, en las cuales se establezca el contenido detallado de dichas disposiciones.

Esta costumbre deriva de la mayor facilidad que existe en adicionar, modificar o derogar una disposición de carácter reglamentario o de carácter administrativo, cuando resulta adversa a los intereses para los cuales fueron creadas o expedidas, ya que no requieren de las mismas formalidades para la creación, adición, modificación o derogación que una ley fiscal.

8.2. LA LEY FISCAL

La ley se ha definido como la norma jurídica emanada del poder público, debidamente facultado para ello (Poder Legislativo), con características de generalidad, abstracción y obligatoriedad.

Por ley fiscal debemos entender la norma jurídica, emanada del Poder Legislativo, con características de generalidad, abstracción y obligatoriedad, pero que impone, además, la obligación de dar sumas de dinero al Estado, tiene eficacia específica propia y un poder de ejercicio inmediato.

La definición anterior del concepto de ley fiscal se desprende del contenido de los artículos 31 fracción IV, 74 fracción IV y 73 fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Constitución Federal), que al efecto establecen:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como del Distrito Federal o del estado y municipio en que residan, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

- IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo, así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

- VII. Para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

De los anteriores preceptos constitucionales, se deduce que nuestra obligación de contribuir para los gastos públicos, es en la forma y términos que establezcan las leyes, que al efecto expide el Congreso de la Unión (Poder Legislativo), salvo los casos de excepción, que son el decreto-ley y el decreto-delegado.

8.3. CARACTERÍSTICAS DE LA LEY FISCAL

Toda ley fiscal, confrontada con las demás leyes que integran el sistema jurídico mexicano, se distingue porque presenta los caracteres siguientes:

- La ley fiscal impone esencialmente la obligación de dar sumas de dinero al Estado.
- La ley fiscal tiene eficacia específica propia.
- La ley fiscal tiene un poder de ejercicio inmediato.

8.3.1. La característica esencial de toda ley de carácter fiscal, es que siempre impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado

Esta característica es independiente de cual sea el concepto por el cual se establezca dicha obligación; así como las demás relacionadas para dar debido cumplimiento a la misma (como lo son las de hacer, no hacer y tolerar).

Es el contenido de la norma jurídica el que determina su naturaleza fiscal, y no su denominación, o sea que la obligación de dar sumas de dinero al Estado, puede estar contenida en un ordenamiento legal relativo a otra rama del derecho, como caso de excepción, toda vez que el establecimiento y la regulación de dicha obligación normalmente la encontramos en una ley cuya denominación hace referencia expresa a la materia fiscal.

8.3.2. La ley fiscal tiene eficacia específica propia

Es decir, su aplicación no se encuentra supeditada a la existencia de ningún otro ordenamiento, la ley fiscal vale por sí misma.

8.3.3. La ley fiscal tiene un poder de ejercicio inmediato

Es decir, que su aplicación es instantánea, independientemente de que la ley adolezca de vicios legales, o sea violatoria de alguna disposición de carácter constitucional, pero esta circunstancia no limita, de manera alguna, que el particular afectado por dicha ley pueda impugnarla de inconstitucional ante los tribunales competentes, o sea que no coarta el derecho de acción de los particulares.

8.4. ELEMENTOS DE LA LEY FISCAL

Las leyes fiscales tienen dos clases de elementos que son:

- Elementos de carácter declarativo; y
- Elementos de carácter ejecutivo.

8.4.1. Los elementos de carácter declarativo

Son los que se refieren a los principios esenciales de la contribución, o sea los que determinan la obligación, señalando el objeto, sujeto, base, tasa o tarifa de las circunstancias en las que se manifiesta el hecho o situación jurídica, a la cual la ley condiciona el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria.

Ante estos elementos la voluntad del contribuyente es nula. Las obligaciones que crean dependen exclusivamente de la voluntad unilateral del legislador, cuando éste hace ejercicio del poder fiscal que le es propio y connatural a la existencia del Estado.

8.4.2. Los elementos de carácter ejecutivo

Son los que impulsan la voluntad del contribuyente a que obre en determinado sentido, si se resiste, es obligado a ello por los medios de apremio de que dispone el Estado por conducto de la autoridad fiscal. En consecuencia las leyes fiscales obligan tanto al contribuyente, como a la autoridad fiscal, encargada de aplicarlas.

8.5. FASES DEL PROCESO DE CREACIÓN DE LA LEY FISCAL

Las fases del proceso de creación de una ley fiscal, expedida por el Congreso de la Unión (Poder Legislativo), son las siguientes:

- Iniciativa.
- Discusión.

- Aprobación.
- Promulgación o sanción.
- Publicación.
- *Vacatio legis*.
- Iniciación de la vigencia.

8.5.1. Iniciativa

Es la facultad que tienen determinados órganos del Estado, para proponer ante el Congreso de la Unión (Poder Legislativo), un proyecto de ley.

De acuerdo con el artículo 71 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, dicha facultad o derecho de iniciar leyes o decretos, compete y pertenece en exclusiva:

- I. Al Presidente de la República;
- II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión; y
- III. A las legislaturas de los estados.

No obstante lo anterior, cualquier ciudadano, en lo particular o agrupación, puede sugerir indistintamente a alguno de los órganos antes mencionados, la necesidad o conveniencia de elaborar un proyecto de ley determinado, o remitirles el proyecto respectivo, para que sea sometido a la consideración del Congreso de la Unión.

De conformidad con el inciso h), del artículo 72 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, 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 y después en la Cámara de Senadores.

La justificación a esta disposición, de que siempre sea cámara de origen la Cámara de Diputados, cuando los proyectos de leyes o decretos se refieran a la materia fiscal, estriba en que éstos son representantes del pueblo y tienen más comunicación o contacto con éste; y que Cámara de Senadores sea la revisora, es porque éstos representan a las entidades federativas, o sea a los estados, y debido a su madurez pueden prever, oportunamente, los efectos o consecuencias que puede tener una ley fiscal en el sentir de la población, ya sea de carácter político, social o económico.

Además, la consecuencia de esta disposición es que la Cámara de Diputados, siempre será la cámara de origen, y de que la Cámara de Senadores, sea la revisora, además que los senadores estén impedidos para presentar iniciativas de leyes de carácter fiscal, en virtud de que sólo pueden presentar proyectos de ley en su propia cámara; si algún senador desea presentar algún proyecto de ley relativo a la materia fiscal, lo deberá hacer por conducto de algún diputado, para que sea presentado por éste en su propia Cámara de Diputados.

8.5.2. Discusión

Es el acto de las cámaras que consiste en examinar un proyecto o iniciativa de ley, cuestionando y deliberando sobre su contenido para decidir posteriormente, por votación mayoritaria, si debe o no ser aprobado.

En los términos del artículo 72 inciso h) de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, antes mencionado, todo proyecto de ley que verse sobre contribuciones debe presentarse para su discusión, primeramente en la Cámara de Diputados, que para este caso será la cámara de origen, la cual una vez discutido y aprobado el proyecto de ley, pasará a la Cámara de Senadores, que es la cámara revisora, para su discusión y aprobación en su caso.

8.5.3. Aprobación

Consiste en dar ambas cámaras, la de diputados primero y la de senadores después, su consentimiento o conformidad, por decisión mayoritaria de sus integrantes, con el contenido de una iniciativa de ley.

8.5.4. Promulgación o sanción

Es el acto por medio del cual el presidente de la República, bajo su firma manifiesta su conformidad con la iniciativa de ley aprobada por ambas cámaras. Es un reconocimiento solemne por el Ejecutivo de que una ley ha sido aprobada, su fórmula es "Por tanto, mando se imprima, publique, circule y se le dé debido cumplimiento."

Si el proyecto de ley es desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, en ejercicio del derecho de veto, será devuelto, con sus observaciones, a la cámara de origen (Cámara de Diputados), donde serán discutidas únicamente las observaciones referidas.

Si el proyecto fuese nuevamente aprobado por una mayoría representada por las dos terceras partes de los votos totales, pasará a la cámara revisora (Cámara de Senadores), y si ésta lo aprueba también por igual margen de votos, se enviará al Ejecutivo para que lo promulgue. En este caso, el Ejecutivo esté o no de acuerdo, debe promulgarlo de conformidad con lo previsto por los incisos a) y e) del artículo 72 de la Constitución Federal.

8.5.5. Publicación

Una vez aprobado un proyecto de ley por el Ejecutivo, a través de la Secretaría de Gobernación ordenará su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*, para que sea obligatorio; además, puede hacerse la difusión del contenido de una ley fiscal, a través de los medios de comunicación que existen (prensa, radio, televisión, internet), para que sean del conocimiento de la mayoría de la población con la debida oportunidad.

8.5.6. *Vacatio legis*

Este término significa el tiempo comprendido entre la fecha de publicación de un proyecto de ley en el *Diario Oficial de la Federación*, y la fecha de iniciación de la vigencia, que tiene por objeto que en dicho periodo se dé a conocer la ley en la forma más amplia y completa que se pueda. También se le conoce como vacación de la ley.

8.5.7. *Iniciación de la vigencia*

Es el acto por virtud del cual una ley comienza a obligar a las personas a quienes va dirigida, con los apercibimientos correspondientes.

Existen dos sistemas por medio de los cuales un proyecto de ley, aprobado y promulgado, puede entrar en vigor. El sistema sincrónico o simultáneo y el sistema sucesivo.

El sistema *sincrónico* o *simultáneo*, es aquel mediante el cual entran en vigor los proyectos de ley aprobados y promulgados, al mismo tiempo, en todo el país, ya sea porque así lo determine el mismo proyecto o una ley anterior que esté en vigor, con la única condición de que sea posterior la iniciación de la vigencia al de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*.

El sistema *sucesivo*, es aquel mediante el cual un proyecto de ley aprobado y promulgado, obliga y surte efectos a los tres días de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*, en el lugar donde se publique éste y un día más por cada cuarenta kilómetros o fracción que excede de la mitad.

Al efecto el artículo 7o. del Código Fiscal de la Federación, señala 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."

Como puede apreciarse, esta disposición fiscal implementa el sistema sincrónico o simultáneo, para la iniciación de la vigencia de las leyes fiscales, las que entrarán en vigor en día fijo en toda la República, con la condición de que su publicación sea anterior y, por excepción, por disposición expresa puede establecerse como iniciación de la vigencia una fecha posterior.

8.6. VIGENCIA CONSTITUCIONAL DE LA LEY FISCAL

La vigencia constitucional de las leyes fiscales, es de un año. Lo anterior se desprende de lo dispuesto por los artículos 74 fracción IV y 73 fracción VII de la Constitución Federal, a que se ha hecho referencia en el punto 8.2 de este capítulo.

Nuestro legislador, con el objeto de evitar la expedición, promulgación y publicación íntegra de las leyes fiscales cada año, ha seguido la práctica de que en

un solo ordenamiento llamado Ley de Ingresos de la Federación, se incluya en forma de catálogo, los renglones correspondientes a la ley fiscal (contribución), que desea mantener en vigor en el ejercicio fiscal siguiente, de tal manera que si no aparece una ley expresamente señalada en la Ley de Ingresos, automáticamente quedará derogada, al menos por lo que respecta a ese ejercicio fiscal.

La Ley de Ingresos de la Federación tiene vigencia de un año, dejando de tener eficacia en relación con las contribuciones que no queden incluidas dentro del presupuesto del año respectivo; el sistema que emplea el legislador, de incluir en la Ley de Ingresos determinada contribución, tiene a su vez el efecto de dar continuidad y vigencia a las leyes fiscales existentes, evitando la reproducción y publicación de la totalidad de las leyes fiscales existentes.

8.7. LEY QUE REFORMA, ADICIONA Y DEROGA DIVERSAS DISPOSICIONES FISCALES

Con este nombre o con otro similar, se le designa al ordenamiento que en forma anual se ha venido expidiendo, juntamente con la Ley de Ingresos de la Federación, a través de la cual se hacen las continuas y abundantes modificaciones, adiciones y derogaciones a las leyes fiscales que exigen o requieren las necesidades económicas del país. Este ordenamiento se expide regularmente en el mes de diciembre de cada año.

De esta forma se evita, el que por separado o en forma independiente y desordenada, se hagan las modificaciones respectivas a las disposiciones fiscales, dificultando su conocimiento oportuno por parte de los contribuyentes y aún de las propias autoridades encargadas de exigir su cumplimiento. Este ordenamiento se expide de esta forma con fines eminentemente prácticos.

Sin embargo, debemos tomar en cuenta que de conformidad con lo dispuesto por el artículo 65 de la Constitución Federal, el Congreso de la Unión se debe reunir a partir del primero de septiembre de cada año, para celebrar un primer periodo de sesiones ordinarias y a partir del día 15 de marzo de cada año para celebrar un segundo periodo de sesiones ordinarias. En ambos periodos de sesiones el Congreso se ocupará del estudio, discusión y votación de las iniciativas de ley que se le presenten, motivo por el cual se pueden reformar, adicionar o derogar disposiciones de carácter fiscal, en cualquiera de esos dos periodos.

8.8. LAS FE DE ERRATAS

Las fe de erratas constituyen la mención de errores en las leyes fiscales publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*.

Las fe de erratas tienen por objeto el que se incorporen a la ley las correcciones con respecto de la publicación primitiva, o sea la original, y deben entrar en vigor una vez que sean publicadas en el *Diario Oficial de la Federación*.

Es importante mencionar que las fe de erratas no deben, por ningún motivo, modificar las disposiciones de la ley fiscal publicada, sino que deben referirse exclusiva y esencialmente a los errores ortográficos o de imprenta, propios de la publicación primitiva y que se encuentren consignados o sean comprobables, con el texto original de la ley que fue enviado por el Ejecutivo Federal, a la Imprenta de Gobierno donde se edita el *Diario Oficial de la Federación*, para que no puedan ser objetadas de ilegales las fe de erratas publicadas.

8.9. EL REGLAMENTO FISCAL

El reglamento está constituido por un conjunto de disposiciones jurídicas, de carácter abstracto, generales y obligatorias, expedidas por el Poder Ejecutivo, en uso de una facultad que le es propia, cuya finalidad es facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo.

El reglamento es un acto formalmente ejecutivo, porque es expedido por el Poder Ejecutivo (presidente de la República), y materialmente legislativo, porque crea situaciones jurídicas generales, abstractas y obligatorias, por medio del cual se desarrollan y complementan en detalle las normas de una ley, con el objeto de hacer más eficaz y expedita su aplicación a casos concretos que se presenten.

Se distingue formalmente de la ley, porque ésta emana del Poder Legislativo y el reglamento del Poder Ejecutivo, pero ambos ordenamientos contienen disposiciones generales, abstractas y obligatorias, y obligan por igual a los contribuyentes.

El reglamento puede ser de tres clases, que son:

- Para la ejecución de las leyes (reglamento fiscal).
- Para el ejercicio de las facultades que al Poder Ejecutivo le corresponden.
- Para la organización y funcionamiento de la administración del Estado, la ordenación del personal adscrito al mismo, y la organización de los entes de las instituciones públicas y dependencias de la administración activa. (Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.)

8.10. CARACTERÍSTICAS DE LOS REGLAMENTOS FISCALES

Por lo que se refiere a los reglamentos para la ejecución de las leyes, o sea los de la primera clase, que es la que se refiere a los reglamentos fiscales, éstos presentan las características siguientes:

- Tienen su fundamento en el artículo 89 fracción I de la Constitución Federal, que da facultad al presidente de la República para promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la administrativa a su exacta observancia.
- Es un acto formalmente ejecutivo porque es emitido por el Poder Ejecutivo, y materialmente legislativo, porque participa de los atributos de una ley, aunque sólo sea en cuanto a que ambos ordenamientos son de naturaleza general, abstracta y obligatoria.
- La ley establece la obligación, y el reglamento desarrolla la forma en que se debe dar cumplimiento en detalle a la obligación establecida en la ley.
- En materia fiscal no puede haber reglamentos autónomos, es decir no apoyados en una ley emitida por el Congreso de la Unión.
- Cuando se abroga una ley no puede subsistir el reglamento de esa ley, pero el Poder Legislativo puede ordenar que transitoriamente se mantengan vigentes los reglamentos anteriores en cuanto no contradigan la nueva ley y hasta en tanto se expidan los nuevos reglamentos.
- Puede haber uno o varios reglamentos fiscales, respecto a una misma ley.
- La facultad reglamentaria del presidente de la República es indelegable, o sea que no se puede delegar, transferir o ceder a ninguna otra persona o entidad.
- La facultad reglamentaria del Poder Ejecutivo es de carácter discrecional, o sea espontánea, por lo que puede expedirse un reglamento en el caso y cuando el Poder Ejecutivo lo considere conveniente.

Sin embargo, hay ocasiones en que el legislador establece en la ley respectiva, que en el reglamento fiscal que al efecto se expida, se detallen y desarrollen los elementos esenciales de una ley; en este caso, pierde el reglamento su carácter discrecional, por disposición expresa de la ley.

Por otra parte, tenemos que el Poder Ejecutivo, al hacer uso de su atribución al expedir un reglamento, carece de facultades para imponer por medio de éste, cargas a los particulares, mayores a las contenidas en la ley que reglamenta, toda vez que su potestad jurídica y de mando, consiste únicamente en hacer posible la aplicación práctica de las disposiciones de la ley, aclarándolas, precisando la materia que regula, pero siempre respetando los lineamientos por ella señalados.

8.11. LÍMITES A LA FACULTAD REGLAMENTARIA

La facultad reglamentaria está limitada además por dos principios que deben ser respetados, para que no se incurra en la ilegalidad del reglamento que al efecto se expida, y son:

- El principio de preferencia o primacía de la ley;
- El principio de reserva de la ley.

8.11.1. El principio de preferencia o primacía de la ley

Consiste en que las disposiciones contenidas en una ley expedida por el Poder Legislativo, no pueden nunca por ningún motivo, ser modificadas o derogadas por un reglamento.

Este principio tiene su fundamento en el artículo 72 inciso f) de la Constitución Federal, al establecer que “en la interpretación, reforma o adición de las leyes o decretos se observarán los mismos trámites establecidos para su formación”, lo que significa particularmente que una ley, sólo puede variarse en cuanto a su contenido y alcances por otra que haya satisfecho los requisitos legales ya cumplidos por la primera, o sea hasta que la nueva disposición haya pasado previamente por el Poder Legislativo, con todos los trámites requeridos para la expedición de las leyes.

8.11.2. El principio de reserva de la ley

Significa que el Poder Ejecutivo, al ejercer la facultad reglamentaria, debe abstenerse de legislar, es decir, no puede crear normas jurídicas sobre las materias que son exclusivas del legislador, como por ejemplo, lo relativo al objeto, sujetos, base, tasa o tarifa, exenciones, infracciones y sanciones.

No obstante la claridad de estos principios, ha sido costumbre del legislador mexicano, al expedir las leyes fiscales que imponen obligaciones a los contribuyentes, establecer que será el reglamento que al efecto se expida, el que precise dichas obligaciones, en cuanto al número, alcance, extensión o sea que el reglamento detalla y desarrolla los elementos esenciales que deben estar contenidos en una ley, con el fin de hacer posible y práctica su aplicación.

Como ejemplo de reglamentos fiscales, tenemos el Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el Reglamento de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

8.12. ANALOGÍAS Y DIFERENCIAS ENTRE LA LEY FISCAL Y SU REGLAMENTO

8.12.1. Analogías

- Ambos son ordenamientos fiscales.
- Ambos contienen disposiciones de carácter general, abstractas e impersonales y obligatorias.
- Ambos son fuentes del derecho fiscal mexicano.
- Ambos tienen un poder de ejercicio inmediato, dejando a salvo los derechos de los obligados para impugnar su inconstitucionalidad.

8.12.2. Diferencias

- La ley emana del Poder Legislativo, el reglamento del Poder Ejecutivo.
- La ley es de mayor jerarquía que el reglamento.
- La ley impone la obligación de dar sumas de dinero al Estado; el reglamento no puede hacerlo.
- La ley tiene eficacia específica propia; el reglamento está supeditado a la existencia de la ley que reglamenta.
- La ley establece la obligación; el reglamento facilita, hace práctica y posible el cumplimiento de la obligación.
- El reglamento no puede excederse de los límites o marco de acción que le impone la ley que reglamenta.
- El reglamento no puede modificar o derogar las disposiciones de la ley que reglamenta.

8.13. JERARQUIZACIÓN DE LAS LEYES FISCALES

De acuerdo con el principio de jerarquización de las leyes, tenemos que en materia fiscal debe sujetarse al siguiente orden:

- Las leyes constitucionales;
- Los tratados internacionales;
- Las leyes federales ordinarias; y
- Las leyes locales.

8.13.1. Las leyes constitucionales

Están representadas por las normas de contenido fiscal, consagradas en la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (Constitución Federal), que tienen el carácter de normas supremas y de las que a su vez emanan las de menor jerarquía.

Como ejemplo de esta clase de leyes, tenemos 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, en la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. El artículo 73 fracción VII, que otorga la facultad al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones que basten a cubrir el Presupuesto de Egresos de la Federación.

8.13.2. Los tratados internacionales

En los términos del artículo 133 de la Constitución Federal, que estén de acuerdo con la misma, celebrados por el presidente de la República, con la aprobación del Senado, serán Ley Suprema de toda la Unión.

8.13.3. Las leyes federales ordinarias de contenido fiscal

Son aquellas que emanan del Congreso de la Unión, y de aplicación en toda la República. Ejemplo de estas leyes, lo son la Ley del Impuesto sobre la Renta, la Ley del Impuesto al Valor Agregado, el Código Fiscal de la Federación.

8.13.4. Leyes locales

Son las que emanan de las legislaturas de las entidades federativas (estados), de contenido fiscal, y son aplicables dentro del territorio de éstas y sus municipios.

8.14. CODIFICACIÓN

Por código debemos entender la ordenación sistemática de preceptos relativos a una determinada rama del derecho, que la comprende ampliamente, elaborada por el Poder Legislativo y emitido para su general observancia.

La doctrina señala que codificar es, en esencia, crear un cuerpo orgánico y homogéneo de principios regulatorios de la materia fiscal en el aspecto sustancial, en lo ordinario y en lo sancionatorio, inspirado en la especificidad de los conceptos y que debe servir de base para la aplicación e interpretación de las normas jurídicas.

Un código debe tener el carácter de ley fundamental o básica de la materia que regula, de alcance general, con permanencia en el tiempo, y crear un cuerpo de legislación que, aparte de su finalidad específica, constituya un núcleo en rededor del cual la doctrina y la jurisprudencia puedan efectuar sus elaboraciones o razonamientos jurídicos de no estar dispuestos por éstas.

En el sistema fiscal mexicano se dispone de un Código Fiscal de la Federación, que es un ordenamiento legal, el cual contiene un conjunto de disposiciones básicas, aplicables a todas las leyes fiscales respectivas, supliendo lo no previsto por éstas en forma expresa, cuyo contenido titular y capitular es el siguiente:

CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN

TÍTULO I. DISPOSICIONES GENERALES.	Artículos
Capítulo Único.	1 a 17-A
CAPÍTULO II. DE LOS DERECHOS Y OBLIGACIONES DE LOS CONTRIBUYENTES.	
Capítulo Único.	18 a 32-C
TÍTULO III. DE LAS FACULTADES DE LAS AUTORIDADES FISCALES.	
Capítulo Único.	33 a 69

TÍTULO IV. DE LAS INFRACCIONES Y DELITOS FISCALES.**Artículos**

Capítulo I. De las infracciones.	70 a 91
Capítulo II. De los delitos fiscales.	92 a 115-Bis

TÍTULO V. DE LOS PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

Capítulo I. Del recurso administrativo.	
Sección Primera. Del recurso de revocación.	116 a 128
Sección Segunda. De la impugnación de las notificaciones	129
Sección Tercera. Del trámite y resolución del recurso.	130 a 133
Capítulo II. De las notificaciones y de la garantía del interés fiscal.	134 a 144
Capítulo III. Del procedimiento administrativo de ejecución.	
Sección Primera. Disposiciones generales.	145 a 150
Sección Segunda. Del embargo.	151 a 163
Sección Tercera. De la intervención.	164 a 172
Sección Cuarta. Del remate.	173 a 196

TÍTULO VI. DEL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.

Capítulo I. Disposiciones generales.	197 a 201
Capítulo II. De la improcedencia y del sobreseimiento.	202 a 203
Capítulo III. De los impedimentos y excusas.	204 a 206
Capítulo IV. De la demanda.	207 a 211
Capítulo V. De la contestación.	212 a 216
Capítulo VI. De los incidentes.	217 a 229
Capítulo VII. De las pruebas.	230 a 234
Capítulo VIII. Del cierre de la instrucción.	235
Capítulo IX. De la sentencia.	236 a 241
Capítulo X. De los recursos.	
Sección Primera. De la reclamación.	242 a 247
Sección Segunda. De la apelación.	Derogada
Sección Tercera. De la revisión.	248 a 250
Capítulo XI. De las notificaciones y del cómputo de los términos.	251 a 258
Capítulo XII. De la jurisprudencia.	259 a 263
Artículos Transitorios.	

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico en el cual se contengan las características propias de las leyes fiscales y sus elementos.
2. Formule un esquema que contenga las fases del proceso de creación de una ley fiscal.
3. Investigue las fe de erratas publicadas este año, con relación a las reformas que entraron en vigor a partir del día 1 de enero del actual, formulando una relación sintetizada de su contenido.

4. Investigue las disposiciones que fueron objeto del contenido de la ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, listándolas en orden de importancia.
5. Investigue en tres reglamentos fiscales, en qué casos se exceden del contenido de la ley fiscal que reglamenta, si es que se presentó dicha circunstancia.
6. Formule un cuadro sinóptico que contenga las características del reglamento fiscal.
7. Esquematice el contenido titular y capitular del Código Fiscal de la Federación.
8. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de ley fiscal.
2. Mencione el fundamento constitucional de toda ley fiscal.
3. Explique las características propias de toda ley fiscal.
4. Explique las clases de elementos que contienen las leyes fiscales.
5. Defina qué es una iniciativa de ley y mencione quiénes pueden presentar iniciativas de ley en materia fiscal.
6. Indique qué órganos del Estado tienen impedimento legal para presentar iniciativas de ley de carácter fiscal. *Artículo 73 de la Constitución*
7. Explique qué entiende por discusión de una iniciativa de ley fiscal.
8. Explique en qué consiste el acto de aprobación de una iniciativa de ley fiscal.
9. Mencione cómo se manifiesta el derecho de veto en una iniciativa de ley fiscal.
10. Señale cómo se manifiesta el acto de promulgación o sanción de una ley fiscal.
11. Mencione cuál es el medio de publicación oficial de las leyes federales.
12. Explique el significado de la expresión de *vacatio legis* o vacación de la ley.
13. Mencione en qué consiste el acto de iniciación de la vigencia de una ley.
14. Explique los sistemas de iniciación de la vigencia de las leyes y determine cuál es el sistema de iniciación de la vigencia de las disposiciones fiscales.
15. Señale cuál es la vigencia constitucional de las leyes fiscales.
16. Mencione cuál es el ordenamiento legal que da vigencia a las leyes fiscales.
17. Señale cuál es el objeto de la ley que reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales.
18. Mencione cuál es la finalidad de las fe de erratas de las leyes fiscales.
19. Defina el concepto de reglamento fiscal y cuál es la finalidad de su existencia.
20. Señale la diferencia formal que existe entre la ley fiscal y el reglamento fiscal.
21. Señale cuál es el fundamento constitucional de la existencia del reglamento fiscal.
22. Mencione las clases de reglamento que existen en el sistema jurídico mexicano.
23. Señale los requisitos que debe reunir todo reglamento fiscal.
24. Explique los principios que regulan el ejercicio de la facultad reglamentaria.
25. Señale las diferencias y analogías que existen entre la ley fiscal y el reglamento fiscal.

26. Mencione cuál es el orden al cual deben sujetarse las leyes fiscales de acuerdo al principio de jerarquización de las leyes.
27. Defina el concepto de código.
28. Explique cuál es la función del Código Fiscal de la Federación, en nuestra legislación fiscal.

9. La interpretación de la ley fiscal

9.1. Introducción • 9.2. Interpretación e integración • 9.3. Escuelas de interpretación jurídica • 9.3.1. La escuela de la teoría absolutista • 9.3.2. La escuela de la teoría subjetivista • 9.3.3. La escuela de la teoría objetivista • 9.3.4. La escuela de interpretación libre • 9.4. Métodos de interpretación de las normas jurídicas • 9.4.1. El método exegético • 9.4.2. El método lógico o conceptual • 9.4.3. El método histórico o evolutivo • 9.4.4. El método sistemático • 9.4.5. El método económico • 9.5. Clases de interpretación de las normas jurídicas • 9.5.1. Atendiendo a la persona que realiza la interpretación de la ley • 9.5.2. Atendiendo al alcance de sus expresiones o resultados • 9.6. Criterios doctrinarios de la interpretación de las leyes fiscales • 9.6.1. En duda, la interpretación de las normas fiscales debe hacerse en contra del fisco • 9.6.2. En duda, la interpretación debe hacerse a favor del fisco • 9.6.3. La ley debe interpretarse atendiendo a su verdadero significado • 9.7. La interpretación de acuerdo con nuestra legislación fiscal federal • 9.8. Límites para la interpretación de las leyes fiscales

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Conocer las escuelas de la interpretación jurídica, los métodos que utilizan dichas escuelas, así como las clases de interpretación que existen y cuál es la que adopta nuestra legislación fiscal federal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 9.1. Determinar cuál es el objetivo básico de toda la ley fiscal.
- 9.2. Definir el concepto de interpretación.
- 9.3. Explicar la diferencia que existe entre interpretación e integración de las normas jurídicas.

- 9.4. Mencionar las escuelas más importantes que se han ocupado de la interpretación de las normas jurídicas.
- 9.5. Precisar cuál es el objetivo de la escuela de la teoría absolutista, de la escuela de la teoría subjetivista, de la escuela de la teoría objetivista, y de la escuela de la interpretación libre.
- 9.6. Mencionar cuáles son los métodos de interpretación de las normas jurídicas que se pueden utilizar en el derecho fiscal.
- 9.7. Explicar el método exegético, el lógico o conceptual, el histórico o evolutivo, el sistemático y el económico.
- 9.8. Clasificar la interpretación de las normas jurídicas, atendiendo a las personas que la realizan y atendiendo el alcance de sus expresiones.
- 9.9. Explicar la interpretación auténtica, la interpretación administrativa, la interpretación judicial, la interpretación doctrinal, la interpretación estricta, declarativa o literal, la interpretación restrictiva, la interpretación extensiva y la interpretación analógica.
- 9.10. Mencionar los tres criterios básicos para resolver los casos que ofrecen dificultades para la interpretación de las normas fiscales.
- 9.11. Explicar el caso "en duda, la interpretación debe hacerse en contra del fisco", el caso "en duda, la interpretación debe hacerse en favor del fisco", y el caso "en duda, la interpretación no debe hacerse ni en contra, ni a favor del fisco, sino de acuerdo a su verdadero significado".
- 9.12. Determinar cuál es la clase de interpretación que se adopta en nuestra legislación fiscal federal.
- 9.13. Mencionar las clases de disposiciones fiscales que establecen cargas o excepciones a los contribuyentes.
- 9.14. Señalar las características que presenta la interpretación estricta o literal.
- 9.15. Mencionar los límites para la interpretación de las leyes fiscales, cuando se aplica supletoriamente el derecho común.

9.1. INTRODUCCIÓN

Uno de los problemas fundamentales del derecho fiscal, es el relativo a la interpretación de las disposiciones fiscales.

Todas las leyes están constituidas por un conjunto de letras y palabras que tienen un significado y persiguen un objetivo perfectamente definido.

El objetivo básico de toda ley fiscal, es regular la forma en que los particulares le deben proporcionar recursos económicos al Estado, pero siempre dentro de los límites impuestos por la propia Constitución Federal.

Sin embargo, sucede con frecuencia que en virtud de lo extenso y variado que son las obligaciones fiscales, no alcanzan en determinado momento a regular con precisión el incontable número de situaciones concretas que cotidianamente se

presentan, es de aquí de donde deriva la labor que debe realizar quien se encuentra al frente de la disposición fiscal, para determinar si la conducta concretizada, encuadra o no exactamente en la hipótesis prevista por la norma legal, puesto que nuestra obligación de contribuir, deriva específicamente de lo que establezcan las leyes fiscales respectivas.

9.2. INTERPRETACIÓN E INTEGRACIÓN

Por interpretación de las normas jurídicas, debemos entender la actividad intelectual tendiente a establecer su verdadero significado.

Esto significa que debemos precisar si los hechos realizados encuadran dentro de los supuestos previstos en la norma que ha dado el legislador.

Sin embargo, no debemos confundir la tarea de interpretar con la de integración de la norma jurídica.

La interpretación consiste en desentrañar el sentido de una norma jurídica, buscando el verdadero significado de sus expresiones; mientras que la integración persigue o trata de colmar una laguna de la ley, mediante la búsqueda de la norma aplicable al caso concreto. En la interpretación ya existe la norma jurídica, en la integración no existe, se crea la norma para aplicarse al caso concreto.

Para la integración se requiere, en última instancia, acudir a las demás normas jurídicas existentes, o a los principios generales del derecho, para resolver una situación jurídica no prevista, oportuna o adecuadamente por el legislador, toda vez que ninguna controversia sometida a la jurisdicción de los tribunales debe dejarse sin resolver, absolviendo o condenando al acusado.

9.3. ESCUELAS DE INTERPRETACIÓN JURÍDICA

Las cuatro escuelas más importantes que se han ocupado de la interpretación de las normas jurídicas son:

- La de la teoría absolutista.
- La de la teoría subjetivista.
- La de la teoría objetivista.
- La de la interpretación libre.

9.3.1. La escuela de la teoría absolutista

Se concreta a reconocer en las normas jurídicas, únicamente el alcance literal o significado real de las palabras empleadas, en otros términos, no le interesa lo que persigue la ley, o su finalidad, sino lo que significan las palabras empleadas en el texto de la norma.

9.3.2. La escuela de la teoría subjetivista

Por otra parte, se preocupa ante todo de la voluntad del legislador al momento de expedir la ley; busca la razón de ser o finalidad de la norma jurídica.

9.3.3. La escuela de la teoría objetivista

Contempla la ley en forma personificada y le atribuye una voluntad, de tal manera que la ley va adaptándose a los cambios sociales, y de otra naturaleza que ocurren a medida que el tiempo va pasando, sin reformar constantemente la ley, o sea los hechos deben adaptarse a la ley y no ésta a las situaciones previstas.

9.3.4. La escuela de interpretación libre

Tiene como finalidad dejar al juzgador en plena libertad, para que, como miembro de una comunidad, interprete del sentir popular, ante las imperfecciones de la ley, creando la norma aplicable al caso concreto.

9.4. MÉTODOS DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS

La técnica jurídica ha elaborado, en el transcurso del tiempo, los siguientes métodos de interpretación de las normas jurídicas, que pueden ser utilizados por el derecho fiscal, a saber:

- El método exegético.
- El método lógico o conceptual.
- El método histórico o evolutivo.
- El método sistemático.
- El método económico.

9.4.1. El método exegético

Se basa esencialmente en tomar en cuenta únicamente el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas en la expresión de la norma jurídica. Es el método utilizado por los seguidores de la escuela de la teoría absolutista.

En este sentido, tenemos que en nuestro derecho fiscal mexicano se adopta este método para las normas que establecen cargas o excepciones a los particulares, así como las que se refieren a las infracciones y sanciones. Además, se debe tomar en cuenta que no existe obligación de contribuir, sin que una ley expresamente lo establezca.

9.4.2. El método lógico o conceptual

Es aquel por medio del cual se busca la finalidad de la norma, o sea el verdadero sentido de su expedición. Es el método utilizado por los seguidores de la escuela de la teoría subjetivista.

9.4.3. El método histórico o evolutivo

Se basa en encontrar el verdadero sentido de la ley, investigando sus antecedentes, su génesis, o sea las necesidades que le dieron origen y su evolución.

9.4.4. El método sistemático

De acuerdo con este método, la norma jurídica debe interpretarse con todo el conjunto de normas que constituyen el conjunto del cual forma parte, las cuales están debidamente vinculadas por la afinidad que de ellas deriva, y se encuentran relacionadas entre sí, formando parte de un sistema coherente y orgánico; de lo cual se deriva la consecuente práctica de que al interpretar una norma no hay que analizarla aisladamente, sino como parte de un todo que es el sistema jurídico al que pertenece, la interpretación debe ser armónica. Es el método utilizado por los seguidores de la escuela de la teoría objetivista.

9.4.5. El método económico

Este método de interpretación consiste en buscarle un sentido económico a las normas jurídicas fiscales, puesto que su expedición deriva de una realidad económica, que es la finalidad esencial del contenido de la norma jurídica de carácter fiscal, o sea regular la forma en que los particulares deben proporcionar los recursos económicos, que el Estado requiere para la satisfacción de sus atribuciones, y le son indispensables para el logro de dicho objetivo.

9.5. CLASES DE INTERPRETACIÓN DE LAS NORMAS JURÍDICAS

La interpretación de las normas jurídicas se clasifica desde dos puntos de vista, atendiendo a las personas que la realizan y atendiendo al alcance de sus expresiones.

9.5.1. Atendiendo a la persona que realiza la interpretación de la ley

- Interpretación auténtica
- Interpretación administrativa.

- Interpretación judicial.
- Interpretación doctrinal.

Interpretación auténtica

Es la que realiza el propio legislador, o sea el órgano encargado de elaborar la ley, expresando la finalidad con que se concibió, o definiendo en el mismo texto o en una ley posterior, cuál era el sentido de la expedición de una norma jurídica, señalando sus alcances y limitaciones.

Interpretación administrativa

Se entiende por tal la que realizan las autoridades fiscales en los casos concretos que se les planteen.

Interpretación judicial

Es la que generan nuestros tribunales judiciales o administrativos, al resolver los casos concretos que se someten a su jurisdicción.

Interpretación doctrinal

Es la que realizan o emiten los tratadistas, escritores o autores, en sus obras de derecho, conferencias, monografías, artículos.

9.5.2. Atendiendo el alcance de sus expresiones o resultados

Dicha interpretación de las normas jurídicas, puede ser:

- Interpretación estricta, declarativa o literal.
- Interpretación restrictiva.
- Interpretación extensiva.
- Interpretación analógica.

La interpretación estricta

Llamada también declarativa o literal, es aquella que simplemente se concreta a enunciar el contenido de las palabras utilizadas, sin hacer restricciones, ni extensiones de los términos empleados; no se le dan más alcances que los que literalmente se desprendan del contenido de las normas jurídicas.

La interpretación restrictiva

Es la que reduce la expresión del contenido de la ley a su sentido más concreto del término.

La interpretación extensiva

Es la que amplía el concepto de los términos utilizados en la expresión de la norma jurídica.

La interpretación analógica

Consiste en aplicar o hacer extensiva una disposición a situaciones que no era la intención del legislador regular, por su sola semejanza, con la situación verdadera aplicable, o sea por su similitud o parecido.

9.6. CRITERIOS DOCTRINARIOS DE LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES

En la doctrina fiscal se mencionan tres criterios básicos para resolver los casos que ofrecen específicamente dificultades para interpretar una norma fiscal, que son:

- En duda, la interpretación debe hacerse en contra del fisco (*Indubio contra fiscum*).
- En duda, la interpretación debe hacerse a favor del fisco (*Indubio pro fisco*).
- En duda, la ley no debe interpretarse ni en contra ni a favor del contribuyente, sino de acuerdo a su verdadero significado.

9.6.1. En duda, la interpretación de las normas fiscales debe hacerse en contra del fisco

Se basa este criterio doctrinario en que si el legislador es el autor o creador de la norma que establece la obligación fiscal, y forma parte del poder público, éste debe sufrir las consecuencias de la expedición de una norma oscura o deficiente, pues siendo las contribuciones cargas que se imponen a los contribuyentes, en caso de oscuridad o duda debe estarse por la no imposición o pago.

9.6.2. En duda, la interpretación debe hacerse a favor del fisco

Se argumenta que el Estado no establece las contribuciones para enriquecerse o aumentar su riqueza, sino que exige lo indispensable para cubrir las necesidades

previstas en el presupuesto de egresos, y lo que se pague de menos por un contribuyente, se convierte en agravación de la situación de otro, por lo cual, para que el Estado subsista, lo no pagado por uno debe ser pagado por otro.

Por otra parte, tenemos que nadie está obligado a pagar más de lo que legalmente le corresponde, y nadie tiene por qué pagar las consecuencias de los errores de la ley fiscal, no respetar este sentido será tanto como caer en la arbitrariedad impositiva.

9.6.3. La ley debe interpretarse atendiendo a su verdadero significado

El tercer criterio considera que la ley debe interpretarse atendiendo a su verdadero significado, y que en los casos de duda, la norma fiscal debe tomarse estrictamente en sus alcances, tomando en cuenta las diversas formas de interpretación, desentrañando la verdadera voluntad del legislador al expedir la ley.

9.7. LA INTERPRETACIÓN DE ACUERDO CON NUESTRA LEGISLACIÓN FISCAL FEDERAL

Al efecto, el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación establece:

Las disposiciones fiscales que establezcan cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas, así como las que fijen las infracciones y sanciones, son de aplicación estricta. Se considera que establecen cargas a los particulares las normas que se refieren al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa.

Las otras disposiciones fiscales se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica. A falta de norma fiscal expresa se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho común cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Del análisis de este precepto se desprende que la legislación fiscal puede interpretarse aplicando, esencialmente, el método exegético, o sea el “estricto, literal o declarativo”, por lo que se refiere únicamente a las normas que establezcan cargas o excepciones a los contribuyentes, así como las que fijan infracciones y sanciones; a las demás disposiciones se les puede aplicar cualquier método de interpretación jurídica. Además se permite, en materia fiscal, lo que la doctrina ha llamado integración de la norma aplicable a falta de disposición expresa, acudiendo para tal efecto al derecho común, sin más condición de que no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal.

Por otra parte, también se aclara cuáles son las disposiciones que establecen cargas o excepciones a los contribuyentes, que son las relativas a los sujetos, objeto, base, tasa o tarifa, infracciones y sanciones.

La forma de interpretación estricta, se basa, esencialmente, en tomar el sentido literal o gramatical de las palabras empleadas por el legislador, en la expresión de una norma jurídica.

Esto no implica que la norma se interprete y se le busque su sentido o significado en forma aislada, sino que debe realizarse en forma armónica, relacionándola con las demás que integran el sistema fiscal o el ordenamiento donde se encuentra inmersa, a fin de no dar a un precepto un alcance equivocado o indebido en perjuicio del propio contribuyente.

Por lo que se refiere a las palabras empleadas en el texto legal, cuando éstas tengan más de un significado, debe estarse a su sentido técnico y no al de su uso corriente o popular, a no ser que la ley establezca cuál es la que debe tomarse en cuenta; o bien ésta señale lo que para efectos fiscales debe entenderse por determinado acto o actividad, no obstante que para otras disciplinas no lo sea y gramaticalmente tenga otro significado.

Como ejemplo de lo anterior podemos citar el artículo 16 del Código Fiscal de la Federación, que señala lo que para efectos fiscales debe entenderse por establecimiento; que es cualquier lugar del negocio en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las actividades empresariales, aunque para otras ramas tenga un significado diferente.

Otros ejemplos los tenemos cuando los conceptos usados por la ley fiscal, tienen un significado técnico para ésta como lo son "persona moral", "asiento", "entero", que gramaticalmente tienen otro significado, pero considerados dentro del contexto legal en el cual se encuentran inmersos, pierden su connotación gramatical, para adquirir el significado que el legislador les quiso dar, desde que fueron concebidas por éste en la redacción del texto de una ley.

Esta forma de interpretación, estricta o literal, se ha distinguido de las demás porque destaca las lagunas o defectos de los términos o palabras empleadas por el legislador, al redactar una norma jurídica.

La interpretación estricta o literal, presenta las siguientes características:

- Las disposiciones fiscales deben interpretarse en forma armónica, no aisladamente, con el objeto de dar a la ley una unidad conceptual entre su finalidad y su aplicación.
- Deben interpretarse en forma estricta o literal las disposiciones fiscales, que establecen cargas a los particulares y las que señalen excepciones a las mismas. Se considera que establecen cargas las que se refieren al objeto, sujetos, base, tasa o tarifa, infracciones y sanciones.
- Cuando una disposición fiscal contenga un término con más de un significado, se debe estar a su sentido jurídico si la ley lo define, si no lo precisa la ley, se debe estar entonces, a su significado técnico.
- Las demás disposiciones fiscales que no se refieran al objeto, sujeto, base, tasa o tarifa, infracciones y sanciones, se interpretarán aplicando cualquier método de interpretación jurídica.
- Cuando no exista norma fiscal expresa, se admite la integración aplicando supletoriamente las disposiciones del derecho común, con la única condición

de que no sean contrarias a la naturaleza propia del derecho fiscal, y no se refieran a los conceptos que establecen cargas o excepciones a los particulares, infracciones y sanciones.

9.8. LÍMITES PARA LA INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES

La interpretación de las leyes fiscales debe hacerse de acuerdo con lo que dispone el propio legislador, como sucede con nuestra legislación fiscal; pero para aplicar supletoriamente el derecho común en las disposiciones que no establecen cargas ni excepciones a los contribuyentes, así como a las que fijan infracciones y sanciones, se puede utilizar cualquier método de interpretación jurídica, siempre y cuando no sea contrario a la naturaleza propia del derecho fiscal; en otras palabras, la interpretación de la norma jurídica aplicable al caso concreto, debe hacerse dentro de los siguientes límites que el intérprete debe respetar fundamentalmente:

- Los fenómenos fiscales tienen una naturaleza política y varían, por consiguiente, según las condiciones políticas y su origen en un momento dado.
- Las leyes fiscales no limitan la libertad del contribuyente, ni la propiedad privada que se grava con la contribución.
- La base de la contribución la constituye el principio establecido en la Constitución Federal, sobre “a igual capacidad contributiva, debe corresponder igual contribución”.
- Las exenciones deben establecerse en la ley y no se reconocen privilegios en materia fiscal a particulares, en forma individual.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las escuelas de la interpretación de las normas jurídicas y el método que aplican.
2. Formule un cuadro sinóptico que contenga la interpretación de las normas jurídicas, atendiendo a las personas que la realizan y al alcance de sus expresiones.
3. Determine la clase de interpretación que se debe utilizar de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación del contenido de los artículos siguientes:
 - De la Ley del Impuesto sobre la Renta, los artículos: 1, 10, 13, 22, 29, 45, 58, 59 y 60.

— Del Código Fiscal de la Federación, los artículos: 1, 7, 10, 11, 12, 14, 21, 26, 38 y 44.

Para lograr lo anterior, se debe investigar previamente el contenido de los artículos mencionados en el ordenamiento legal respectivo.

4. Formule un cuadro sinóptico que contenga los tres criterios básicos para resolver las dificultades que se presentan en la interpretación de las normas fiscales.
5. Formule un cuadro sinóptico que contenga las características que presenta la interpretación estricta o literal.
6. Formule un cuadro sinóptico que contenga los límites que existen para la interpretación de las leyes fiscales, cuando se aplica supletoriamente el derecho común.
7. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Mencione cuál es el objetivo básico de toda la ley fiscal.
2. Defina el concepto de interpretación.
3. Explique la diferencia que existe entre interpretación e integración de las normas jurídicas.
4. Determine cuál es el objetivo de la escuela de la teoría absolutista.
5. Determine cuál es el objetivo de la escuela de la teoría subjetivista.
6. Determine cuál es el objetivo de la escuela de interpretación libre.
7. Señale cuáles son los métodos de interpretación de las normas jurídicas que se pueden utilizar en el derecho fiscal.
8. Explique en qué consiste el método exegético.
9. Explique en qué consiste el método lógico o conceptual.
10. Explique en qué consiste el método histórico o evolutivo.
11. Explique en qué consiste el método sistemático.
12. Determine cuál es el objetivo del método económico.
13. Explique en qué consiste la interpretación auténtica.
14. Señale en qué consiste la interpretación administrativa.
15. Determine en qué consiste la interpretación judicial.
16. Mencione en qué consiste la interpretación doctrinal.
17. Explique en qué consiste la interpretación estricta, declarativa o literal.
18. Mencione en qué consiste la interpretación restrictiva.
19. Señale en qué consiste la interpretación extensiva.
20. Explique en qué consiste la interpretación analógica.
21. Explique el caso “en duda, la interpretación debe hacerse a favor del fisco”.
22. Explique el caso “en duda, la interpretación debe hacerse en contra del fisco”.
23. Explique el caso “la interpretación no debe hacerse ni en contra ni a favor del fisco, sino de acuerdo a su verdadero significado”.

24. Mencione cuál es la clase de interpretación que adopta nuestra legislación fiscal federal.
25. Precise en qué clase de disposiciones fiscales se admite la integración de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
26. Señale las clases de disposiciones fiscales que establecen cargas o excepciones a los contribuyentes.

10. Los servicios públicos

10.1. Introducción • 10.2. Concepto de servicio público • 10.3. Elementos de los servicios públicos • 10.4. Características de los servicios públicos • 10.5. Clasificación de los servicios públicos

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Precisar el concepto, elementos, características y clasificación de los servicios públicos, para efectos del derecho fiscal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 10.1. Precisar el concepto de servicio público.
- 10.2. Determinar cuál es la finalidad de los servicios públicos.
- 10.3. Enunciar las características del servicio público.
- 10.4. Expresar la clasificación de los servicios públicos, tomando en cuenta su contenido.
- 10.5. Mencionar la clasificación de los servicios públicos tomando en cuenta la forma en que se determina el beneficio de los mismos con su prestación.
- 10.6. Citar ejemplos de cada una de las clasificaciones que se han formulado de los servicios públicos, desde diferentes puntos de vista.

10.1. INTRODUCCIÓN

Se ha determinado en capítulos anteriores, que el destino del producto de las contribuciones es, por disposición constitucional, para cubrir los gastos públicos

del Estado (Federación, Distrito Federal, estados y municipios). Sin embargo, tenemos que gran parte de éstos son destinados a la satisfacción de los servicios públicos y su mejoramiento en beneficio de la colectividad que los recibe.

Dada la importancia del destino de las contribuciones, a cubrir el costo de los servicios públicos que presta el Estado, por sí o por los antes autorizados, se estima necesario precisar su concepto, elementos, características y clasificación para efectos del derecho fiscal, no obstante ser materia de estudio del derecho administrativo.

10.2. CONCEPTO DE SERVICIO PÚBLICO

Los servicios públicos se han definido como el complejo de elementos personales y materiales, coordinados por los órganos de la administración pública o por los entes públicos o privados autorizados, para lograr la satisfacción de necesidades colectivas de interés general.

Así tenemos que el servicio público se manifiesta necesariamente como una actividad técnica, directa o indirecta, de la administración pública sujeta a un régimen especial o regulada por el derecho administrativo.

La finalidad principal del servicio público es satisfacer una necesidad colectiva de interés general, que comprenda todas aquellas áreas propias de la vida en sociedad, sin cuya atención la subsistencia civilizada de la comunidad, resultaría insostenible, como lo son los servicios de energía eléctrica, carreteras, telégrafos, asistenciales, educativos y de justicia entre otros.

10.3. ELEMENTOS DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

De la definición del servicio público se desprenden, como elementos integrantes del mismo, los siguientes:

- Es una actividad técnica. Entendiendo por tal la que se realiza con los procedimientos de que se sirve la ciencia o la tecnología, así como la habilidad para mejorar dichos procedimientos.
- Su finalidad es satisfacer una necesidad colectiva, o sea aquellas áreas propias de la vida en sociedad, sin cuya atención no sería posible concebir la vida civilizada.
- Debe ser prestado por el Estado, por excepción por los particulares. Es obligación esencial del Estado prestar los servicios públicos que le son inherentes a su naturaleza propia de ente público, como lo son los servicios de justicia, de seguridad social; sin embargo, cuando el Estado no puede prestar otra clase de servicios que le corresponden, pero que no son inherentes a su función pública, pueden ser concesionados a los particulares, por excepción,

para que sean éstos los prestadores del servicio público, como lo puede ser el de enseñanza, el de transporte de personas, de comunicaciones.

- Debe estar sujeto a un régimen jurídico. El servicio público que se preste, debe ser debidamente reglamentado en los términos y condiciones establecidas por la ley respectiva.

10.4. CARACTERÍSTICAS DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Las características que conforman el servicio público, determinadas por la doctrina, las cuales varían según las condiciones políticas, sociales, económicas o culturales, que imperen en el lugar donde se presta el servicio, son las siguientes:

- Generalidad. Significa que todos los habitantes tienen derecho de usar los servicios públicos de acuerdo con las normas que lo rigen, es decir, según su forma, condiciones y limitaciones respecto a la prestación del mismo.
- Uniformidad o igualdad. Significa que todos los habitantes tienen derecho a la prestación de los servicios públicos en igualdad de condiciones, si se cumplen con los requisitos determinados por la ley.
- Continuidad. Significa que los servicios públicos no deben interrumpirse por ningún motivo.
- Normatividad. Es decir que el servicio se realiza de acuerdo con las condiciones establecidas por la ley, o sea medir, ajustar o computar el servicio por comparación o deducción. El servicio público debe manejarse conforme a reglas o estatutos.
- Obligatoriedad. Significa el deber que tienen, quienes les corresponde, de prestar el servicio cuando les sea solicitado.
- Persistencia. Significa que comprende tanto las necesidades para las que fue creado, como las nuevas necesidades colectivas, indefinidamente, mientras subsistan las necesidades públicas.
- Gratuidad del servicio. Significa que el servicio debe ofrecerse al público, sin la idea de lucro.
- Adaptación. Significa que el servicio público debe modificar su régimen de prestación y la igualdad de los usuarios frente al servicio, de acuerdo con los requerimientos que impongan las necesidades sociales.

10.5. CLASIFICACIÓN DE LOS SERVICIOS PÚBLICOS

Los servicios públicos han sido clasificados desde diferentes puntos de vista por la doctrina, sin embargo, para efectos de su estudio dentro del derecho fiscal, interesa únicamente su clasificación tomando en cuenta su contenido y la forma en que se sufragan los gastos que importe el servicio prestado.

— Tomando en cuenta el contenido de los servicios públicos, o sea las prestaciones que se otorgan con el mismo, se han clasificado en los términos siguientes:

- Prestaciones de orden material. Comprenden la distribución de agua, de gas, de electricidad, de transportes de personas.
- Prestaciones de orden financiero. Comprenden el suministro de crédito, del régimen de seguros, del régimen de fianzas.
- Prestaciones de orden intelectual o cultural. Comprenden la enseñanza de todos sus grados y formas, la educación física.

— Tomando en cuenta la forma en que se determina el beneficio con su prestación, se han clasificado en:

- Servicios públicos generales individuales. Son aquellos en los que se puede precisar qué personas se benefician más que otras, con la prestación del servicio que beneficia a toda la comunidad. Como ejemplo de esta clase de servicio público, se pueden citar las autopistas, las redes de infraestructura eléctrica, obras de infraestructura hidráulica.

Como puede apreciarse en los ejemplos anteriores, no es posible determinar qué personas obtienen mayor ventaja que las demás con la prestación de dicho servicio, que beneficia toda la comunidad que lo recibe. En este caso, el costo del mismo lo sufraga el Estado con el producto de los impuestos.

- Los servicios públicos generales divisibles. Son aquellos que benefician a toda la colectividad, pero en éstos sí se puede determinar quiénes obtienen mayor ventaja sobre los demás, con la prestación del servicio, como su nombre lo indica, sí se puede dividir el beneficio obtenido entre los que lo reciben.

Como ejemplo de esta clase de servicio, pueden mencionarse el servicio de drenaje sanitario y pluvial, la pavimentación de calles, las redes de agua potable y alcantarillado.

De los ejemplos anteriores, se advierte que ante esta clase de servicios, los beneficiados directamente son los propietarios de los predios colindantes por donde pasan los servicios. En este caso, los particulares pueden costear en la medida del beneficio, el importe del costo de los servicios si así lo decide el Estado, con el producto de la contribución especial.

— Los servicios públicos particulares. Son aquellos que se prestan a petición de los particulares interesados. Como ejemplo de esta clase de servicio pueden mencionarse el de correos, telégrafos.

De estos ejemplos se desprende claramente que el único beneficiado con dichos servicios, lo es el particular que acude a solicitarlos. En este caso los particulares beneficiados deben costear su importe, si así lo establece el Estado, con el producto de los derechos.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. De la presente lista de servicios públicos, determine si reúnen los requisitos para que se consideren como tales, y la clasificación a la cual pertenecen tomando en cuenta su contenido y la forma en que se determina el beneficio con su prestación.
 - Expedición de un pasaporte de turista.
 - Publicaciones de avisos o edictos en el *Diario Oficial de la Federación*.
 - Registro en el Padrón de Contratistas o en el de Proveedores del Gobierno Federal.
 - La concesión minera de explotación de minerales no metálicos.
 - Servicio de correos.
 - Expedición de títulos de concesión para operación de autotransporte público en caminos de jurisdicción federal.
 - Derechos por servicio de navegación aérea del espacio.
 - Derechos para la construcción de obras dentro del derecho de vía de las carreteras de jurisdicción federal.
 - Registro de Derechos de Autor.
 - Programa de vacunación infantil.
 - Redes de infraestructura hidráulica.
 - Empadronamiento electoral.
 - Expedición de cartilla del servicio militar nacional.
 - Construcción de autopistas (carreteras).
 - Redes de infraestructura eléctrica.
2. Formule un cuadro sinóptico que contenga los elementos de los servicios públicos.
3. Formule un cuadro sinóptico que contenga las características de los servicios públicos.
4. Elabore un cuadro esquemático que contenga la clasificación de los servicios públicos desde los diversos puntos de vista.

Para lograr lo anterior, se debe investigar previamente, cuál es el contenido de cada uno de los servicios públicos antes mencionados.
5. Los demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de servicio público.
2. Mencione la finalidad principal de la prestación del servicio público.

3. Exprese los elementos de los servicios públicos.
4. Mencione las características de los servicios públicos.
5. Señale la clasificación de los servicios públicos, tomando en cuenta su contenido.
6. Cite cinco ejemplos de servicios públicos que contengan prestaciones de orden material.
7. Cite cinco ejemplos de servicios públicos que contengan prestaciones de orden intelectual o cultural.
8. Cite cinco ejemplos de servicios públicos que contengan prestaciones de orden financiero.
9. Determine lo que debemos entender por servicios públicos generales indivisibles.
Cite cinco ejemplos de servicios públicos generales indivisibles.
10. Determine lo que debemos entender por servicios públicos generales divisibles.
11. Cite cinco ejemplos de servicios públicos generales divisibles.
12. Determine lo que debemos entender por servicios públicos particulares.
13. Cite cinco ejemplos de servicios públicos particulares.
14. Exprese de qué forma se cubre el importe de los servicios públicos generales indivisibles, de los servicios públicos generales divisibles y de los servicios públicos particulares.

11. Clasificación de los ingresos del Estado

11.1. Introducción • 11.2. Clasificación doctrinaria de los ingresos del Estado 11.2.1. • Clasificación de Luigi Einaudi (italiano) • 11.2.2. Clasificación de Rafael Bielsa (argentino) • 11.3. Clasificación que adopta nuestra legislación • 11.3.1. La clasificación de los ingresos de la Federación • 11.3.2. Clasificación de los ingresos del estado de Nuevo León • 11.3.3. La clasificación de los ingresos de los municipios del estado de Nuevo León

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Comprender la clasificación doctrinaria de los ingresos del Estado y determinar la que corresponde a nuestra legislación fiscal, federal, estatal y municipal, analizando cada uno de los renglones de ingresos.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 11.1. Mencionar la clasificación doctrinaria de los ingresos del Estado formulada por Luigi Einaudi.
- 11.2. Mencionar la clasificación doctrinaria de los ingresos del Estado formulada por Rafael Bielsa.
- 11.3. Explicar qué se entiende por precios políticos y señalar ejemplos.
- 11.4. Explicar qué se entiende por precios públicos y señalar ejemplos.
- 11.5. Explicar qué se entiende por precios cuasi-privados y señalar ejemplos.
- 11.6. Explicar qué se entiende por precios privados y señalar ejemplos.

- 11.7. Determinar a qué clase de ingresos corresponden en nuestra legislación fiscal, los precios ya sea políticos, públicos, cuasi-privados y privados.
- 11.8. Explicar la clasificación de los ingresos atendiendo al ente que percibe los ingresos, a su permanencia y a su procedencia.
- 11.9. Determinar la clasificación de los ingresos que corresponden a la Federación y mencionar los ordenamientos jurídico-fiscales, de donde deriva esta clasificación.
- 11.10. Mencionar los conceptos de ingresos que corresponden a las contribuciones federales, del rubro de impuestos; los que comprenden las aportaciones de seguridad social; los que comprenden los derechos y los que comprenden las contribuciones de mejoras.
- 11.11. Mencionar los conceptos de ingresos que comprenden los productos, los aprovechamientos, los derivados de financiamientos y los del rubro de otros ingresos.
- 11.12. Determinar la clasificación de los ingresos que corresponden al estado de Nuevo León y mencionar los ordenamientos jurídico-fiscales, de donde deriva esta clasificación.
- 11.13. Determinar los conceptos de ingresos que corresponden a las contribuciones del estado de Nuevo León.
- 11.14. Señalar los conceptos de ingresos que comprenden los impuestos, los derechos, los productos y los aprovechamientos estatales.
- 11.15. Determinar la clasificación de los ingresos que corresponden a los municipios del estado de Nuevo León y mencionar los ordenamientos jurídico-fiscales, de donde deriva esta clasificación.
- 11.16. Mencionar los conceptos de ingresos que corresponden a las contribuciones municipales.
- 11.17. Señalar los conceptos de ingresos que corresponden a los impuestos, a los derechos, a los productos y a los aprovechamientos municipales.
- 11.18. Mencionar el contenido de la contribución especial del 3 por ciento sobre fraccionamientos nuevos.
- 11.19. Precisar cuáles son los conceptos de ingresos que actualmente se encuentran suspendidos, con motivo de los convenios de coordinación fiscal y colaboración administrativa, celebrados por la Federación con el estado de Nuevo León, ya se trate de ingresos estatales o municipales.

11.1. INTRODUCCIÓN

Ha quedado debidamente justificada la necesidad del Estado, de requerir de los recursos económicos que deben aportarle obligatoriamente los particulares, para que cumpla con las funciones propias a su naturaleza de ente público. Dichos recursos constituyen los ingresos del Estado.

Se analizarán en este capítulo algunas clasificaciones de los ingresos del Estado, elaboradas por la doctrina, así como la que adopta nuestra legislación fiscal (federal, estatal y municipal).

11.2. CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE LOS INGRESOS DEL ESTADO

Las clasificaciones de los ingresos del Estado, de carácter doctrinario, que más se adaptan a nuestra legislación son las formuladas por Luigi Einaudi y Rafael Bielsa.

11.2.1. Clasificación de Luigi Einaudi (italiano)

Este tratadista considera que los ingresos de todo Estado, se pueden agrupar en dos categorías:

Ingresos derivados de impuestos

Los ingresos derivados de impuestos, son las prestaciones de carácter económico que se establecen en ley, a cargo de los particulares para costear los gastos de Estado.

Ingresos no derivados de impuestos

Dentro de los ingresos no derivados de impuestos, se comprenden:

Los precios políticos

Que son las cantidades que el Estado establece por un servicio administrativo o bien de su propiedad, cuando el precio fijado está muy por debajo del costo real del mismo, o sea que se determinó así en atención a consideraciones políticas. Por ejemplo, el precio de los productos de primera necesidad, enajenados por la Comisión Nacional de Subsistencias Populares (Conasupo).

Como puede apreciarse en esta clase de productos o servicios prestados por el Estado, por conducto de un organismo descentralizado, el precio de los mismos es menor que el del mercado, atendiendo no a consideraciones económicas, sino políticas.

Los precios públicos

Son los que establece el Estado, por la prestación de servicios o bienes en los que ejerce monopolio, por lo tanto los fija libremente, ya que no tiene competencia por

parte de los particulares. Por ejemplo, el precio de la gasolina, del servicio telegráfico, de energía eléctrica.

De los ejemplos anteriores tenemos que al ejercer monopolio el Estado en la prestación de esta clase de servicios o bienes, y por consecuencia no tener competencia de los particulares, el precio lo fija libremente.

Los precios cuasi-privados

Son los que establece el Estado cuando tiene interés en que no se haga uso desmedido del servicio o bien, que pueden obtener tanto el Estado como los particulares. Por ejemplo, el precio de los bienes derivados de la explotación o producción minera.

En esta clase de bienes que pueden obtenerse tanto del Estado como de los particulares, el precio lo fija el Estado, con el fin de controlar el uso de los mismos.

El precio privado

Es el que se presenta cuando el Estado presta sus servicios o explota bienes de su propiedad, que también pueden adquirirse de particulares, y el precio que se exige es privado, en virtud de que éste no lo fija el Estado, sino la demanda que en el mercado exista. Por ejemplo las tarifas del servicio de correos.

En este caso el Estado fija las tarifas del servicio de correos, en atención a la demanda que del mismo exista, toda vez que los particulares pueden obtener dicho servicio, tanto del Estado como de los particulares, al existir servicios de mensajería equivalente al de correos, local, nacional e internacional.

A esta clase de ingresos nuestra legislación los denomina "productos", independientemente de cómo se determine su monto.

11.2.2. Clasificación de Rafael Bielsa (argentino)

Para el tratadista argentino Rafael Bielsa, los ingresos del Estado se clasifican en tres grupos, tomando en consideración el ente que los percibe, la permanencia del ingreso según el ejercicio fiscal y el origen de los mismos, siendo los siguientes:

Ingresos nacionales, estatales y municipales

La primera clasificación atiende al ente u órgano que percibe los ingresos, ya se trate de la Federación, las entidades federativas o de los municipios.

Ingresos ordinarios y extraordinarios

La segunda clasificación atiende a los ingresos que se recaudan en cada ejercicio fiscal, autorizados por el presupuesto de ingresos, o sea los ordinarios y los

extraordinarios; como su nombre lo indica, son establecidos y destinados a sufragar gastos no previstos en el presupuesto de ingresos.

Originarios y derivados

La tercera clasificación considera los ingresos cuando provienen del ente público, o sea por la explotación de tierras y aguas, enajenación de bienes muebles o inmuebles, a estos ingresos también se les denomina "producto". Se consideran derivados cuando provienen del patrimonio de los particulares, o sea propiamente las contribuciones.

11.3. CLASIFICACIÓN QUE ADOPTA NUESTRA LEGISLACIÓN

La clasificación de los ingresos del Estado mexicano, se hace atendiendo a los tres entes que están autorizados constitucionalmente para percibir al producto de las contribuciones y otros ingresos que se establezcan a su favor, o sea la Federación, los estados y los municipios.

11.3.1. La clasificación de los ingresos de la Federación

La clasificación que deriva del Código Fiscal de la Federación y de la Ley de Ingresos de la Federación, es la siguiente:

I. Las contribuciones, que se clasifican en:

Impuestos.

Aportaciones de seguridad social.

Contribuciones de mejoras.

Derechos.

Accesorios de las contribuciones.

Contribuciones causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago y sus accesorios.

II. Productos.

III. Aprovechamientos.

IV. Derivados de financiamientos.

V. Otros ingresos.

I. Dentro de las contribuciones, tenemos las siguientes:

A. Impuestos, que comprenden los siguientes:

1. Impuesto sobre la renta.

2. Impuesto al activo.

3. Impuesto al valor agregado.

4. Impuesto especial sobre producción y servicios.
5. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
6. Impuesto sobre automóviles nuevos.
7. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
8. Impuesto sobre rendimientos petroleros.
9. Impuestos al comercio exterior:
 - a) A la importación.
 - b) A la exportación.

B. Dentro de las aportaciones de seguridad social, tenemos las siguientes:

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

C. Dentro de las contribuciones de mejoras tenemos las siguientes:

Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

D. Dentro de los derechos, tenemos los siguientes:

1. Por percibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.
2. Por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados.
3. Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
4. Derecho sobre la extracción de petróleo.
5. Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.
6. Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.
7. Derecho sobre hidrocarburos.

II. Dentro de los productos, tenemos los siguientes:

1. Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público.
2. Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.
 - a) Explotación de tierras y aguas.
 - b) Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.

- c) Enajenación de bienes:
 - Muebles.
 - Inmuebles.
- d) Intereses de valores, créditos y bonos.
- e) Utilidades:
 - De organismos descentralizados y de empresas de participación estatal.
 - De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública.
 - De los Pronósticos para la Asistencia Pública.
 - Otras.
- f) Otros.

III. Dentro de los aprovechamientos, tenemos los siguientes:

1. Multas.
2. Indemnizaciones.
3. Reintegros.
 - a) Sosténimiento de Escuelas Artículo 123.
 - b) Servicios de vigilancia forestal.
 - c) Otros.
4. Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica.
5. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la Federación.
6. Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación.
7. Aportaciones de los estados, municipios y particulares para el Sistema Escolar Federalizado.
8. Cooperación del Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación.
9. Cooperación de los gobiernos de estados y municipios y de particulares para alcantarillado, electrificación, caminos y líneas telegráficas, telefónicas y para otras obras públicas.
10. 5 por ciento de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud.
11. Participaciones a cargo de concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica.
12. Participaciones señaladas por la Ley Federal de Juegos y Sorteos.
13. Regalías provenientes de fondos y explotaciones mineras.
14. Aportaciones de contratistas de obras públicas.
15. Destinados al Fondo para el Desarrollo Forestal.
 - a) Aportaciones que efectúen los gobiernos del Distrito Federal, estatales y municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares.

- b) De las reservas nacionales forestales.
- c) Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias.
- d) Otros conceptos.
- 16. Cuotas compensatorias.
- 17. Hospitales militares.
- 18. Participaciones por la explotación de obras de dominio público señaladas por la Ley Federal de Derechos de Autor.
- 19. Recuperaciones de capital.
 - a) Fondos entregados en fideicomiso, en favor de entidades federativas y empresas públicas.
 - b) Fondos entregados en fideicomiso, en favor de empresas privadas y particulares.
 - c) Inversiones en obra de agua potable y alcantarillado.
 - d) Otros.
- 20. Provenientes de decomiso y de bienes que pasan a propiedad del fisco federal.
- 21. Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiados.
- 22. No comprendidas en los incisos anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios.
- 22. Otros.

IV. Dentro de los derivados de financiamientos, tenemos los siguientes:

- 1. Emisiones en valores:
 - a) Internas.
 - b) Externas.
- 2. Otros financiamientos:
 - a) Para el gobierno federal.
 - b) Para organismos descentralizados y empresas de participación estatal.
 - c) Otros.

V. Dentro del rubro de otros ingresos, tenemos los siguientes:

- 1. De organismos descentralizados.
- 2. De empresas de participación estatal.
- 3. De financiamientos de organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

11.3.2. Clasificación de los ingresos del estado de Nuevo León

La clasificación deriva del Código Fiscal, de la Ley de Hacienda y de la Ley de Ingresos del Estado de Nuevo León, siendo la siguiente:

- I. Contribuciones, las que se clasifican en impuestos y contribuciones especiales y accesorios.
- II. Derechos.
- III. Productos.
- IV. Aprovechamientos.

I. Dentro de los impuestos, quedan comprendidos los siguientes:

- 1. Impuesto sobre ingresos mercantiles.
- 2. Impuesto sobre enajenación de automóviles, camiones y demás vehículos de motor.
- 3. Impuesto sobre expendio de bebidas alcohólicas.
- 4. Impuesto sobre compraventa o permuta de ganado.
- 5. Impuesto sobre venta de gasolina y demás derivados del petróleo.
- 6. Impuesto sobre nóminas.
- 7. Impuesto sobre hospedaje.
- 8. Impuesto sobre ganado y aves que se sacrifiquen.
- 9. Por obtención de premios.
- 10. Accesorios y rezagos.

II. Dentro de los derechos, quedan comprendidos los siguientes:

- 1. Por servicios prestados por la Secretaría del Trabajo.
- 2. Por servicios prestados por la Secretaría General de Gobierno.
- 3. Por servicios prestados por la Secretaría de Educación.
- 4. Por servicios prestados por la Secretaría de Finanzas y Tesorería General del Estado.
- 5. Por servicios prestados por la Secretaría de Desarrollo Urbano y Obras Públicas.
- 6. Por servicios prestados por diversas dependencias.
- 7. Por servicios de instalación y ampliación de redes de agua y drenaje.
- 8. Por incorporación a las redes de agua y drenaje.
- 9. Otros derechos consignados en las leyes respectivas.
- 10. Accesorio y rezagos.

III. Dentro de los productos, están comprendidos los siguientes:

- 1. Enajenación de bienes muebles o inmuebles.
- 2. Arrendamiento o explotación de bienes muebles o inmuebles del dominio privado.
- 3. Los procedentes de los medios de comunicación social del estado.
- 4. No especificados.

IV. Dentro de los aprovechamientos, están comprendidos los siguientes:

- 1. Donativos.
- 2. Multas.

3. Subsidios.
4. Participaciones en ingresos federales.
5. Aportaciones de entidades paraestatales.
6. Derivados de otorgamiento de avales.
7. Administración de tributos municipales.
8. Provenientes del crédito público.
9. Expropiaciones.
10. Aportaciones extraordinarias de los entes públicos.
11. Cauciones cuya pérdida se declare en favor del Estado.
12. Los procedentes de los Talleres Gráficos del Estado.
13. Diversos.
14. Accesorios y rezagos.

Mientras permanezca en vigor la adhesión del estado de Nuevo León al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal a que se contrae el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, celebrado y suscrito por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la ciudad de Mazatlán, Sinaloa, el 19 de octubre de 1979, y el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado y suscrito por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la ciudad de México, Distrito Federal, el 3 de noviembre de 1989, así como los diversos Convenios de Colaboración que se celebren y suscriban con motivo de dicha adhesión; se suspende la vigencia de los impuestos sobre ingresos mercantiles, sobre expendios de bebidas alcohólicas, sobre compraventa o permuta de ganado, sobre venta de gasolina y demás derivados del petróleo y sobre ganado y aves que se sacrificuen.

Mientras permanezca en vigor la Coordinación en Materia Federal de Derechos, entre la Federación y el estado de Nuevo León a que se contrae la Declaratoria emitida por el secretario de Hacienda y Crédito Público, con fecha 12 de septiembre de 1994, en los términos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal; se suspende la vigencia de los derechos por servicios prestados por la Secretaría del Trabajo, por servicios prestados por la Secretaría General de Gobierno, por servicios prestados por la Secretaría de Educación, por servicios prestados por diversas dependencias (inspección de calderas, inspección de motores, servicios prestados por las corporaciones policíacas respecto del registro y refrendo anual de vigilantes privados que presten su servicio en forma independiente, así como los que presten sus servicios bajo una relación de subordinación a un patrón.

11.3.3. La clasificación de los ingresos de los municipios del estado de Nuevo León

Dicha clasificación deriva de la Ley de Ingresos y de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León y del Código Fiscal del Estado de Nuevo León, y es la siguiente:

- I. Contribuciones, las que se clasifican en impuestos.
- II. Contribuciones especiales.
- III. Derechos.
- IV. Productos.
- V. Aprovechamientos.

I. Dentro de los impuestos, están comprendidos los siguientes:

- 1. Impuesto sobre el ejercicio de actividades mercantiles.
- 2. Impuesto predial.
- 3. Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- 4. Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos.
- 5. Impuesto sobre juegos permitidos.
- 6. Impuesto a la adquisición de cítricos.
- 7. Impuesto sobre el aumento del valor y mejoría específica de la propiedad.
- 8. Accesorios y rezagos.

II. Dentro de las contribuciones especiales tenemos:

Las contribuciones sobre nuevos fraccionamientos, edificaciones y subdivisiones previstas en la Ley de Desarrollo Urbano del Estado.

III. Dentro de los derechos, están comprendidos los siguientes:

- 1. Por cooperación para obras públicas.
- 2. Por servicios públicos.
- 3. Por construcciones y urbanizaciones.
- 4. Por certificaciones, autorizaciones, constancias y registros.
- 5. Por inscripción y refrendo.
- 6. Por expedición de cédula de empadronamiento y patente mercantil.
- 7. Por revisión, inspección y servicios.
- 8. Por la expedición de licencias.
- 9. Por limpieza de los lotes baldíos.
- 10. Por limpia y recolección de desechos industriales y comerciales.
- 11. Por ocupación de la vía pública.
- 12. Diversos.
- 13. Accesorios y rezagos.

IV. Dentro de los productos, están comprendidos los siguientes:

- 1. Enajenación de bienes muebles o inmuebles.
- 2. Arrendamiento o explotación de bienes muebles o inmuebles del dominio privado.
- 3. Por depósito de escombros y desechos vegetales.
- 4. Venta de impresos, formatos y papel especial.
- 5. Diversos.

V. Dentro de los aprovechamientos, tenemos los siguientes:

1. Multas.
2. Donativos.
3. Subsidios.
4. Participaciones estatales y federales.
5. Cauciones cuya pérdida se declare en favor del municipio.
6. Indemnizaciones.
7. Diversos.
8. Accesorios y rezagos.

Mientras permanezca en vigor la adhesión del estado de Nuevo León, al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal a que se contrae el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal celebrado y suscrito por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la ciudad de Mazatlán, Sinaloa, el 19 de octubre de 1979, y el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado y suscrito por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la ciudad de México, Distrito Federal, el 3 de noviembre de 1989, así como los diversos convenios de colaboración que se celebren y suscriban con motivo de dicha adhesión, se suspende la vigencia de los impuestos sobre el ejercicio de actividades mercantiles y la adquisición de citricos y de los derechos de expedición de cédula y patente mercantil, el impuesto sobre juegos permitidos, permanecerá en vigor en la forma y términos del artículo 5o. transitorio de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León.

Mientras permanezca en vigor la Coordinación en Materia Federal de Derechos, entre la Federación y el estado de Nuevo León a que se contrae la Declaratoria emitida por el secretario de Hacienda y Crédito Público, con fecha 12 de septiembre de 1994, en los términos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal; se suspende la vigencia de los derechos por certificaciones, autorizaciones constancias y registros; por inscripción y refrendo; por revisión, inspección y servicios y por expedición de licencias, inspecciones que previenen los reglamentos a nivel municipal, de polvorines, gasolineras, plantas y expendios de gas; inspección sanitaria de animales que se transporten en vehículos de cualquier índole; por inscripción al inicio de las actividades que se señalan, así como por el refrendo anual de la licencia, autorización, permiso o concesión, de establecimientos donde se expendan o distribuya cualquier clase de carne, fábricas de hielo, molinos de nixtamal, establecimientos donde se fabrique cualquier clase de tortillas y tostadas, peluquerías y salones de belleza, salones de masaje, excepto cuando el servicio sea prestado por quiroprácticos, baños públicos, salas de cine, boliches, patinaderos y salones de fiestas infantiles, terrazas de cine y autocinemas, estacionamientos de vehículos en los que se cobre tarifa o pensión al usuario, salones de baile, radiolas, sinfonolas, tocadiscos, juegos electrónicos y futbolitos, establecimientos en donde existan mesas de billar; licencias para baile, tertulias, cancioneros, variedades en casinos, clubes, restaurantes, centros sociales, terrazas, que se realicen en forma esporádica;

corridas de toros y rodeos; novilladas; atracciones de circos y demás espectáculos públicos.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga:
 - La clasificación doctrinaria de Luigi Einaudi.
 - La clasificación doctrinaria de Rafael Bielsa.
2. Formule un cuadro esquemático de los conceptos de ingresos federales que contenga:
 - Las contribuciones federales.
 - Los impuestos federales.
 - Las aportaciones de seguridad social.
 - Las contribuciones de mejoras.
 - Los derechos.
 - Los productos.
 - Los aprovechamientos.
 - Los ingresos derivados de financiamientos.
 - Los ingresos contenidos dentro del rubro de otros ingresos.
3. Formule un cuadro sinóptico que contenga la clasificación de los ingresos del estado de Nuevo León, comprendiendo cada uno de los conceptos de ingresos.
4. Formule un cuadro sinóptico que contenga la clasificación de los ingresos de los municipios del estado de Nuevo León, comprendiendo cada uno de los conceptos de ingresos.
5. Investigue cada uno de los conceptos de ingresos federales, haciendo una breve referencia de su contenido.
6. Investigue cada uno de los conceptos de ingresos estatales, haciendo una breve referencia de su contenido.
7. Investigue cada uno de los conceptos de ingresos municipales, haciendo una breve referencia de su contenido.

Para lograr lo anterior se debe investigar previamente el contenido de cada uno de los renglones de ingresos.
8. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Mencione la clasificación doctrinaria de los ingresos del Estado formulada por Luigi Einaudi.
2. Mencione la clasificación doctrinaria de los ingresos del Estado formulada por Rafael Bielsa.
3. Explique qué se entiende por precios políticos y señale dos ejemplos.
4. Explique qué se entiende por precios públicos y señale dos ejemplos.
5. Explique qué se entiende por precios cuasi-privados y señale dos ejemplos.
6. Explique qué se entiende por precios privados y señale dos ejemplos.
7. Determine a qué clase de ingresos, de acuerdo con nuestra legislación fiscal, corresponden:
 - Los precios políticos.
 - Los precios públicos.
 - Los precios cuasi-privados.
 - Los precios privados.
8. Expresé la clasificación de los ingresos atendiendo al ente que los percibe.
9. Señale la clasificación de los ingresos atendiendo a su permanencia.
10. Explique la clasificación de los ingresos atendiendo a su procedencia.
11. Mencione los ordenamientos jurídico-fiscales, de donde deriva la clasificación de los ingresos federales.
12. Mencione los ordenamientos jurídico-fiscales, de donde deriva la clasificación de los ingresos estatales.
13. Mencione los ordenamientos jurídico-fiscales, de donde deriva la clasificación de los ingresos municipales.
14. Determine cuáles son los conceptos de ingresos que actualmente se encuentran suspendidos, con motivo de los Convenios de Coordinación Fiscal y Colaboración Administrativa, celebrados por la Federación con el estado de Nuevo León, ya se trate de ingresos estatales o municipales.

12. Las contribuciones

12.1. Introducción • 12.2. Concepto de contribución • 12.3. Características de las contribuciones • 12.4. Elementos de las contribuciones • 12.4.1. Los sujetos • 12.4.2. El objeto • 12.4.3. Unidad fiscal • 12.4.4. Cuota de la contribución • 12.4.5. Base de las contribuciones • 12.4.6. Tasa de la contribución • 12.4.7. Tarifa de la contribución • 12.4.8. Causa o fundamento de la contribución • 12.4.9. Fuente de las contribuciones • 12.5. Los accesorios de las contribuciones • 12.5.1. Concepto • 12.5.2. La naturaleza de los accesorios de las contribuciones • 12.6. La actualización de las contribuciones

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Definir el concepto de contribución, señalando las características, elementos y accesorios.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 12.1. Definir el concepto de contribución.
- 12.2. Definir el concepto de impuesto, de aportaciones de seguridad social, de contribuciones de mejoras y de derechos.
- 12.3. Explicar las características de las contribuciones.
- 12.4. Determinar los elementos de contribuciones.
- 12.5. Explicar los accesorios de las contribuciones.
- 12.6. Determinar la forma de actualización de las contribuciones.
- 12.7. Expresar las clases de cuotas de las contribuciones y citar ejemplos.
- 12.8. Señalar las fuentes de las contribuciones.
- 12.9. Mencionar las características de la renta como fuente de las contribuciones.
- 12.10. Definir las clases de renta que existen.
- 12.11. Diferenciar el concepto de capital como fuente de las contribuciones de la riqueza y del patrimonio.
- 12.12. Explicar las clases de capital.

12.1. INTRODUCCIÓN

Las contribuciones constituyen la principal fuente de ingresos de todo el Estado moderno, dada su importancia, en este capítulo se verán únicamente su concepto, los accesorios, la actualización, sus características y sus elementos, dejando para los dos capítulos siguientes, su clasificación y sus efectos.

El término de contribución o tributo significa, en esencia, las aportaciones económicas que hacen los particulares al Estado, para que éste pueda realizar sus atribuciones, que a su vez, se traducen dentro de otras, en servicios públicos, en beneficio de la comunidad que los recibe.

12.2. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN

Nuestra legislación fiscal no define lo que debe entenderse por contribución, sino que únicamente se limita a mencionar cómo se clasifica, y a definir cada una de las clases de contribuciones.

Sin embargo, de los elementos que contienen las contribuciones definidas, ya se trate de impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras o derechos y de lo dispuesto en disposiciones constitucionales de carácter fiscal, se pueden definir las contribuciones como:

Las prestaciones en dinero o en especie establecidas en la ley unilateralmente por el Estado, a cargo de las personas físicas y las morales, para sufragar los gastos públicos, cuando se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma.

Esta definición se desprende esencialmente del contenido de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal; y de los artículos 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación, los cuales para su mejor apreciación se transcriben a continuación.

De la Constitución Federal:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. 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.

Artículo 73. El Congreso tiene facultad:

- VII. Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto.

Artículo 74. Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

- IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primero las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo; así como revisar la Cuenta Pública del año anterior.

Del Código Fiscal de la Federación:

Artículo 1. Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes locales respectivas; las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

Artículo 2. Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, las que se definen de la siguiente manera:

- I. Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III y IV de este artículo.
- II. Aportaciones de seguridad social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. Contribuciones de mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se 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.

12.3. CARACTERÍSTICAS DE LAS CONTRIBUCIONES

De la definición anterior y de los artículos transcritos tenemos que toda contribución o tributo, presenta las características siguientes:

- Es una prestación, porque la obligación consiste fundamentalmente en el deber jurídico de que el contribuyente se desprenda de una parte de su riqueza generada, ya se trate de un ingreso, utilidades o rendimientos, para ser entregados al Estado, y éste a su vez tiene la obligación de exigir la entrega de dicha prestación.
- La prestación debe ser cubierta en dinero o en especie, según lo disponga la ley fiscal respectiva.

Por pago en dinero debemos entender el realizado en moneda de curso legal en la República Mexicana, o sea en pesos, que es la unidad de nuestro sistema monetario, de acuerdo con lo que expresamente establece el artículo 1o. de la Ley Monetaria vigente.

Por pago en especie se debe entender aquel que se efectúa mediante la entrega de bienes distintos de los de moneda de curso legal, pero de valor económico o sea susceptible de valuarse económicamente.

Por lo general todas las contribuciones se pagan en dinero, o sea en moneda nacional, excepcionalmente en especie, cuando así lo establezca la ley fiscal respectiva. Por ejemplo, el impuesto federal sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, que en los términos del decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1968, se cobra a las empresas concesionarias de canales de televisión, y que consiste simplemente en que éstas deben cubrir dicho impuesto poniendo a disposición del Estado 25 por ciento de su tiempo programado en sus transmisiones.

- Son a cargo de las personas físicas o morales, por ser los sujetos pasivos de la obligación fiscal, quienes deben pagar la contribución respectiva.
- Se debe realizar la situación jurídica o de hecho, prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.
- Deben estar establecidas en una ley. Esta característica surge de las disposiciones constitucionales y del Código Fiscal de la Federación, las cuales señalan la obligación de contribuir a los gastos del Estado, de la manera y en los términos previstos en las leyes fiscales, y éstas deben ser expedidas por el Congreso de la Unión, que es el órgano de acuerdo con la división de poderes en nuestro país, que tiene la función de legislar. Es decir la obligación de pagar una contribución debe surgir de la ley que la establezca.
- Deben ser generales y obligatorias. Estas características surgen de la naturaleza propia de toda ley fiscal. El requisito de generalidad significa que la ley es aplicable a todas las personas que se encuentren en los supuestos por ella establecidos como generadores de la obligación y ésta debe pagarse y exigirse en la forma y términos que establece la ley fiscal respectiva.
- La contribución encuentra su fundamento jurídico en el poder fiscal, en virtud de que el Estado la establece unilateralmente en ejercicio de su poder de imperio que tiene sobre los gobernados, derivado de la naturaleza propia de ente público.
- Las contribuciones deben ser justas, o sea que la contribución establecida impacte de una manera lo más cercana posible a la capacidad contributiva del sujeto pasivo.
- La finalidad del establecimiento de las contribuciones, es la de proporcionar recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.

12.4. ELEMENTOS DE LAS CONTRIBUCIONES

Toda ley fiscal al establecer una contribución, para cumplir con los requisitos de certeza, esencialmente debe consignar los siguientes elementos:

12.4.1. Los sujetos

Debe precisar con claridad quiénes son los sujetos pasivos, o sea los contribuyentes personas físicas o personas morales, obligados al pago de la contribución a su cargo.

12.4.2. El objeto

Está constituido por la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria. También se le conoce como hecho imponible.

El objeto puede ser una cosa, mueble o inmueble, un documento, un acto o una persona, el consumo o la producción de una cosa.

12.4.3. Unidad fiscal

Está constituida por la cosa o cantidad delimitada en medida, número, peso, sobre la que la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de contribución, y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso concreto. Por ejemplo, un metro, un kilo, un litro, determinada cantidad de ingreso, un peso en moneda nacional.

12.4.4. Cuota de la contribución

Es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal. Ejemplo, determinada cantidad por litro. Se le llama también tipo de cuota cuando se expresa en forma de tanto por ciento.

Las cuotas de las contribuciones pueden ser de los siguientes tipos:

- Cuotas de derrama o contingencia. Para fijarlas, se debe determinar, primeramente, la cantidad que se pretende obtener como rendimiento de la contribución, para distribuirla entre los sujetos pasivos, teniendo en cuenta la base, para calcular la cuota que le corresponde a cada unidad fiscal.
- Cuotas fijas. Se presentan cuando la ley señala la cantidad exacta que debe pagarse por unidad fiscal. Ejemplo, \$0.50 por kilo, \$20.00 por litro.
- Cuota proporcional. Se presenta cuando se señala un tanto por ciento, cualquiera que sea el importe de la base. Por ejemplo 15 por ciento sobre el valor de los bienes enajenados.
- Cuota progresiva. Existe cuando el tanto por ciento aumenta a medida que aumenta el importe de la base gravable, entre un mínimo y un máximo.

12.4.5. Base de las contribuciones

Está representada por la cantidad o criterio considerado para la aplicación de la ley, sobre la que se determina el monto de la contribución a cargo del sujeto pasivo, o sea el contribuyente. Puede ser sobre el valor total de las actividades, número de litros producidos, monto de los ingresos percibidos, a la cual se le aplica la tasa, cuota o tarifa correspondiente.

12.4.6. Tasa de la contribución

Está representada por el tanto por ciento que se aplica a la base de la contribución. 10 por ciento, 15 por ciento.

12.4.7. Tarifa de la contribución

Está constituida por las listas de unidades y de cuotas, correspondientes para un determinado objeto contributivo, o sea para un número de objetos o ingresos que pertenecen a la misma categoría.

Es nuestra legislación se contempla como la combinación de cuotas y tasas, aplicables entre un mínimo y un máximo, aplicable a la base determinada para obtener el importe de la contribución a pagar.

12.4.8. Causa o fundamento de la contribución

Es el motivo por el cual se establecen las contribuciones, que es para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos, y deriva de la ley, cuando se realiza la situación prevista por la misma como generadora de la obligación fiscal, en función de la capacidad contributiva de los obligados.

12.4.9. Fuente de las contribuciones

Está constituida por los bienes, la riqueza o el consumo de donde se obtiene la cantidad necesaria para pagar la contribución.

Las fuentes de las contribuciones pueden ser la renta, el capital o el consumo.

La renta

Es la fuente normal de las contribuciones, y está constituida por los ingresos, en dinero o en especie, que provengan del patrimonio personal o de actividades propias del contribuyente o la combinación de ambos.

La renta o ingreso, presenta las siguientes características.

- Es un producto. Es decir, es una riqueza nueva, que está ingresando al patrimonio de una persona.
- Proviene de una fuente. Esta fuente puede ser el capital, el trabajo o la combinación de ambos.
- La fuente de donde proviene la renta, debe ser relativamente estable o permanente.
- La renta debe ser periódica, o sea susceptible de repetición o reiteración.
- Para que se produzca la renta, la fuente de donde proviene debe ser puesta en explotación.
- La renta debe ser separada de la fuente, o sea efectivamente percibida.

Clases de renta

Existen varias clases de renta tomando en cuenta su determinación, su origen y quien la percibe.

Tomando en cuenta la determinación, la renta, puede ser:

- Renta bruta. Es la que se considera sin deducción alguna, esto es el total de ingresos percibidos.
- Renta neta. Es aquella en la que se deducen los gastos que se requieren en la producción de esa renta o esos ingresos.
- Renta legal. Es aquella que se obtiene al sustraer de los ingresos totales únicamente los gastos autorizados por la ley, llamados deducciones.

Tomando en cuenta el origen, la renta puede ser:

- Renta fundada. Es la que se deriva del capital.
- Renta no fundada. Es la que deriva exclusivamente del trabajo, sin existir base patrimonial.

Tomando en cuenta quien la percibe, la renta puede ser:

- Renta nacional. Es la que percibe el Estado.
- Renta privada. Es la que reciben los particulares, ya sea personas físicas o personas morales.

El capital

En la doctrina financiera se hace la distinción entre la riqueza, el patrimonio, el capital y productos, conceptuándolos de la siguiente manera:

- La riqueza. Se concibe como la suma de todos los bienes económicos disponibles en un lugar y momento determinado.
- Patrimonio. Se define como la riqueza que pertenece a una persona.
- Capital. Se considera como tal, aquella parte de la riqueza o del patrimonio que en un momento dado es empleada en la producción de bienes futuros; puede tratarse de cosas o servicios personales.
- Productos. Son los bienes o servicios para los cuales la empresa ha sido constituida.

El capital, tomando en cuenta su destino se clasifica en:

- Capital circulante. Es la riqueza destinada a producir, manufacturar o comprar mercancías o cosas para venderlas y luego obtener alguna ganancia.
- Capital fijo. Es el destinado a producir renta o ganancias sin circular ni mudar de dueño.
- Capital improductivo. Está constituido por los valores reservados, acumulados y no ampliados, ni empleados en producir bienes o servicios.

El capital, tomando en cuenta a quien pertenece se clasifica en:

- Capital individual. Recibe este nombre cuando pertenece a una persona en lo particular.
- Capital nacional. Es el conjunto de bienes de un país dedicados a la producción de productos o servicios.

El consumo

El consumo es el acto o proceso de consumir, de gastar, para la satisfacción de necesidades, que se traduce en bienes y servicios.

Los bienes y servicios, a su vez pueden ser de consumo, o finales —que satisfacen directamente las necesidades de los consumidores— y de producción o indirectos, los utilizados en la primera etapa de la producción, para proporcionar bienes de consumo.

La teoría económica distingue entre bienes de consumo duradero o no —destinados a la destrucción, como lo son los alimentos— y bienes de goce, que por su carácter perpetuo satisfacen necesidades humanas sin destrucción inmediata a través del consumo, como lo son las pinturas, las esculturas.

12.5. LOS ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

12.5.1. Concepto

Los accesorios de las contribuciones son las prestaciones de carácter pecuniario, que se originan como consecuencia del incumplimiento o cumplimiento extempo-

ráneo, ya sea espontáneo o a requerimiento de la autoridad de sus obligaciones fiscales, o bien por no hacerlo como lo ordenan las disposiciones fiscales.

El Código Fiscal de la Federación, en el último párrafo del artículo segundo señala que los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y las indemnización del 20 por ciento de los cheques no pagados por las instituciones de crédito, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas.

Los recargos

Son las cantidades que se pagan al fisco federal, además del crédito fiscal actualizado, en concepto de indemnización por no pagar las contribuciones dentro del plazo legal correspondiente, las cuales se calcularán aplicando la tasa correspondiente, al crédito fiscal actualizado, excluyendo los propios recargos, la indemnización por el impago de cheques, los gastos de ejecución y las multas, los cuales se causarán hasta por diez años.

Las sanciones

Son la consecuencia inmediata de la violación de la norma jurídica; es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplan con el mandato legal.

Las sanciones fiscales son las que imponen las autoridades fiscales, con motivo de la violación a disposiciones fiscales, que pueden ser pecuniarias y privativas de la libertad.

Las pecuniarias son las que tienen un contenido económico, afectan al patrimonio del contribuyente, como la multa. Las privativas de la libertad son las penas corporales, como la prisión.

Las sanciones pecuniarias de contenido económico son: las multas, los recargos, los gastos de ejecución, la indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques y la confiscación de bienes.

Los gastos de ejecución

Son las erogaciones ordinarias y extraordinarias, que realizan las autoridades fiscales, con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, para obtener coactivamente el pago de los créditos fiscales no pagados o garantizados dentro de los plazos legales.

La indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques

El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, en el séptimo párrafo, establece que el cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro de un 20 por ciento del valor de éste, y se exigirá independientemente de los recargos y de las sanciones a que haya lugar. Para tal efecto la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20 por ciento o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que

realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

12.5.2. La naturaleza de los accesorios de las contribuciones

Es la misma de la contribución con motivo de la cual se genera, es decir, que si el accesorio deriva del impuesto sobre la renta, para los efectos fiscales se considera impuesto sobre la renta, y si el accesorio deriva del impuesto al valor agregado, se considera impuesto al valor agregado.

12.6. LA ACTUALIZACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

La actualización de las contribuciones es el reconocimiento legal de la pérdida de valor adquisitivo de la moneda de nuestro país, por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 17-A, regula lo relativo a la actualización de las contribuciones, señalando el procedimiento y requisitos siguientes:

- La actualización puede ser sobre el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal.
- La actualización es por el transcurso del tiempo o con motivo de los cambios de precios en el país.
- Para obtener el importe de la actualización se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar.
- El factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo.
- En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Banco de México, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.
- Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.
- Los valores de bienes y operaciones se actualizarán de acuerdo con lo anteriormente expresado, cuando las leyes fiscales así lo establezcan.
- Las disposiciones correspondientes señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

- Las cantidades actualizadas conservan la misma naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. Es decir, equivalen a la contribución, aprovechamiento o importe de la cantidad a devolver, de la cual derivan.
- El monto de la actualización deberá reflejarse en forma separada del importe actualizado al de la declaración, aviso o recibo correspondiente.
- El monto de la actualización, determinada en pagos provisionales o del ejercicio, no será acreditable ni deducible.
- El monto de la actualización, determinada en pagos provisionales o del ejercicio, sí es compensable.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza aprendizaje, que el alumno realice por escrito, en forma individual o por equipo, lo siguiente:

1. Formule un esquema que contenga las características de las contribuciones.
2. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los elementos de las contribuciones.
3. Esquematice las características y las clases de renta.
4. Esquematice la clasificación del capital.
5. Investigue qué clase de cuotas se establecen en las siguientes clases de impuestos federales:
 - Impuesto al valor agregado.
 - Impuesto sobre producción y servicios.
 - Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Para lograr lo anterior, se debe investigar el contenido de las leyes respectivas.

6. Formule un cuadro sinóptico que contenga los accesorios de las contribuciones.
7. Formule un cuadro sinóptico que contenga el procedimiento y requisitos para la actualización de contribuciones, aprovechamientos o de las cantidades que proceda su devolución.
8. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de contribución.
2. Defina el concepto de impuesto.
3. Defina el concepto de aportaciones de seguridad social.
4. Defina el concepto de contribuciones de mejoras.
5. Defina el concepto de derechos.
6. Mencione qué entiende por pago de dinero.

7. Mencione qué entiende por pago de especie.
8. Señale dos ejemplos de pago en especie.
9. Exprese qué debemos entender por sujetos de las contribuciones.
10. Exprese qué debemos entender por objeto de las contribuciones.
11. Defina el concepto de unidad fiscal.
12. Exprese qué se entiende por cuota de las contribuciones.
13. Mencione las clases de cuotas que existen para las contribuciones.
14. Exprese qué son las cuotas de derrama o contingencia.
15. Exprese qué se entiende por cuotas fijas.
16. Exprese qué se entiende por cuotas proporcionales.
17. Exprese qué se entiende por cuotas progresivas.
18. Defina el concepto de base de las contribuciones.
19. Señale qué se entiende por tarifa de las contribuciones.
20. Mencione qué debemos entender por causa o fundamento de las contribuciones.
21. Exprese el concepto de fuente de las contribuciones.
22. Señale las clases de fuentes de las contribuciones.
23. Mencione qué debemos entender por renta.
24. Exprese cuáles son las clases de renta.
25. Mencione qué se entiende por capital.
26. Determine las diferencias entre riqueza, patrimonio y capital.
27. Señale las clases de capital que existen.
28. Exprese qué se entiende por tasa de las contribuciones.
29. Exprese qué se entiende por recargos.
30. Exprese qué se entiende por gastos de ejecución.
31. Exprese qué se entiende por indemnización por el impago de cheques.
32. Exprese qué se entiende por sanciones.
33. Exprese qué se entiende por actualización de contribuciones.

13. Clasificación de las contribuciones

13.1. Introducción • 13.2. Clasificación doctrinaria de las contribuciones • 13.2.1. En atención a la forma de pago de las contribuciones • 13.2.2. Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones • 13.2.3. Por la incidencia de las contribuciones • 13.2.4. En atención a la materia imponible de las contribuciones • 13.2.5. Según el objeto de las contribuciones • 13.2.6. Atendiendo a la forma de determinar el monto de la contribución • 13.2.7. Atendiendo al periodo en que se causan las contribuciones • 13.2.8. Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones • 13.2.9. Según los recursos económicos gravados por las contribuciones • 13.2.10. Según la finalidad de las contribuciones • 13.2.11. Atendiendo al ente que recibe el beneficio o el producto de las contribuciones • 13.2.12. Clasificación moderna de las contribuciones • 13.3. Contribuciones alcabatorias • 13.3.1. Contribuciones al tránsito • 13.3.2. Contribuciones a la circulación • 13.3.3. Contribuciones de extracción o exportación • 13.3.4. Contribuciones de introducción o importación • 13.3.5. Contribuciones diferenciales • 13.4. Clasificación de las contribuciones de acuerdo a nuestra legislación fiscal federal, estatal y municipal • 13.4.1. Clasificación de las contribuciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación • 13.4.2. Clasificación de las contribuciones estatales • 13.4.3. Clasificación de las contribuciones municipales

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo el alumno será capaz de:

- Determinar la clasificación doctrinaria y jurídica de las contribuciones, desde diferentes puntos de vista.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 13.1. Determinar cuál es la utilidad de la clasificación doctrinaria y jurídica de las contribuciones.
- 13.2. Señalar cómo se clasifican las contribuciones atendiendo a la forma de pago, al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a

establecerlas, a la incidencia, a la materia imponible, a su objeto, a la forma de determinar su monto, al periodo en que se causan, a la proporción de la base de su cálculo, a los recursos económicos gravados, a su finalidad, al ente que recibe el beneficio o su producto, a la clasificación moderna.

- 13.3. Ejemplificar cada una de las clasificaciones doctrinales.
- 13.4. Expresar la clasificación de las contribuciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
- 13.5. Señalar la clasificación de las contribuciones del estado de Nuevo León.
- 13.6. Expresar la clasificación de las contribuciones de los municipios del estado de Nuevo León.

13.1. INTRODUCCIÓN

Existen diversos criterios y distintas formas de clasificación de las contribuciones, que se han producido o elaborado a través de los años, con el fin de dar una sistematización a su estudio, desde diversos puntos de vista, ya sean fundamentos de orden jurídico, económico o doctrinario.

Además, es importante e imprescindible conocer las principales clasificaciones de las contribuciones, en especial de los impuestos, que se han elaborado por la doctrina, para determinar en un momento dado cuál es la contribución más adecuada para la actividad que se desea gravar, y si es oportuna o no para la economía del país, tomando en cuenta sus efectos o consecuencias.

13.2. CLASIFICACIÓN DOCTRINARIA DE LAS CONTRIBUCIONES

Las contribuciones han sido clasificadas por la doctrina desde diversos puntos de vista, que son:

- Atendiendo a la forma de pago de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - En dinero; y
 - En especie.
- Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Ordinarias; y
 - Extraordinarias.
- Por la incidencia de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Directas; e
 - Indirectas.
- En atención a la materia imponible de las contribuciones, éstas pueden ser:

- Personales;
- Reales;
- Sobre actos;
- Sobre consumos.
- Según el objeto de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Generales; y
 - Especiales.
- Atendiendo a la forma de determinación del monto de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Específicas; y
 - *Ad-Valorem*.
- Atendiendo al periodo en que se causan las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Instantáneas; y
 - Periódicas.
- Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Fijas;
 - Proporcionales; y
 - Progresivas.
- Según los recursos económicos gravados por las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Sobre la renta;
 - Sobre el capital; y
 - Sobre el consumo.
- Según la finalidad de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Con fines fiscales; y
 - Con fines extrafiscales.
- Atendiendo al ente que recibe el beneficio o el producto de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Federales;
 - Estatales; y
 - Municipales.
- Atendiendo a la clasificación moderna de las contribuciones, éstas pueden ser:
 - Sobre bienes y servicios; y
 - Sobre ingresos y la riqueza.

13.2.1. En atención a la forma de pago de las contribuciones

Por regla general, las *contribuciones se pagan con dinero* moneda nacional, de curso legal en el país, porque el objeto del establecimiento de las contribuciones es el de proporcionarle recursos económicos al Estado, para sufragar los gastos públicos.

Por excepción se pagan las *contribuciones en especie*, o sea en bienes a favor del Estado, como ejemplo de este caso en nuestro país, se tienen los derechos sobre

producción o explotación minera, la ley respectiva establece que se pagará un porcentaje sobre los metales preciosos que se extraigan.

13.2.2. Atendiendo al tiempo y circunstancias que obligan al Estado a establecer las contribuciones

Las *contribuciones ordinarias*, son las que se establecen periódicamente en la ley de ingresos de cada ejercicio fiscal, como lo son el impuesto sobre la renta o el impuesto sobre el valor agregado.

Las *contribuciones extraordinarias*, como su nombre lo indica, se establecen como casos de excepción, para hacer frente a crisis económicas que afecten la vida del país en un momento determinado.

13.2.3. Por la incidencia de las contribuciones

Esta clasificación de las contribuciones, en directas e indirectas, puede hacerse desde tres puntos de vista, a saber:

- Desde el punto de vista de la organización administrativa.
- Desde el punto de vista que tome el grado de proximidad o lejanía entre el objeto y la fuente de la contribución, y
- Tomando en cuenta su repercusión.

De la organización administrativa

Son contribuciones directas las que se recaudan mediante listas o padrones donde consten los nombres de los contribuyentes, las cuotas o tasas y la fuente de las contribuciones.

Son contribuciones indirectas, cuando la obligación fiscal nace de la realización eventual de actos jurídicos, como lo son la compraventa o el arrendamiento.

Que toma en cuenta el grado de proximidad o lejanía entre el objeto y la fuente de la contribución

Cuando el objeto y la fuente se aproximan, se estará ante una contribución directa.

Cuando el objeto y la fuente se alejan, se estará frente a una contribución indirecta.

Que toma en cuenta la repercusión

Son contribuciones directas, aquellas que no son repercutibles, o sea que la carga de la contribución no se puede trasladar a un tercero.

Las contribuciones indirectas son las que permiten que se traslade a terceros la carga de la contribución.

En síntesis, podemos establecer que son *contribuciones directas*, aquellas en las que el Estado actúa sobre el verdadero sujeto pasivo, a fin de que cumpla con la obligación contributiva o tributaria, en la forma y términos que establezcan las leyes fiscales respectivas, por ejemplo, el impuesto sobre la renta. El sujeto y el pagador del impuesto recae en la misma persona.

Las contribuciones directas se clasifican, a su vez, en:

- Personales; y
- Reales.

Las *contribuciones indirectas*, son aquellas en las que el Estado actúa sobre el sujeto pasivo de la contribución, pero es una tercera persona (el consumidor), quien realmente cumple con la obligación contributiva, o sea es el pagador real, por ejemplo, el impuesto al valor agregado. En éste se distingue, uno es el sujeto pasivo, otro es el pagador de impuesto.

Las contribuciones indirectas se dividen en dos grupos:

- Sobre actos; y
- Sobre consumos.

13.2.4. En atención a la materia imponible de las contribuciones

Las *contribuciones personales directas*, son las que recaen sobre las personas, tomando en cuenta las condiciones del contribuyente, como ejemplo de esta clase de contribuciones, tenemos las deducciones personales que permite la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el título IV de los ingresos de las personas físicas, como lo son los gastos médicos, funerarios.

Las *contribuciones reales directas*, son las que recaen sobre un bien o gravan determinada actividad, ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto sobre adquisición de inmuebles.

Las *contribuciones indirectas sobre actos*, son las que recaen o gravan determinada actividad. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto al comercio exterior, ya se trate de importación o exportación.

Las *contribuciones indirectas sobre el consumo*, son las que recaen o gravan la producción o las transferencias (compraventa), ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto sobre producción y servicios.

13.2.5. Según el objeto de las contribuciones

Las *contribuciones son generales*, cuando gravan diversas actividades u operaciones, pero que tienen en común que son de la misma naturaleza. Ejemplo de esta

clase de contribuciones lo constituye la Ley del Impuesto sobre la Renta, título IV del ingreso de las personas físicas, que grava los ingresos por salarios, honorarios, arrendamiento de bienes e intereses.

Las *contribuciones son especiales*, cuando gravan una determinada actividad específica. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto sobre adquisición de automóviles nuevos.

13.2.6. Atendiendo a la forma de determinar el monto de la contribución

Son *específicas* cuando las tasas, cuotas o tarifas, para la determinación de la cantidad líquida de las contribuciones a pagar, atiende al peso, medida, volumen, cantidad, dimensiones del objeto del gravamen, sea kilo, metros, litros.

Son *ad-valorem*, cuando para la determinación de la cantidad a pagar por concepto de la contribución, se atiende únicamente al valor o precio del objeto gravado.

13.2.7. Atendiendo al periodo en que se causan las contribuciones

Son *instantáneas* las contribuciones, cuando deben pagarse en el momento en que se realiza el hecho generador de la obligación contributiva o tributaria. Esta clase de contribuciones pugnan con el principio teórico de comodidad.

Son *periódicas* las contribuciones, cuando tienen un plazo establecido en la ley fiscal respectiva para su cumplimiento. Ejemplo de esta clase de contribución lo es el impuesto al valor agregado, el cual debe pagarse en las mismas fechas de pago establecidas para el impuesto sobre la renta.

13.2.8. Atendiendo a la proporción de la base para el cálculo de las contribuciones

Son *fijas* las contribuciones que no sufren alteración cuando se modifica la base.

Son *proporcionales* las contribuciones que mantienen una constante relación entre la base y la cuantía determinada.

Son *progresivas* las contribuciones, cuando la relación de la cuantía de la contribución con respecto al valor de la riqueza gravada, aumenta a medida que aumenta el valor de ésta.

13.2.9. Según los recursos económicos gravados por las contribuciones

Las contribuciones recaen *sobre la renta*, cuando gravan la riqueza en diversas y variadas formas. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta.

Las contribuciones recaen *sobre el capital*, cuando gravan la riqueza ya adquirida por los contribuyentes. Un ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto sobre tenencia o uso de automóviles.

Las contribuciones recaen *sobre el consumo*, cuando gravan los productos o servicios, que se consumen por los contribuyentes. Ejemplo de esta clase de contribución lo constituye el impuesto al valor agregado.

13.2.10. Según la finalidad de las contribuciones

Las contribuciones son *con fines fiscales*, cuando están destinadas a proporcionar ingresos al Estado, para cubrir los gastos públicos contemplados en el presupuesto de egresos, cumpliendo con la finalidad establecida en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

Son contribuciones *con fines extrafiscales*, cuando se decreten sin la intención normal de que el Estado obtenga ingresos, sino principalmente con el objeto de lograr una finalidad de naturaleza económica o social, diversa de obtener ingresos para sufragar los gastos públicos.

13.2.11. Atendiendo al ente que recibe el beneficio o el producto de las contribuciones

Las *contribuciones federales*, son las establecidas de acuerdo con las leyes federales, y se crean en beneficio exclusivo de la Federación. Por ejemplo, la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las *contribuciones estatales*, son creadas y establecidas por las entidades federativas, para su beneficio. Ejemplo, el impuesto sobre nóminas.

Las *contribuciones municipales*, son establecidas por las legislaturas de los estados, para atender las necesidades de sus municipios. Ejemplo, el impuesto sobre adquisición de inmuebles.

13.2.12. Clasificación moderna de las contribuciones

De acuerdo con las últimas teorías sobre la clasificación de las contribuciones, éstas se consideran de la siguiente manera:

Las *contribuciones sobre bienes y servicios*, son las auténticamente llamadas indirectas, y están encaminadas a gravar los bienes y mercancías que se expenden al público, así como los servicios que se le presten. Es una contribución al consumo, un ejemplo clásico de esta clase de contribución lo constituye el impuesto al valor agregado.

Las *contribuciones sobre los ingresos y la riqueza*, son las que inciden progresivamente sobre los rendimientos, o sobre el patrimonio de los individuos y

empresas. Ejemplo de esta clase de contribuciones lo constituye el impuesto sobre la renta.

13.3. CONTRIBUCIONES ALCABALATORIAS

Las contribuciones alcabalatorias, son las que gravan la libre circulación de mercancías de una entidad a otra, o incluso dentro de la misma entidad, y que como consecuencia contribuyen al alza del costo de la vida, frenando además el desenvolvimiento económico del país en el que se establecen.

Esta clase de contribuciones están expresamente prohibidas por nuestra Constitución Federal, por lo que se refiere a las entidades federativas, de acuerdo con el artículo 73 fracción IX, que establece como facultad del Congreso de la Unión, el impedir que en el comercio de estado a estado, se establezcan restricciones.

Además, de acuerdo con el artículo 131 constitucional, es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se exporten o se importen o que se 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.

A estas contribuciones también se les conoce como *alcabalas*, porque se recaudan a través de garitas establecidas en los principales puntos de entrada o salida de una entidad a otra, o en las principales carreteras internas, con el fin de que los particulares no eludan la acción de las autoridades fiscales.

Las contribuciones alcabalatorias que gravan la circulación territorial de las mercancías, se dividen en:

13.3.1. Contribuciones al tránsito

Son las que gravan el simple paso de una mercancía por el territorio de una entidad, viniendo de otra y destinada a una tercera.

13.3.2. Contribuciones a la circulación

Son las que gravan la simple circulación de las mercancías dentro de la misma entidad.

13.3.3. Contribuciones de extracción o exportación

Son las que gravan la salida de mercancías de una entidad, con destino a otra, o al extranjero.

13.3.4. Contribuciones de introducción o importación

Son las que gravan la entrada de mercancías a una entidad, provenientes de otra o del extranjero.

13.3.5. Contribuciones diferenciales

Son las que gravan la entrada o salida de mercancías, con cuotas distintas a las establecidas respecto a los productos locales o similares, o los que permanecen en su interior para su consumo. Tienen como finalidad proteger el consumo interior o el producto local, lo cual puede efectuarse de las siguientes formas:

La protección al consumo interior, puede efectuarse de las siguientes formas:

- Gravando la mercancía que salió, o declarando exenta la similar que se queda para su consumo interno; o
- Estableciendo cuotas diferenciales con las que se grava fuertemente el producto que sale, que el similar que se queda en el interior para su consumo.

La protección del producto local, puede efectuarse de las siguientes formas:

- Gravando únicamente su similar que viene del exterior;
- Estableciendo cuotas diferenciales, con las que se grava más fuertemente al producto similar que procede del exterior, que el que se produce en el interior.

13.4. CLASIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES DE ACUERDO A NUESTRA LEGISLACIÓN FISCAL FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL

13.4.1. Clasificación de las contribuciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación

De conformidad con lo establecido en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, los que se definen de la siguiente manera:

Los impuestos

Son las contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas o morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la

misma, y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II, III, IV (aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos).

Aportaciones de seguridad social

Son las contribuciones establecidas en la ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones por la ley en materia de seguridad social o de las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Contribuciones de mejoras

Son las establecidas en la ley, a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

Derechos

Son las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se 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 Derecho. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

Los accesorios de las contribuciones son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución, y la indemnización a favor del Estado, por el importe del 20 por ciento sobre el valor de los cheques presentados en tiempo y no cubiertos por las instituciones de crédito.

Los recargos

Se pagan en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno de créditos fiscales, a su favor, conforme a una tasa que será del 50 por ciento mayor a la tasa que mediante la ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Las sanciones

Son la consecuencia de la violación de las disposiciones fiscales, que cuando consisten en prestaciones económicas, reciben el nombre de multas.

Gastos de ejecución

Son el total de erogaciones ordinarias y extraordinarias, que realice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o los organismos fiscales autónomos, con motivo de

la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, tendiente a obtener el pago de los créditos fiscales insolutos.

Indemnización del 20 por ciento

Este tanto por ciento se aplica sobre el importe de los cheques presentados oportunamente para su cobro por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que no son cubiertos por las instituciones de crédito, por causas imputables al contribuyente.

13.4.2. Clasificación de las contribuciones estatales

La clasificación de las contribuciones por lo que se refiere al estado de Nuevo León, se obtiene de la Ley de Ingresos, de la Ley de Hacienda y del Código Fiscal del Estado de Nuevo León, siendo la siguiente:

Impuestos

Son las prestaciones establecidas en ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas a las señaladas en las fracciones II y III. (Derechos y contribuciones especiales.)

Derechos

Son las contribuciones establecidas en ley, por los servicios públicos que preste el Estado en sus funciones de derecho público, así como por el uso o aprovechamiento de los bienes de dominio público del Estado.

Contribuciones especiales

Son las prestaciones cuyo presupuesto de hecho se caracteriza por un beneficio económico particular proporcionado al contribuyente por la realización de obras públicas o de tareas estatales o municipales provocadas por las actividades de los contribuyentes. Su rendimiento no debe tener un destino ajeno al financiamiento de las obras o actividades correspondientes.

Los accesorios de las contribuciones estatales, son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a favor del Estado, por el importe del 20 por ciento sobre el valor de los cheques presentados en tiempo y no cubiertos por las instituciones nacionales de crédito.

Los recargos

Se pagan en concepto de indemnización al fisco estatal, por la falta de pago oportuno de los créditos fiscales a su favor, conforme a la tasa que fije la Ley Anual de Ingresos del Estado.

Las sanciones

Son la consecuencia inmediata de la violación de las disposiciones fiscales, que cuando consisten en prestaciones económicas, reciben el nombre de multas.

Gastos de ejecución

Son el total de erogaciones ordinarias y extraordinarias que realice la Secretaría de Finanzas y Tesorería General del Estado, con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, tendiente a obtener el pago de los créditos fiscales insolutos.

Indemnización del 20 por ciento

Tanto por ciento aplicable sobre el importe de los cheques presentados oportunamente para su cobro por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que no son cubiertos por las instituciones de crédito, por causas imputables al contribuyente.

13.4.3. Clasificación de las contribuciones municipales

La clasificación de las contribuciones municipales se obtiene de la Ley de Ingresos y la Ley de Hacienda de los Municipios y del Código Fiscal del Estado de Nuevo León, siendo la siguiente.

- Impuestos.
- Contribución especial.
- Derechos.

Los accesorios de las contribuciones son los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución, y la indemnización a favor de los municipios, por el importe del 20 por ciento sobre el valor de los cheques presentados en tiempo y no cubiertos por las instituciones de crédito.

Los conceptos de impuestos, contribución especial y derechos, son los mismos que para el estado define el artículo 3o. del Código Fiscal del Estado de Nuevo León.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje, que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro esquemático que contenga la clasificación doctrinaria de las contribuciones.
2. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las contribuciones alcabalatorias.
3. Elabore un cuadro comparativo que contenga las contribuciones federales, estatales y municipales.
4. De acuerdo con la clasificación doctrinaria, establezca a qué clase pertenecen los siguientes impuestos federales:
 - Impuesto sobre la renta (impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles).
 - Impuesto al valor agregado.
 - Impuesto sobre producción y servicios.
 - Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
 - Impuesto sobre adquisición de automóviles nuevos.

Para lograr lo anterior, se debe investigar previamente cuál es el contenido de las leyes fiscales correspondientes.

5. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Señale cuál es la finalidad de la clasificación doctrinaria de las contribuciones.
2. Determine cuál es la utilidad de la clasificación jurídica de las contribuciones.
3. Señale qué debemos entender por pago en moneda nacional.
4. Exprese qué son contribuciones directas.
5. Señale qué son contribuciones indirectas.
6. Señale qué se entiende por contribuciones reales.
7. Exprese qué son contribuciones personales.
8. Defina qué son contribuciones generales y contribuciones especiales.
9. Defina qué son contribuciones *ad-valorem*.
10. Exprese qué son contribuciones específicas.
11. Defina qué son contribuciones fijas y contribuciones progresivas.
12. Defina qué son contribuciones proporcionales.
13. Señale cuál es el objeto de las contribuciones sobre bienes y servicios.
14. Mencione cuál es el objeto de las contribuciones sobre ingresos y riqueza.
15. Defina qué son contribuciones alcabalatorias.
16. Mencione cómo se clasifican las contribuciones alcabalatorias.
17. Señale qué son contribuciones al tránsito.

18. Mencione qué son contribuciones a la circulación.
19. Exprese qué son contribuciones de extracción o exportación.
20. Señale qué son contribuciones de introducción o importación.
21. Defina las contribuciones diferenciales y exprese cómo se clasifican.
22. Defina qué son accesorios de las contribuciones.
23. Señale qué se entiende por recargos.
24. Exprese qué se entiende por sanciones.
25. Mencione qué son gastos de ejecución.
26. Determine la clasificación de las contribuciones federales.
27. Señale la clasificación de las contribuciones estatales.
28. Exprese la clasificación de las contribuciones municipales.

14. Efectos de las contribuciones

14.1. Introducción • 14.2. Efectos psicológicos • 14.3. Efectos políticos • 14.4. Efectos contables o administrativos • 14.5. Efectos económicos • 14.5.1. La repercusión de las contribuciones • 14.5.2. La difusión • 14.5.3. La utilización del desgravamiento • 14.5.4. La absorción • 14.5.5. Capitalización y la amortización • 14.5.6. La remoción o abstención • 14.6. Efectos jurídicos • 14.6.1. La elusión • 14.6.2. La evasión

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Analizar los efectos psicológicos, políticos, contables o administrativos, económicos y jurídicos de las contribuciones, ejemplificativamente.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 14.1. Determinar las clases de efectos que producen las contribuciones.
- 14.2. Mencionar a quién le corresponde prever los efectos de las contribuciones.
- 14.3. Explicar los efectos psicológicos, políticos, contables o administrativos, económicos y jurídicos de las contribuciones.
- 14.4. Explicar los efectos económicos de las contribuciones, consistentes en la repercusión, la difusión, la utilización del desgravamiento, la absorción, la capitalización y la amortización, la remoción y la abstención.
- 14.5. Determinar los efectos jurídicos de las contribuciones del contrabando y la defraudación fiscal.

14.1. INTRODUCCIÓN

El legislador, previamente al establecimiento de alguna contribución o del incremento de sus tasas o tarifas, no obstante que lo requieran las necesidades del Estado, o bien al suprimirse una contribución o reducirse sus tasas o tarifas, debe prever cuáles serán los posibles efectos o consecuencias, que traerá consigo su aplicación.

Las consecuencias que deben estudiarse cuidadosamente, son desde el punto de vista psicológico, político, contable o administrativo, económico y jurídico, con el objeto de lograr la finalidad deseada con su establecimiento o su derogación.

14.2. EFECTOS PSICOLÓGICOS

El legislador, al establecer o derogar las contribuciones, debe tener en cuenta los efectos psicológicos que puede producir en los contribuyentes, ya sean éstos positivos o negativos.

Se ha dicho con frecuencia, infundadamente por los contribuyentes, que se sienten víctimas de una especie de robo por parte del Estado, cuando pagan sus contribuciones, sin tomar en cuenta que a cambio reciben tranquilidad para dedicarse a las actividades que más les convengan o agraden, sin preocuparse de los servicios y bienes que el Estado pone a su alcance.

En tal virtud, al crearse nuevas contribuciones o aumentarse las tasas o tarifas de éstas, con el fin de elevar la recaudación, o bien derogarse o suprimirse, el Estado debe prever, incuestionablemente, los efectos psicológicos que éstas pueden producir en los contribuyentes, ya sean positivos o negativos, para que se logre adecuada y eficazmente el objetivo propuesto, puesto que estos efectos pueden ser de aceptación o rechazo, con las inherentes consecuencias.

14.3. EFECTOS POLÍTICOS

El establecimiento de un sistema fiscal en todo el Estado moderno, debe tomar en cuenta los efectos de carácter político.

Debe tenerse presente que las contribuciones han sido una de las causas fundamentales de grandes acontecimientos históricos.

El ser humano, por su egoísmo innato, se siente inclinado a reaccionar contra el Estado, que establece o cobra contribuciones, más aún si las considera demasiado elevadas de acuerdo a su capacidad contributiva.

El descontento de los gobernados se manifiesta cotidianamente en la prensa, radio, en las elecciones y hasta en manifestaciones de protesta en contra de los poderes públicos.

Son innumerables los ejemplos que existen de carácter histórico donde los gobernados se han rebelado en movimientos armados, en contra del Estado, por las excesivas cargas contributivas o tributarias.

Estos extremos de rebeldía e inconformidad de los contribuyentes se pueden evitar, si quienes tienen la responsabilidad de la conducción del Estado, perciben oportunamente cuando la carga contributiva excede los límites de la capacidad contributiva de los particulares.

Las contribuciones sirven para la redistribución de la riqueza, y por ende de las cargas, por lo que si éstas son injustas o excesivas, son una causa del debilitamiento de los vínculos de solidaridad social y de los sentimientos patrióticos y, por consiguiente, motivo de una rebeldía política, económica, social o armada (revolución).

14.4. EFECTOS CONTABLES O ADMINISTRATIVOS

Los contribuyentes, ya se trate de personas físicas o morales, que para el efecto del cumplimiento de sus obligaciones fiscales estén obligados, por las leyes respectivas, a llevar un registro y control de sus operaciones, con el efecto de dejar huella de las mismas, deben establecer su sistema contable, con el fin de que la autoridad fiscal se encuentre en posibilidad de verificar su cumplimiento.

No obstante que la contabilidad establece normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las unidades económicas, para efectos financieros, cuando estén obligados a llevarla, lo deberán hacer de acuerdo a lo que establece el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación y los correlativos de su reglamento:

Artículo 28. Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- I. Llevarán los sistemas y registros contables que señale el reglamento de este Código, los que deberán reunir los requisitos que establezca dicho reglamento.
- II. Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- III. Llevarán la contabilidad en su domicilio. Dicha contabilidad podrá llevarse en lugar distinto cuando se cumplan los requisitos que señale el reglamento de este Código.

Cuando las autoridades fiscales en ejercicio de sus facultades de comprobación mantengan en su poder la contabilidad de la persona por un plazo mayor de un mes, ésta deberá continuar llevando su contabilidad cumpliendo con los requisitos que establezca el reglamento de este Código.

Queda incluido en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, lo que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos electrónicos de registro fiscal y sus registros, así como por la documentación comprobatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

En consecuencia, tenemos que al establecerse, derogarse, adicionarse o modificarse las leyes fiscales, el contribuyente obligado a llevar la contabilidad para estos efectos, se ve en la necesidad de realizar una serie de modificaciones en su sistema contable o administrativo, para estar en aptitud de dar debido cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Estos mismos efectos también lo son para las autoridades fiscales, las que deberán realizar las modificaciones respectivas en sus sistemas de contabilidad gubernamental, para la debida administración y control de las obligaciones de los contribuyentes, que estén obligados a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes y aun de los que no estén obligados a inscribirse en dicho Registro.

14.5. EFECTOS ECONÓMICOS

La ciencia de las finanzas públicas se ha ocupado del estudio y análisis de los efectos económicos que producen las contribuciones establecidas en un país determinado, así como las modificaciones o derogaciones de las mismas, los cuales en la mayoría de los casos, no se pueden prever en todas sus consecuencias.

Los principales efectos económicos que producen las contribuciones, determinados por los investigadores de las finanzas públicas, son:

- La repercusión.
- La difusión.
- La utilización del desgravamiento.
- La absorción.
- La capitalización y amortización.
- La remoción o abstención.

14.5.1. La repercusión de las contribuciones

Es un fenómeno económico que consiste en pasar la carga de la contribución a terceras personas.

Este fenómeno se desarrolla en tres etapas que son:

- La percusión.
- La traslación.
- La incidencia.

Para explicar este fenómeno, se toma como ejemplo la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

La percusión

Se define como la caída de la contribución sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarla. Es decir, la que la ley designa como sujeto obligado a pagar la contribución, es el sujeto legal o percutido.

Así tenemos que el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, señala:

Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta Ley, las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

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

La traslación

Consiste en transmitir el importe de la contribución respectiva a terceras personas. Puede ser porque así lo autorice expresamente la ley correspondiente o porque el sujeto pasivo por cualquier medio lo efectúe.

El artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, establece:

El contribuyente trasladará dicho impuesto en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran bienes, los que usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en esta Ley.

La traslación de las contribuciones puede presentarse de dos formas:

- Hacia adelante, llamada protraslación. Como su nombre lo indica, el traslado de la carga de la contribución, se efectúa hacia adelante, o sea que el consumidor o el usuario del bien o servicio es el que paga el importe de la contribución, como en el caso del impuesto al valor agregado.
- Hacia atrás, denominada retrotraslación. Consiste en pasar la carga de la contribución hacia atrás, o sea que el proveedor del bien o servicio absorbe el impacto de la contribución, a su costa.

La incidencia

Se presenta cuando la contribución cesa de pasar a otra persona y esta última es la que realmente la paga. O sea, es el sujeto incidido, porque es el que ve afectado su patrimonio por el importe de la contribución pagada.

En el caso del impuesto al valor agregado, el último consumidor del bien o el usuario, es el sujeto incidido, porque no puede pasar la carga de la contribución a terceras personas.

14.5.2. La difusión

Este fenómeno se presenta en la persona incidida, la que realmente pagó la contribución, al sufrir una disminución en su capacidad de compra, exactamente por la cantidad pagada como contribución.

Al ser más elevado el importe de las contribuciones a pagar, las personas incididas o últimos consumidores o usuarios, menos capacidad de compra tienen, porque se les disminuyen sus ingresos o capital.

14.5.3. La utilización del desgravamiento

Este fenómeno económico de los efectos de las contribuciones se presenta cuando al derogarse las contribuciones o disminuirse las tasas o tarifas, se rompe el equilibrio económico y, por consecuencia, los contribuyentes incididos por el impacto de las contribuciones, ven incrementados sus ingresos o capital y por consecuencia su capacidad de compra.

Al aumentar la capacidad de compra, habrá más demanda de bienes y servicios en el mercado.

14.5.4. La absorción

Consiste en la no traslación de la carga de la contribución a terceras personas.

Este fenómeno se presenta cuando el contribuyente, obligado legalmente al pago de la contribución, opta por absorber su importe, sacrificando sus utilidades, o bien aumentando su productividad o aprovechando en un adelanto técnico.

14.5.5. Capitalización y amortización

Estos dos fenómenos de los efectos económicos de las contribuciones, se presentan en forma conjunta.

La *capitalización* se presenta cuando se establece o aumenta el importe de una contribución.

Así tenemos que al adquirirse un automóvil en \$100 000.00, y se paga por concepto del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos la cantidad de \$5 000.00, se produce una capitalización del automóvil, siendo su valor capitalizado de \$105 000.00.

La *amortización* se presenta cuando disminuye el importe de la contribución respectiva por el transcurso del tiempo.

En el ejemplo anterior, el automóvil se capitalizó por el importe del impuesto en la cantidad de \$5 000.00, al transcurso del tiempo, se va amortizando el monto del impuesto hasta llegar al valor original del vehículo o sea la cantidad de \$100 000.00, que corresponde al valor de adquisición.

14.5.6. La remoción o abstención

Este fenómeno se presenta cuando la contribución establecida hace incontable la actividad gravada, y el contribuyente opta por trasladarse a otra región donde no se grave o se grave con tasas menores, o bien deja de realizar los hechos generadores de la obligación contributiva con el objeto de no pagar el impuesto correspondiente.

La remoción no se encuentra reconocida como tal en nuestra legislación fiscal, en forma expresa, pero al observar los efectos que producen los estímulos fiscales tenemos que hace alusión implícita a este fenómeno, al motivar al contribuyente a que realice las actividades señaladas en los decretos respectivos, como prioritarias o bien que se le traslade a zonas susceptibles de desarrollo, con el objeto de aprovechar los estímulos fiscales, y como consecuencia pagar menos impuestos.

La abstención se presenta cuando el contribuyente que no desee pagar determinado impuesto, opta por no realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.

14.6. EFECTOS JURÍDICOS

Los efectos jurídicos que presentan las contribuciones, surgen cuando éstas no se pagan, o se incumplen con las demás obligaciones fiscales establecidas por las leyes respectivas.

Los efectos señalados por la doctrina fiscal son:

14.6.1. La elusión

Se presenta cuando el contribuyente evita el pago de las contribuciones que le corresponden, aprovechando las lagunas o errores de la ley. Se le llama también por algunos autores *evasión legal* y no es sancionable por la ley.

14.6.2. La evasión

Consiste en sustraerse al pago de las contribuciones ilegalmente, o sea violando la ley.

La evasión se presenta en dos formas: en el contrabando y en la defraudación fiscal.

El *contrabando* consiste en introducir o extraer del país mercancías, omitiendo el pago total o parcial de los impuestos que deben cubrirse, sin permiso de la autoridad competente cuando sea éste requisito, o de importación o de exportación prohibida.

La *defraudación fiscal* consiste en omitir total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtener beneficio indebido en perjuicio del fisco, utilizando en engaño, el error o la mala fe.

Tanto el contrabando como el fraude fiscal, son severamente sancionados por el Código Fiscal de la Federación, con pena corporal, además de la sanción pecuniaria que corresponda.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un esquema que contenga los efectos de las contribuciones desde los diferentes puntos de vista.
2. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los efectos económicos de las contribuciones.
3. Determine los efectos de las contribuciones desde los diferentes puntos de vista, de las siguientes leyes:
 - Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 - Ley del Impuesto sobre la Renta.
 - Código Fiscal de la Federación. Títulos II, III y IV.

Para lograr lo anterior, se debe investigar previamente el contenido de los ordenamientos fiscales antes mencionados.

4. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Mencione a quién le corresponde prever los efectos de las contribuciones.
2. Explique los efectos psicológicos de las contribuciones.
3. Determine los efectos políticos de las contribuciones.
4. Precise los efectos contables o administrativos de las contribuciones.
6. Señale los efectos económicos de las contribuciones.
7. Determine las etapas en las cuales se presenta el fenómeno económico de la repercusión.

8. Defina qué se entiende por traslación y señale dos ejemplos.
9. Defina qué se entiende por retrotraslación.
10. Defina qué se entiende por protraslación.
11. Determine cuándo se presenta el fenómeno de la incidencia.
12. Explique el fenómeno económico de la difusión.
13. Determine cuándo se presenta el fenómeno económico de la utilización del desgravamiento.
14. Señale en qué consiste la absorción.
15. Determine cuándo se presentan los fenómenos económicos de la capitalización y la amortización.
16. Señale qué debemos entender por remoción o abstención.
17. Determine los efectos jurídicos de las contribuciones.
18. Señale en qué consiste la evasión y las dos formas en que se presenta.
19. Precise la diferencia entre evasión y elusión.
20. Exprese en qué consiste la defraudación.
21. Señale en qué consiste el contrabando.
22. Determine las consecuencias jurídicas de la defraudación fiscal y del contrabando.

15. Los impuestos

15.1. Introducción • 15.2. Concepto doctrinal de impuestos • 15.3. Definición legal de impuestos • 15.4. Sujetos de los impuestos • 15.5. Características de los impuestos • 15.5.1. Son contribuciones • 15.5.2. Son prestaciones a cargo de las personas físicas o morales • 15.5.3. Deben establecerse en una ley • 15.5.4. El pago del impuesto es obligatorio • 15.5.5. Debe ser proporcional y equitativo • 15.5.6. El impuesto debe establecerse a favor de la administración activa • 15.5.7. El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos • 15.6. Clases de impuestos federales • 15.7. Clases de impuestos estatales • 15.8. Clases de impuestos municipales

OBJETIVO PARTICULAR:

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Precisar el concepto doctrinal y jurídico de los impuestos, identificando los sujetos, características y las clases de impuestos federales, estatales y municipales.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 15.1. Definir el concepto doctrinal y jurídico de impuestos.
- 15.2. Identificar los sujetos obligados al pago de los impuestos.
- 15.3. Explicar las características de los impuestos.
- 15.4. Expresar conceptual y ejemplificativamente la expresión de "proporcionalidad y equidad" de los impuestos.
- 15.5. Identificar las clases de impuestos federales, estatales y municipales.

15.1. INTRODUCCIÓN

Los impuestos constituyen la principal fuente de ingresos de todo Estado moderno, y es una de las formas esenciales de contribuir para los gastos públicos, que es el destino del producto de los impuestos; por eso constituye una de las figuras jurídicas

fiscales más estudiadas por la doctrina, existiendo tantos análisis y definiciones como tratadistas.

Se tratará en este capítulo el concepto doctrinal de impuestos, su definición legal, quiénes son los sujetos obligados a su pago, las características y las clases de impuestos que establece la legislación fiscal federal, estatal y municipal.

15.2. CONCEPTO DOCTRINAL DE IMPUESTOS

Han sido numerosas y variadas las definiciones que se han elaborado por la doctrina fiscal, con el objeto de conceptualizar lo que debemos entender por impuesto, coincidiendo esencialmente todos los autores.

De las definiciones formuladas por los tratadistas del derecho fiscal, se puede considerar como común a todas ellas la siguiente:

Los impuestos son las cantidades en dinero, en especie o parte de la riqueza que el Estado exige obligatoriamente al contribuyente, con el objeto de costear los gastos públicos.

15.3. DEFINICIÓN LEGAL DE IMPUESTOS

El artículo 2 del Código Fiscal de la Federación, define los impuestos como:

Las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas de las fracciones II, III y IV de este artículo. (Aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.)

Esta definición de impuestos es precaria y defectuosa, porque no da los elementos configurativos, objetivos y propios de la figura del impuesto. Además, injustificadamente el legislador utiliza una definición por negación o residual.

En tal virtud, para poder determinar cuándo estamos en presencia de un impuesto, debemos saber primeramente qué son aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, para que al estar frente a una situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de una obligación fiscal, considerar si estamos o no frente a un impuesto. La definición legal de impuesto que da el legislador, dificulta su conceptualización.

Sin embargo, no obstante lo anterior, el impuesto tiene características que le son propias, las cuales se desprenden tanto de la doctrina como de las demás disposiciones legales que hacen referencia de alguna u otra forma al impuesto.

15.4. SUJETOS DE LOS IMPUESTOS

Los sujetos obligados al pago de los impuestos, como lo determina el legislador en su definición legal, son las personas físicas y morales que realicen las situaciones jurídicas o de hecho previstas como generadoras de la obligación fiscal, de acuerdo con las leyes respectivas, denominadas por la propia legislación “contribuyentes”.

15.5. CARACTERÍSTICAS DE LOS IMPUESTOS

Las características que debe reunir todo impuesto para que se considere como tal, son los siguientes:

15.5.1. Son contribuciones

Puesto que así lo señala el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

15.5.2. Son prestaciones a cargo de las personas físicas o morales

Ya que éstas realizan las situaciones jurídicas o de hecho consideradas por la ley como generadoras de obligaciones fiscales, además porque el contribuyente no recibe nada a cambio de forma inmediata; lo que llega a recibir de manera mediata, son los beneficios de los servicios públicos generales indivisibles.

15.5.3. Deben establecerse en una ley

Esta característica deriva del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, estado o municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; y del artículo 73 fracción VII de la propia Constitución Federal, que señala como facultad del Congreso de la Unión, discutir y aprobar las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto.

Estos dos preceptos constitucionales ordenan que los impuestos sean establecidos en una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Congreso de la Unión (Poder Legislativo), salvo las casos de excepción del decreto-ley y decreto-delegado, con efectos jurídicos generales.

15.5.4. El pago del impuesto es obligatorio

Esta característica deriva del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que señala como obligación de los mexicanos de contribuir al gasto público de la Federación, del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes; además de que la obligatoriedad es una característica esencial de toda ley.

Sin embargo, tenemos que dicha obligación no nace materialmente de la ley, porque ésta establece únicamente los supuestos, que una vez realizados por los particulares, generan la obligación con cargo al contribuyente, el cual no puede dejar de pagar el impuesto causado, ni la autoridad puede dejar de exigir su pago, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas, para no incurrir en violación a la ley.

15.5.5. Debe ser proporcional y equitativo

Esta característica de los impuestos deriva del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir al gasto de la Federación, del Distrito Federal, estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.

Que la contribución sea *proporcional*, significa que comprenda por igual, de la misma forma a todos los individuos que se encuentren en la misma situación; que sea *equitativa*, significa que el impacto de la contribución sea el mismo para todos de acuerdo a su real capacidad contributiva.

En esencia, se busca que el impuesto cumpla con el principio de justicia, que esté lo más cerca posible de la verdadera capacidad contributiva del particular, para que se cumpla con dicho requisito.

Sin embargo, de nuestra legislación fiscal federal se desprenden ejemplos que admiten las siguientes clasificaciones:

Impuestos proporcionales y equitativos

Son los que cumplen con el requisito exigido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal, que constituye el ideal o el objetivo del establecimiento de todo impuesto.

Impuestos proporcionales, pero no equitativos

Un ejemplo de esta clase de impuesto lo constituye el impuesto que recae sobre la gasolina, que establece una cuota por litro, sin tener en cuenta la capacidad contributiva del consumidor, siendo más fuerte el impacto para los de más bajos ingresos que para los de ingresos muy elevados.

Impuestos no proporcionales, pero sí equitativos

Un ejemplo de esta clase de impuestos lo constituye el tratamiento que da la Ley del Impuesto sobre la Renta a los contribuyentes menores.

No es proporcional porque no comprende a todas las personas físicas que se encuentren en la misma situación, o sea que obtengan ingresos por actividades empresariales, toda vez que la ley hace abstracción de que sean únicamente personas físicas, y no sociedades mercantiles; además, porque aun siendo personas físicas, lo limita a ciertas actividades y dentro de determinados requisitos y condiciones. Pero sí es equitativo porque los libera de obligaciones onerosas, como lo es el de llevar contabilidad, entre otras. En consecuencia, este impuesto a cargo del contribuyente menor no es proporcional, pero sí es equitativo.

Impuestos no proporcionales, ni equitativos

Como ejemplo de esta clase de impuesto se ha señalado la exención que otorga la Ley del Impuesto sobre la Renta al ingreso que percibe anualmente por concepto de aguinaldo el servidor público, o sea el burócrata empleado del gobierno.

No es proporcional porque no comprende a las demás personas que perciben ingresos por concepto de aguinaldo, sean o no empleados del gobierno; ni es equitativo, porque el impacto del impuesto es diferente. El mismo ingreso, por igual concepto de aguinaldo, no es gravado a los servidores públicos y sí lo es a los demás trabajadores que no tengan tal carácter, en la cantidad que exceda al límite señalado por la ley mencionada.

15.5.6. El impuesto debe establecerse a favor de la administración activa

El artículo 74 fracción IV de la Constitución Federal, señala como facultad del Poder Legislativo, la de examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, discutiendo primeramente las contribuciones que a su juicio deben decretarse para cubrirlo; a su vez el artículo 73 fracción VII de la propia Constitución Federal, señala como facultad del Congreso de la Unión, imponer las contribuciones que basten a cubrir el presupuesto, el cual es ejercitado por la administración activa de la Federación.

15.5.7. El impuesto debe destinarse a satisfacer los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos

En los términos de los artículos 73 fracción VII y 74 fracción IV de la Constitución Federal, a que se ha hecho referencia en el punto anterior, el producto de los impuestos debe destinarse a cubrir únicamente los gastos previstos en el Presupuesto de Egresos de la Federación; además, por ser una obligación impuesta por el

artículo 31 fracción IV de la propia Constitución, la de contribuir al gasto de la Federación.

15.6. CLASES DE IMPUESTOS FEDERALES

La Ley de Ingresos de la Federación señala como impuestos federales los siguientes:

- 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.
- Impuesto sobre rendimientos petroleros.
- Impuestos al comercio exterior:
 - A la importación.
 - A la exportación.

15.7. CLASES DE IMPUESTOS ESTATALES

La Ley de Ingresos y la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León, establecen los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre ingresos mercantiles.
- Impuesto sobre enajenación de automóviles, camiones y demás vehículos de motor.
- Impuesto sobre expendio de bebidas alcohólicas.
- Impuesto sobre compraventa o permuta de ganado.
- Impuesto sobre venta de gasolina y demás derivados del petróleo.
- Impuesto sobre nóminas.
- Impuesto sobre hospedaje.
- Impuesto sobre ganado y aves que se sacrificuen.
- Por obtención de premios.
- Accesorios y rezagos.

Mientras permanezca en vigor la adhesión del estado de Nuevo León al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal a que se contrae el Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, celebrado y suscrito por el estado de

Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la ciudad de Mazatlán, Sinaloa, el 19 de octubre de 1979, y el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado y suscrito por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en la ciudad de México, Distrito Federal, el 3 de noviembre de 1989, así como los diversos Convenios de Colaboración que se celebren y suscriban con motivo de dicha adhesión; se suspende la vigencia de los impuestos sobre ingresos mercantiles, sobre expendios de bebidas alcohólicas, sobre compraventa o permuta de ganado, sobre venta de gasolina y demás derivados del petróleo y sobre ganado y aves que se sacrifiquen.

15.8. CLASES DE IMPUESTOS MUNICIPALES

La Ley de Ingresos y la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León establecen los siguientes impuestos:

- Impuesto sobre el ejercicio de actividades mercantiles.
- Impuesto predial.
- Impuesto sobre adquisición de inmuebles.
- Impuesto sobre diversiones y espectáculos públicos.
- Impuesto sobre juegos permitidos.
- Impuesto a la adquisición de cítricos.
- Impuesto sobre el aumento del valor y mejoría específica de la propiedad.
- Accesorios y rezagos.

Mientras permanezca en vigor la adhesión del estado de Nuevo León, al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal a que se contrae el Convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal celebrado y suscrito por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la ciudad de Mazatlán, Sinaloa, el 19 de octubre de 1979, y el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal, celebrado y suscrito por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la ciudad de México, Distrito Federal, el 3 de noviembre de 1989, así como los diversos Convenios de Colaboración que se celebren y suscriban con motivo de dicha adhesión, se suspende la vigencia de los impuestos sobre el ejercicio de actividades mercantiles y a la adquisición de cítricos y de los derechos de expedición de cédula y patente mercantil, el impuesto sobre juegos permitidos, permanecerá en vigor en la forma y términos del artículo 5o. transitorio de la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las características de los impuestos.
2. Elabore un esquema que comprenda los impuestos federales, de acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación vigente.
3. Elabore un esquema que comprenda los impuestos estatales, de acuerdo con la Ley de Ingresos y la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León vigente.
4. Formule un esquema que comprenda los impuestos municipales, de acuerdo a la Ley de Ingresos y de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León vigente.
5. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina qué se entiende doctrinalmente por impuestos.
 2. Precise el concepto jurídico de impuestos de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
 3. Mencione los sujetos obligados al pago de los impuestos.
 4. Explique el concepto de "proporcionalidad y equidad" de los impuestos.
 5. Cite tres ejemplos de impuestos proporcionales pero no equitativos.
 6. Mencione un ejemplo de impuesto no proporcional pero sí equitativo.
 7. Señale un ejemplo de impuesto no proporcional ni equitativo.
 8. Mencione los impuestos estatales que se encuentran suspendidos con motivo del Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal, celebrado por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 9. Señale los impuestos estatales que se encuentran suspendidos con motivo del Convenio de Adhesión al Sistema de Coordinación Fiscal, celebrado por el estado de Nuevo León y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 10. Exprese las clases de impuestos federales, señalando su objeto.
 11. Exprese las clases de impuestos estatales, señalando su objeto.
 12. Exprese las clases de impuestos municipales, señalando su objeto.
- Para lograr lo anterior, se debe investigar previamente cuál es el contenido de cada una de las leyes fiscales respectivas.

16. Los derechos

16.1. Introducción • 16.2. Concepto de derechos • 16.3. Fundamento de los derechos • 16.4. Sujetos pasivos de los derechos • 16.5. Nacimiento o causación de los derechos • 16.6. Características de los derechos • 16.7. Situaciones que justifican el pago de los derechos • 16.8. Servicios que deben sufragarse con los derechos • 16.9. Semejanzas y diferencias entre los impuestos y los derechos • 16.10. Clasificación doctrinal de los derechos • 16.11. Clasificación de los derechos federales • 16.12. Clases de derechos federales • 16.13. Clases de derechos estatales • 16.14. Clases de derechos municipales

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Determinar el concepto de derechos para efectos fiscales, su fundamento, sujetos, nacimiento o causación, características, clasificación doctrinal y jurídica, así como sus diferencias y semejanzas con los impuestos.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 16.1. Establecer el fundamento del cobro de los derechos.
- 16.2. Determinar el concepto doctrinal de los derechos.
- 16.3. Definir el concepto legal de derechos.
- 16.4. Expresar quiénes son los sujetos pasivos de los derechos.
- 16.5. Determinar cuándo se causan o nacen los derechos.
- 16.6. Mencionar las características de los derechos.
- 16.7. Expresar las situaciones que justifican el pago de los derechos.
- 16.8. Determinar qué servicios deben sufragarse con los derechos.
- 16.9. Establecer las semejanzas y diferencias de los impuestos y los derechos.

- 16.10. Expresar la clasificación de los derechos de acuerdo a la doctrina.
- 16.11. Mencionar las clases de derechos federales, estatales y municipales.
- 16.12. Determinar los ordenamientos legales que fundamentan el cobro de los derechos federales, estatales y municipales.

16.1. INTRODUCCIÓN

La figura jurídica de carácter fiscal denominada derechos, es la segunda en importancia después de los impuestos, que le proporciona ingresos al Estado, la cual deriva de la obligación jurídico-contributiva. También suele denominarse tasa o taxa.

Los derechos vienen a resarcir al Estado de sumas erogadas por la prestación de servicios públicos que presta por conducto de la administración activa o delegada.

16.2. CONCEPTO DE DERECHOS

El artículo 2o. fracción IV, del Código Fiscal de la Federación, define a los derechos como las contribuciones establecidas en ley por el uso o aprovechamiento de 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.

La doctrina define los derechos como las contraprestaciones establecidas por el poder público, conforme a la ley, en pago de un servicio público particular divisible. Por ejemplo, el servicio de correos, de telégrafos.

Nuestra legislación fiscal ha ampliado dicho concepto, y conceptúa como derechos los ingresos que percibe el Estado, por permitir el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, considerando como tales los derivados de la explotación forestal y minera.

16.3. FUNDAMENTO DE LOS DERECHOS

La doctrina considera que el Estado justifica el cobro de los derechos, expresando que éstos constituyen el equivalente o el importe de los servicios prestados por él,

en forma particular; y tomando en cuenta que el interés público en la prestación de estos servicios, no es de la misma intensidad que los servicios públicos generales indivisibles, el usuario del servicio debe soportar su costo. Asimismo se justifica, cuando el Estado permite el uso o explotación de bienes del dominio público de la nación, como lo son los bosques, las minas y las salinas.

En esencia el importe del servicio equivale al costo del bien o servicio prestado por el Estado. Sin embargo, cuando el cobro del derecho sea excesivamente oneroso, en función de los gastos realizados por la prestación del servicio, el particular puede impugnar su cobro por inconstitucional, al no ser proporcional y equitativo. Cuando se cobra el derecho por el uso o aprovechamiento del bien del dominio público, su importe debe estar en función de los costos realizados por el Estado, con motivo de su funcionamiento, vigilancia y control, en cuanto a su uso o explotación.

16.4. SUJETOS PASIVOS DE LOS DERECHOS

Los sujetos que intervienen en la relación jurídico-contributiva derivada de los derechos, son el Estado como sujeto activo (administración activa o delegada) y las personas físicas o morales que obtienen el bien o soliciten la prestación del servicio como sujetos pasivos de dicha relación, o se benefician por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público del Estado.

16.5. NACIMIENTO O CAUSACIÓN DE LOS DERECHOS

De conformidad con lo expuesto en artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, prevista en las leyes fiscales respectivas durante el lapso en que ocurran.

Del contenido de este precepto se deduce que los derechos, al ser una clase de contribuciones, y estar previstos en la Ley Federal de Derechos, de conformidad con los artículos 1 y 2 del Código Fiscal de la Federación, su causación o bienes que establece la mencionada Ley Federal de Derechos, y su pago debe hacerse en los términos establecidos en la misma en cuanto a su monto y naturaleza del servicio o bien de la nación.

16.6. CARACTERÍSTICAS DE LOS DERECHOS

Esta figura jurídica de carácter contributivo denominada derechos tiene las siguientes características:

- Quien realiza el supuesto, la persona física o moral que solicita el uso o aprovechamiento del bien o el servicio, tiene la obligación de pagar el importe del derecho correspondiente conforme a la Ley Federal de Derechos.
- La obligación de pagar esta contribución debe estar establecida en una ley, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.
- El hecho generador de la obligación contributiva, deriva de la prestación de un servicio público particular, de carácter administrativo, o por el uso de aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.
- El servicio debe ser prestado por la administración activa del Estado, por organismos descentralizados u órganos desconcentrados.
- El precio que se cubre por el servicio recibido o por el uso de aprovechamiento de un bien del dominio público, debe guardar proporción con su costo, su mantenimiento o vigilancia. O sea debe ser proporcional o equitativo en términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

Organismos *descentralizados*, son los creados por el Estado, mediante la expedición de la ley correspondiente, en la cual se les otorga personalidad jurídica propia y patrimonio propio, para realizar una actividad que corresponde al Estado, o que es de interés público. Ejemplo, Comisión Federal de Electricidad.

Órganos *desconcentrados*, son los que dependen de la administración pública centralizada, pero que se crean en las distintas regiones del territorio nacional, con el fin de que el Estado preste los servicios públicos o realice sus funciones propias de ente público, en el lugar correspondiente al domicilio del usuario. Ejemplo, las administraciones locales de recaudación.

16.7. SITUACIONES QUE JUSTIFICAN EL PAGO DE LOS DERECHOS

Los tratadistas de derecho fiscal sostienen que los derechos se deben pagar cuando se den o se presente cualquiera de los siguientes supuestos:

- En contraprestación de un servicio público particular.
- Cuando el Estado ejerce monopolio sobre el servicio.
- En la prestación de toda clase de servicios que preste el Estado.
- Cuando el particular provoca la prestación del servicio.
- Cuando el particular provoca el servicio en cumplimiento de una ley.
- Cuando el servicio es prestado tanto por la administración activa, como la administración delegada o desconcentrada.

A los anteriores se le puede agregar, en función de la actual conceptualización de los derechos, por el Código Fiscal de la Federación, el siguiente:

- Cuando el particular solicita el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público del Estado.

16.8. SERVICIOS QUE DEBEN SUFRAGARSE CON LOS DERECHOS

Es difícil mencionar en qué casos el Estado debe cobrar o exigir de los particulares el costo de los servicios; por esto los tratadistas mencionan dos casos en los cuales se recomienda o se aconseja que no se cobren, porque es más fácil determinar cuándo no se deben cobrar, que mencionar o listar los casos en los que se justifique su cobro.

Los casos en los cuales se aconseja por la doctrina que no se cobren los derechos que ocasiona un servicio público particular son:

- Se estima que no es aconsejable el cobro de los derechos, cuando su pago sea un estorbo para la finalidad que busca el Estado, con la prestación del servicio. Por ejemplo, las vacunas contra el sarampión, tosferina y poliomielitis, servicios que son prestados gratuitamente por el Estado, por conducto de los organismos creados en materia de salud pública, que aun cuando se cobrara a los usuarios o beneficiarios, el costo real de dichas vacunas sería un estorbo para la consecución del bien común que el Estado persigue con la prestación de estos servicios, que es el tener una población sana.
- El otro tipo de servicio por los cuales se recomienda que el Estado no cobre el costo de los derechos, se presenta cuando los servicios se soliciten en cumplimiento de obligaciones públicas establecidas en la ley. Por ejemplo, la obligación de empadronarse para votar en las elecciones. Si no cobrando el Estado por ese servicio, los particulares no cumplen con dicha obligación, si se cobrara aunque fuera una cantidad mínima o simbólica, no se cumpliría con la obligación de votar, porque los particulares no tendrían interés en solicitar dicho registro.

El cobro de los derechos debe hacerse cuando los particulares tengan un interés preponderantemente económico, con la presentación del servicio. Por ejemplo, la obligación para los contadores públicos, contenida en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que dictaminen estados financieros para efectos fiscales, de tener su título registrado en la Secretaría de Educación Pública, para que proceda su registro ante las autoridades fiscales, para esos efectos. En estos casos de registro debe cobrarse el importe del costo de los mismos, toda vez que el contador público que lo solicite, tiene interés para el efecto de emitir dichos dictámenes y cobrar los honorarios correspondientes.

Igual situación se presenta cuando el particular solicita el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, lo cual implica un interés económico, motivo por el cual el Estado debe cobrar el importe de los derechos correspondientes.

16.9. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE LOS IMPUESTOS Y LOS DERECHOS

Las semejanzas entre los impuestos y los derechos son:

- Ambos son contribuciones.
- Ambos deben estar establecidos en una ley.
- Ambos deben ser proporcionales y equitativos.
- Ambos son obligatorios.

Son contribuciones tanto los impuestos como los derechos, por estar considerados así en el artículo 2o. del Código Fiscal de la Federación.

Deben estar establecidos en una ley formal y materialmente legislativa, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

En consecuencia, ambos son obligatorios, cuando se hayan causado, en cuanto a su pago por los particulares.

Son proporcionales y equitativos, de conformidad en lo dispuesto por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

Las diferencias entre impuestos y derechos:

- Los impuestos se utilizan para cubrir servicios públicos generales indivisibles; los derechos para cubrir servicios públicos particulares.
- Los impuestos pueden ser por cuota fija, proporcional o progresiva; los derechos son proporcionales a la extensión del servicio prestado y excepcionalmente a cuota fija.
- Los impuestos se aplican también a satisfacer otros servicios particulares, o los gastos derivados del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, los derechos únicamente para cubrir los servicios públicos particulares.
- El beneficio que produce el impuesto es genérico o indeterminado, esto es que la colectividad en general es la beneficiada; el derecho es específico y determinado o sea divisible o personal, en cuanto al beneficio, por el servicio o por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

16.10. CLASIFICACIÓN DOCTRINAL DE LOS DERECHOS

De acuerdo con la doctrina los derechos se clasifican en: .

- Derechos por servicios de carácter industrial, pero de interés económico.
- Derechos sobre actuaciones y actos jurídicos.
- Derechos por servicios de policía, de inspección, sanidad, agua y policía comercial.

A los anteriores, se le puede agregar, en función de la actual conceptualización de los derechos, por el Código Fiscal de la Federación, el siguiente:

- Derechos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación.

16.11. CLASIFICACIÓN DE LOS DERECHOS FEDERALES

De acuerdo con la Ley de Ingresos de la Federación, se tiene que el Estado puede cobrar los derechos, por los siguientes conceptos:

- Por percibir servicios que presta el Estado en funciones de derecho público.
- Por la prestación de servicios exclusivos del Estado a cargo de organismos descentralizados.
- Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público.
- Derecho sobre la extracción de petróleo.
- Derecho extraordinario sobre la extracción de petróleo.
- Derecho adicional sobre la extracción de petróleo.
- Derecho sobre hidrocarburos.

16.12. CLASES DE DERECHOS FEDERALES

En nuestra legislación federal, de acuerdo con la Ley Federal de Derechos, que es el ordenamiento legal que establece los conceptos y el monto de los derechos por los servicios que presta el Estado o por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, tenemos los siguientes:

- Derechos por servicios prestados por el Estado, en sus funciones de derecho público, por las siguientes dependencias:
 - La Secretaría de Gobernación.
 - La Secretaría de Relaciones Exteriores.
 - La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 - La Secretaría de Programación y Presupuesto.
 - La Secretaría de Energía.
 - La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
 - La Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos.
 - La Secretaría de Comunicaciones y Transporte.
 - La Secretaría de Desarrollo Social.
 - La Secretaría de Educación Pública.
 - La Secretaría de la Reforma Agraria.
 - La Secretaría de la Contraloría y Desarrollo Administrativo.
 - La Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca.

- La Secretaría de Salud.
 - La Secretaría de Turismo.
 - La Secretaría de la Defensa Nacional.
 - Organismos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.
 - Comisiones Nacionales de las Diversas Secretarías.
- Derechos por el uso y aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.
- Bosques.
 - Pesca.
 - Puerto y atraque.
 - Muelles, embarque y desembarques.
 - Sal.
 - Carreteras y puentes.
 - Aeropuertos.
 - Agua.
 - Caza deportiva.
 - Espacio aéreo.
 - Hidrocarburos.
 - Minería.
 - Uso o goce de inmuebles.
 - Uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación como cuerpos receptores de descargas de aguas nacionales.
 - Por racionalizar el uso o aprovechamiento del espacio aéreo.

16.13. CLASES DE DERECHOS ESTATALES

Los derechos que se cobran en el estado de Nuevo León, por los servicios que prestan sus diversas dependencias de acuerdo con la Ley de Ingresos del Estado, y el Código Fiscal del Estado de Nuevo León, son:

- Por servicios prestados por la Secretaría del Trabajo.
- Por servicios prestados por la Secretaría General de Gobierno.
- Por servicios prestados por la Secretaría de Educación.
- Por servicios prestados por la Secretaría de Finanzas y Tesorería General del Estado.
- Por servicios prestados por la Secretaría de Desarrollo Urbano y Obras Públicas.
- Por servicios prestados por diversas dependencias.
- Por servicios de instalación y ampliación de redes de agua y drenaje.
- Por incorporación a las redes de agua y drenaje.
- Otros derechos consignados en las leyes respectivas.
- Accesorios y rezagos.

Mientras permanezca en vigor la Coordinación en Materia Federal de Derechos, entre la Federación y el estado de Nuevo León a que se contrae la Declaratoria emitida por el secretario de Hacienda y Crédito Público, con fecha 12 de septiembre de 1994, en los términos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal; se suspende la vigencia de los derechos por servicios prestados por la Secretaría del Trabajo, por servicios prestados por la Secretaría General de Gobierno, por servicios prestados por la Secretaría de Educación, por servicios prestados por diversas dependencias (inspección de calderas, inspección de motores, servicios prestados por las corporaciones policiacas respecto del registro y refrendo anual de vigilantes privados que presten su servicio en forma independiente, así como los que presten sus servicios bajo una relación de subordinación a un patrón.

16.14. CLASES DE DERECHOS MUNICIPALES

Los derechos que cobran los municipios del estado de Nuevo León, por los servicios que prestan, derivan de la Ley de Ingresos de los Municipios, y del Código Fiscal del Estado de Nuevo León, son:

- Por cooperación para obras públicas.
- Por servicios públicos.
- Por construcciones y urbanizaciones.
- Por certificaciones, autorizaciones, constancias y registros.
- Por inscripción y refrendo.
- Por expedición de cédula de empadronamiento y patente mercantil.
- Por revisión, inspección y servicios.
- Por la expedición de licencias.
- Por limpieza de los lotes baldíos.
- Por limpia y recolección de desechos industriales y comerciales.
- Por ocupación de la vía pública.
- Diversos.
- Accesorios y rezagos.

Mientras permanezca en vigor la Coordinación en Materia Federal de Derechos, entre la Federación y el estado de Nuevo León a que se contrae la Declaratoria emitida por el secretario de Hacienda y Crédito Público, con fecha 12 de septiembre de 1994, en los términos previstos en la Ley de Coordinación Fiscal; se suspende la vigencia de los derechos por certificaciones, autorizaciones, constancias y registros; por inscripción y refrendo; por revisión, inspección y servicios y por expedición de licencias (inspecciones que previenen los reglamentos a nivel municipal, de polvorines, gasolineras, plantas y expendios de gas; inspección sanitaria de animales que se transporten en vehículos de cualquier índole; por inscripción al inicio de las actividades que se señalan, así como por el refrendo anual de la licencia, autorización, permiso o concesión de establecimientos donde se expendan o distribuya cualquier clase de carne, fábricas de hielo, molinos de

nixtamal, establecimientos donde se fabrique cualquier clase de tortillas y tostadas, peluquerías y salones de belleza, salones de masaje, excepto cuando el servicio sea prestado por quiroprácticos, baños públicos, salas de cine, boliches, patinaderos y salones de fiestas infantiles, terrazas de cine y autocinemas, estacionamientos de vehículos en los que se cobre tarifa o pensión al usuario, salones de baile, radiolas, sinfonolas, tocadiscos, juegos electrónicos y futbolitos, establecimientos en donde existan mesas de billar; licencias para baile, tertulias, cancioneros, variedades en casinos, clubes, restaurantes, centros sociales, terrazas, que se realicen en forma esporádica; corridas de toros y rodeos; novilladas; atracciones de circos y demás espectáculos públicos.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las características de los derechos.
2. Elabore un esquema que contenga las situaciones que justifican el pago de los derechos.
3. Formule un cuadro comparativo que contenga las semejanzas y diferencias entre los impuestos y los derechos.
4. Elabore un esquema que contenga los derechos federales, haciendo breve referencia de su contenido.
5. Formule un esquema que contenga los derechos estatales, haciendo breve referencia de su contenido.
6. Elabore un esquema que contenga los derechos municipales, haciendo breve referencia de su contenido.

Para lograr lo anterior se debe investigar previamente el contenido de los ordenamientos legales que establecen el cobro de los derechos. (La Ley Federal de Derechos, la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León, la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León.)

7. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Mencione con qué otro nombre se le conoce a los derechos.
2. Exprese cuál es el objeto del cobro de los derechos.
3. Defina el concepto doctrinal de los derechos.
4. Defina el concepto jurídico de los derechos.
5. Señale los sujetos pasivos de los derechos.
6. Determine cuándo se causan o nacen los derechos.
7. Explique las características de los derechos.

8. Señale las situaciones que justifican el pago de los derechos.
9. Determine cuándo deben cobrarse los derechos.
10. Señale la clasificación doctrinaria de los derechos.
11. Mencione el ordenamiento jurídico que fundamenta el cobro de los derechos federales.
12. Señale las clases de derechos federales.
13. Mencione cuál es el fundamento jurídico del cobro de los derechos estatales.
14. Cite las clases de los derechos federales.
15. Mencione el ordenamiento jurídico que fundamenta el cobro de los derechos municipales.
16. Exprese las clases de derechos municipales.

17. La contribución especial

17.1. Introducción • 17.2. Concepto de contribución especial • 17.3. Sujetos pasivos de la contribución especial • 17.4. Características de la contribución especial • 17.5. Causación o nacimiento de la contribución especial • 17.6. Obras y servicios que deben costearse con la contribución especial • 17.7. Semejanzas y diferencias entre los impuestos, los derechos y la contribución especial • 17.8. Clases de contribuciones de mejoras en nuestra legislación federal, estatal y municipal • 17.9. La contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica • 17.9.1. Sujetos pasivos • 17.9.2. Concepto de obra pública • 17.9.3. Base de la contribución de mejoras • 17.9.4. Determinación de la contribución de mejoras • 17.9.5. Causación y época de pago de la contribución de mejoras

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Determinar el concepto, los sujetos, la causación y las características de la contribución especial, así como sus semejanzas y diferencia con los impuestos y los derechos, y las clases de contribuciones de mejoras establecidas en la legislación federal, estatal y municipal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 17.1. Determinar el concepto de contribución especial.
- 17.2. Expresar con qué otras denominaciones se conoce la contribución especial.
- 17.3. Precisar los sujetos pasivos de la contribución especial.
- 17.4. Señalar las características de la contribución especial.
- 17.5. Mencionar en qué clase de obras o servicios, debe exigirse la contribución especial.
- 17.6. Determinar la causación o nacimiento de la contribución especial.

- 17.7. Explicar la contribución de mejoras por obras públicas para infraestructura hidráulica.
- 17.8. Señalar ejemplos de contribuciones especiales federales, estatales y municipales.
- 17.9. Determinar las semejanzas y diferencias que existen entre los impuestos, los derechos y la contribución especial.

17.1. INTRODUCCIÓN

La figura jurídica de carácter fiscal, denominada doctrinalmente contribución especial, no está contemplada como tal en nuestra legislación fiscal federal, sino como contribución de mejoras, y sólo algunas entidades federativas como la nuestra, reconocen y contemplan su existencia jurídicamente.

Se le conoce también con el nombre de impuesto especial, tributo especial, contribución de mejoras, impuesto de plusvalía, impuesto de planificación, derechos de planificación, derechos de cooperación, pero su denominación más adecuada es la de contribución especial.

Esta falta de regulación a nivel federal, se debe a que la Federación regularmente no realiza obras de interés general que beneficien en forma específica a determinadas personas, sino que éstas están tradicionalmente reservadas a las entidades federativas o a los municipios.

Sin embargo, su importancia deriva de que actualmente la Federación ha establecido como clase de contribución especial, las contribuciones de mejoras y específicamente la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

17.2. CONCEPTO DE CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

La contribución especial se ha definido como la prestación que los particulares pagan obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra, o la prestación de un servicio público de interés general, que los benefició o beneficia en forma específica.

17.3. SUJETOS PASIVOS DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

La doctrina señala dos clases de sujetos, que están obligados al pago de este gravamen, y son los siguientes:

- Los que encontrándose en una determinada situación, experimentan una particular ventaja económica como consecuencia de una actividad administrativa de interés general.
- Quienes como consecuencia de las cosas o bienes que poseen o del ejercicio de una actividad empresarial, provocan un gasto o un aumento en el gasto público.

La contribución especial está en función del beneficio específico que se recibe, con motivo de la realización de una obra o la prestación de un servicio de interés general.

17.4. CARACTERÍSTICAS DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Dentro de las características de la contribución especial, que ha señalado la doctrina y de la legislación de nuestro país, se tienen las siguientes:

- Es una contribución, puesto que así la considera la legislación fiscal.
- Debe estar establecida en una ley, formal y materialmente legislativa, es decir, expedida por el Congreso de la Unión, con efectos jurídicos generales.
- Su pago es obligatorio, en los términos del artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.
- Es una figura de carácter contributivo o tributario, en virtud de que el Estado la impone obligatoriamente a los particulares, surgiendo la relación fisco-contribuyente.
- El pago que se realiza por concepto de la contribución especial, es en función del beneficio específico que determinadas personas han obtenido con motivo de la ejecución de una obra o de un servicio público de interés general.
- El destino del producto de la contribución especial es para la satisfacción de los gastos que se originan por los servicios de carácter general divisibles, que ocasionó la obra o servicio que beneficia a toda la colectividad, pero que en forma específica favorecen a determinadas personas.
- La contribución especial solamente es pagada por el particular que obtiene el beneficio directo e inmediato.
- El monto a pagar por concepto de la contribución especial, está en función del grado de beneficio obtenido o sea, es proporcional al beneficio.
- El producto de la contribución especial es a favor del Estado, o de los organismos públicos autorizados para tal efecto.
- El servicio o la obra debe efectuarlo la administración activa o delegada directamente, o a través de la licitación que se haga para tal efecto, a fin de que sean particulares los que realicen la prestación del servicio o la realización de la obra.

17.5. CAUSACIÓN O NACIMIENTO DE LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

La contribución especial, se causa o nace en el momento en que el Estado pone en servicio alguna obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente.

No obstante lo anterior, las autoridades fiscales pueden convenir con los particulares para que éstos realicen pagos anticipados durante el desarrollo o realización de la obra, para hacer menos gravosa la carga contributiva, al momento de poner el servicio o la obra a disposición de los particulares.

17.6. OBRAS Y SERVICIOS QUE DEBEN COSTEARSE CON LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Se considera por la doctrina, que el Estado debe exigir esta prestación cuando se trate de obras o servicios de interés general, pero que beneficien en forma específica a determinadas personas, siempre y cuando no se pueda recuperar el costo de la misma con su sola explotación.

El típico ejemplo de la contribución especial es la llamada contribución de mejoras, es decir, las que se refieren a servicios públicos, de orden material. Por ejemplo, la introducción de redes de agua potable y alcantarillado, pavimentación de calles, drenaje pluvial.

17.7. SEMEJANZAS Y DIFERENCIAS ENTRE LOS IMPUESTOS, LOS DERECHOS Y LA CONTRIBUCIÓN ESPECIAL

Las semejanzas entre los impuestos, los derechos y la contribución especial, son:

- Las tres son clases de contribuciones.
- Las tres deben estar establecidas en una ley, formal y materialmente legislativa.
- Las tres son obligatorias.
- Las tres deben ser proporcionales y equitativas.

Las diferencias entre los impuestos, los derechos y la contribución especial son:

- Los impuestos se utilizan para cubrir los servicios públicos generales indivisibles; los derechos, para cubrir los servicios públicos particulares, y la contribución especial para cubrir los servicios públicos generales divisibles.
- Los impuestos se utilizan también para satisfacer otros servicios públicos que no son indivisibles; los derechos únicamente para cubrir los servicios públicos

particulares o los gastos derivados del uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, y la contribución especial para cubrir los servicios públicos generales divisibles.

- El beneficio que produce la aplicación del impuesto es genérico o indeterminado, es la colectividad la beneficiada; en el derecho es específico y determinado, particular en cuanto al beneficio obtenido por el servicio; y en la contribución especial es indeterminado en cuanto al beneficio colectivo, puesto que se trata de una obra o servicio de interés general, pero es identificable, en mayor o menor medida, el beneficiario.

17.8. CLASES DE CONTRIBUCIONES DE MEJORAS EN NUESTRA LEGISLACIÓN FEDERAL, ESTATAL Y MUNICIPAL

De acuerdo con nuestra legislación a nivel federal, se encuentra establecida, únicamente la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica.

Por lo que corresponde al estado de Nuevo León, se contempla mencionada únicamente en el artículo primero de la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León, pero no se encuentra establecida ninguna contribución especial o de mejoras en la Ley de Ingresos del Estado de Nuevo León.

Por lo que corresponde a los municipios, en la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, no se contempla en forma expresa la contribución de mejoras o contribución especial, en virtud de que únicamente hace referencia a los impuestos, derechos y demás contribuciones, y en la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Nuevo León, se establecen a favor de los municipios, en virtud del contenido del artículo 115 fracción IV, inciso a), constitucional, las contribuciones sobre nuevos fraccionamientos, edificaciones y subdivisiones previstas en la Ley de Desarrollo Urbano del Estado.

17.9. LA CONTRIBUCIÓN DE MEJORAS POR OBRAS PÚBLICAS DE INFRAESTRUCTURA HIDRÁULICA

La ley que crea la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica, fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1985, y entró en vigor el 1.º de enero de 1986, con el objeto de compensar al Estado por las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de obras públicas de infraestructura hidráulica.

17.9.1. Sujetos pasivos

Están obligados a pagar esta contribución las personas físicas y las morales, que se beneficien en forma especial por las obras públicas de infraestructura hidráulica construidas por la administración pública federal.

17.9.2. Concepto de obra pública

Para los efectos de esta contribución se entiende que las obras públicas benefician en forma especial a las personas físicas o morales, cuando éstas puedan usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales.

Las obras públicas, para efectos de esta contribución, son las que permiten usar, aprovechar, distribuir o descargar aguas nacionales, sean superficiales o del subsuelo, así como la reparación o ampliación de las mismas.

17.9.3. Base de la contribución de mejoras

El valor de la obra pública comprenderá las erogaciones efectuadas con motivo de la realización de la misma, las indemnizaciones que deban cubrirse y los gastos por financiamiento, sin incluir los de la administración, supervisión e inspección de la obra.

Al valor que se obtenga se le disminuirá el monto de las aportaciones voluntarias y las recuperaciones por las enajenaciones excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieran sido utilizados en la obra.

La documentación relativa al valor de la obra podrá ser consultada por las personas obligadas a pagar la contribución, durante un año contado a partir de la fecha en que se ponga en servicio la obra.

Las personas físicas y las morales que se benefician por una obra pública de infraestructura hidráulica, pagarán la contribución de mejoras sobre el valor recuperable que será el equivalente al 90 por ciento del valor obtenido, una vez disminuido el monto de las aportaciones voluntarias y las recuperaciones por las enajenaciones excedentes de predios expropiados o adjudicados que no hubieren sido utilizados en la obra.

Cuando los beneficiarios de la obra, en los términos de esta contribución, sean contribuyentes personas físicas de escasos recursos económicos, el Ejecutivo Federal podrá disminuir el valor recuperable para efectos del pago de la contribución correspondiente.

17.9.4. Determinación de la contribución de mejoras

La determinación y liquidación del importe de la contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica, se realizará de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- I. Tratándose de acueductos o sistemas de abastecimiento de agua en bloque, el valor recuperable de la obra se dividirá entre la capacidad del proyecto, medida en litros por segundo, el cociente obtenido se multiplicará por la demanda autorizada por la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural, a cada asignatario o concesionario, salida en litros por segundo, y el resultado será el monto de la contribución de mejoras, a cargo de los beneficiarios.
- II. En el caso de obras de riego, el valor recuperable de la obra se dividirá entre el número de hectáreas beneficiadas con el riego, y se multiplicará el cociente obtenido por el número de hectáreas de riego que tenga cada usuario, la cantidad obtenida será el monto de la contribución de mejoras a cargo de cada uno.

17.9.5. Causación y época de pago de la contribución de mejoras

Las contribuciones de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica, se causarán al ponerse en servicio las obras públicas, total o parcialmente, y se pagarán en un plazo de seis meses, contados a partir de la fecha en que se notifique el crédito fiscal.

Las autoridades fiscales podrán autorizar que las contribuciones de mejoras se paguen en parcialidades en un plazo hasta de diez años, tratándose de obras de riego. Durante el plazo concedido se causarán los recargos correspondientes.

Los contribuyentes que optan por pagar las contribuciones de mejoras en parcialidades, tendrán que cubrir en la primera exhibición una cantidad equivalente al 25 por ciento del monto total de la contribución a su cargo y el 10 por ciento tratándose de obras de riego.

Los ingresos que se perciben de esta contribución se destinarán a la construcción, reparación o ampliación de las obras públicas de infraestructura hidráulica que prevea el Presupuesto de Egresos de la Federación, para el ejercicio fiscal de que se trate.

Los ingresos que se recauden con motivo de esta contribución, tendrán el carácter de aprovechamiento fiscal, cuando las entidades federativas y los municipios sean los que reciban el beneficio de manera directa por las obras públicas de infraestructura hidráulica, el que se determinará y pagará conforme a las disposiciones que establece la ley correspondiente.

En estos casos será necesario que las entidades federativas y los municipios manifiesten su consentimiento expreso con la realización u operación de las obras públicas, el que implicará la aceptación de la compensación contra créditos fiscales en los términos el artículo 24 del Código Fiscal de la Federación, que regula los casos de compensación de deudas y créditos, entre la Federación y las entidades federativas y los municipios.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual o por equipo, lo siguiente:

1. Formule un esquema que contenga el concepto y los sujetos de la contribución especial.
2. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las características de la contribución especial.
3. Elabore un esquema que contenga los elementos de la Ley Federal de la Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica.
4. Formule un esquema comparativo de las semejanzas y diferencias entre los impuestos, los derechos y la contribución especial.
5. Formule un cuadro sinóptico que contenga las clases de contribución de mejoras, de acuerdo con nuestra legislación, federal, estatal y municipal.
6. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de contribución especial.
2. Mencione con qué otros nombres se le conoce a la contribución especial.
3. Determine los sujetos pasivos de la contribución especial.
4. Precise las características de la contribución especial.
5. Señale cuándo se causan las contribuciones especiales.
6. Determine qué obras y servicios públicos deben costearse con la contribución especial.
7. Explique cuál es el objeto de la Ley Federal de la Contribución de Mejoras por Obras Públicas de Infraestructura Hidráulica.
8. Exprese por qué concepto se realiza el pago de la contribución especial.

18. Las aportaciones de seguridad social

18.1. Introducción • 18.2. Concepto de las aportaciones de seguridad social • 18.3. Características de las aportaciones de seguridad social • 18.4. Sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social • 18.5. Nacimiento o causación de las aportaciones de seguridad social • 18.6. Clasificación de las aportaciones de seguridad social • 18.7. Organismos encargados de la realización de la seguridad social

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Determinar el concepto de aportaciones de seguridad social, doctrinal y jurídicamente, así como las características, los sujetos y su clasificación, de acuerdo con nuestra legislación federal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 18.1. Definir el concepto doctrinal de aportaciones de seguridad social.
- 18.2. Explicar el concepto jurídico de aportaciones de seguridad social.
- 18.3. Señalar características de las aportaciones de seguridad social.
- 18.4. Mencionar los sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social.
- 18.5. Determinar el nacimiento o causación de las aportaciones de seguridad social.
- 18.6. Señalar la clasificación de las aportaciones de seguridad social.
- 18.7. Precisar los organismos encargados de la realización de la seguridad social.
- 18.8. Explicar por qué las aportaciones de seguridad social se consideran contribuciones de acuerdo con nuestra legislación.

18.1. INTRODUCCIÓN

A las aportaciones de seguridad social no se les considera propiamente, por la doctrina, como contribuciones, en virtud de que su naturaleza es distinta, toda vez que tienen un origen y fundamento muy diverso al de las demás contribuciones, ya se trate de impuestos, derechos o contribuciones especiales.

Sin embargo, nuestro legislador las contempla como tales, tanto en la Ley de Ingresos de la Federación, como en el Código Fiscal de la Federación, y se consideran créditos fiscales, únicamente con la finalidad de facilitar su cobro a los organismos descentralizados, creados en esta materia, en virtud de que pueden aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, dotándolos de un instrumento privilegiado, indispensable, para que cobren en forma oportuna, rápida y fácilmente, las aportaciones de seguridad social no cubiertas por los sujetos obligados dentro de los plazos legales respectivos, en los términos de la ley correspondiente.

18.2. CONCEPTO DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Las aportaciones de seguridad social han sido definidas por la doctrina, como las exacciones establecidas en la ley a favor de ciertos entes públicos, para asegurar su financiamiento económico en forma automática.

El Código Fiscal de la Federación, en su artículo 2o. fracción II, las define como

Las contribuciones establecidas en ley a cargo de las 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 benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.

Cuando sean organismos descentralizados los que proporcionen la seguridad social a que hacen mención la fracción II, o presten los servicios señalados en la fracción II, las contribuciones correspondientes tendrán la naturaleza de aportaciones de seguridad social.

En los términos de lo dispuesto por el artículo 2o. de la Ley del Seguro Social,

La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo, así como el otorgamiento de una pensión que, en su caso y previo el cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.

El artículo 3o. del citado ordenamiento, señala que

La realización de la seguridad social está a cargo de las entidades o dependencias públicas, federales o locales y de organismos descentralizados, conforme a lo dispuesto por esta ley y demás ordenamientos legales sobre la materia.

18.3. CARACTERÍSTICAS DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

De las definiciones legales antes citadas, se tiene que las aportaciones de seguridad social prestan las siguientes características:

- Son contribuciones, puesto que así se les considera por ley.
- Deben estar establecidas en una ley.
- Derivan esencialmente de las relaciones de trabajo entre patrones y trabajadores y, excepcionalmente, cuando se permite su incorporación voluntaria a los particulares, a los organismos encargados de la realización de la seguridad social.
- Son a cargo de personas físicas o morales, que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a cargo de las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.
- Cuando se trata de cuotas, constituyen un salario solidarizado, con el carácter de una prestación del patrón en favor del trabajador.
- Cuando se trata de capitales constitutivos, son la consecuencia del deber de los patrones de indemnizar a los trabajadores por accidentes y enfermedades profesionales.
- Tienen su fundamento en el artículo 123 fracciones XIV, XXIX y XII, de la Constitución Federal, y no tienen relación directa con el artículo 31 fracción IV de dicho ordenamiento, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos.
- Los requisitos de proporcionalidad y equidad, no rigen para las aportaciones de seguridad social, los cuales son propios de las contribuciones (impuestos, derechos y contribuciones de mejoras).
- Son a favor de las entidades o dependencias públicas federales o locales, y de los organismos descentralizados que tengan a su cargo la realización de la seguridad social.
- Las aportaciones de seguridad social, son consideradas contribuciones, únicamente para hacer más fácil su cobro.

18.4. SUJETOS PASIVOS DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Los sujetos pasivos de las aportaciones de seguridad social, lo son las personas físicas y morales que tengan obligaciones en materia de seguridad social, de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 123 apartado A, fracciones XIV, XXIX y XII, de la Constitución Federal; así como las personas que se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por el Estado o los organismos descentralizados.

El artículo 123 apartado A, de la Constitución Federal, fracción XIV, establece:

Los empresarios serán responsables de los accidentes de trabajo y de las enfermedades profesionales de trabajadores, sufridas con motivo o en ejercicio de la profesión o trabajo que ejecuten; por lo tanto, los patrones deberán pagar la indemnización correspondiente, según que haya traído como consecuencia la muerte o simplemente incapacidad temporal o permanente para trabajar, de acuerdo con lo que las leyes determinen. Esta responsabilidad subsistirá aun en el caso de que el patrono contrate el trabajo por un intermediario.

El mismo artículo constitucional, en su fracción XXIX, establece:

Es de utilidad pública la Ley del Seguro Social y ella comprenderá seguros de invalidez, de vejez, de la vida, de cesación involuntaria del trabajo, de enfermedades y accidentes, de servicio de guardería y cualquier otro encaminado a la protección y bienestar de los trabajadores, campesinos, no asalariados y otros sectores sociales y familiares.

El referido artículo constitucional, en su fracción XII, establece:

Toda empresa agrícola, industria, minera o de cualquier otra clase de trabajo, estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de la vivienda a fin de constituir depósitos en favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.

18.5. NACIMIENTO O CAUSACIÓN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Las aportaciones de seguridad social tienen su origen y fundamento en el artículo 123 apartado A, fracciones XIV, XXIX y XII, de la Constitución Federal, y constituyen una prestación complementaria a cargo del patrón y en favor del trabajador, cuando se trata de cuotas y del deber de indemnizar a los trabajadores por accidentes de trabajo y enfermedades profesionales cuando son capitales constitutivos, y de aportaciones en favor de los trabajadores, cuando se trate de aportaciones al fondo nacional de la vivienda, para constituir depósitos en favor de los trabajadores.

En virtud de lo anterior, se tiene que las aportaciones de seguridad social se causan cuando surge la relación laboral entre el prestador del trabajo y el prestatario, como sujetos del régimen obligatorio, y cuando se trate del régimen voluntario, será cuando se realice la incorporación a dicho régimen.

Tratándose de capitales constitutivos, cuando se realiza el riesgo y el instituto correspondiente efectúa erogaciones en dinero o en especie, en favor del beneficiario y a cargo del sujeto obligado (patrón).

Cuando se trate de aportaciones al Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, si surge la relación laboral entre el prestador del trabajo y el prestatario.

18.6. CLASIFICACIÓN DE LAS APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

La Ley de Ingresos de la Federación clasifica las aportaciones de seguridad social, de la siguiente forma:

- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones por el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- Cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores.
- Cuotas para el 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.

18.7. ORGANISMOS ENCARGADOS DE LA REALIZACIÓN DE LA SEGURIDAD SOCIAL

Los organismos que en materia de seguridad social han sido creados, los cuales funcionan y se organizan de acuerdo con su ley correspondiente, son:

- El Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- El Instituto Mexicano del Seguro Social.
- El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- El Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas.

No se realiza un análisis comparativo de las aportaciones de seguridad social con las demás contribuciones, ya se trate de impuestos, derechos o contribuciones de mejoras, en virtud de que no tienen el mismo fundamento constitucional, y no están consideradas por la doctrina en estricto sentido como contribuciones.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga la clases de aportaciones de seguridad social, establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación.

2. Formule un cuadro sinóptico que contenga las características de las aportaciones de seguridad social.
3. Elabore un esquema que contenga los organismos públicos descentralizados encargados de realizar la seguridad social.
4. Determine las obligaciones principales en materia de seguridad social, correspondientes al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
5. Determine las obligaciones principales en materia de seguridad social, correspondientes al Sistema de Ahorro para el Retiro a cargo de los patrones (SAR).
6. Determine las obligaciones principales en materia de seguridad social, correspondientes al Instituto para el Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit).
7. Determine las obligaciones principales en materia de seguridad social, correspondientes al Instituto de Servicios de Seguridad Social para los Trabajadores del Estado (ISSSTE).
8. Determine las obligaciones principales en materia de seguridad social, correspondientes al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFA).

Para lograr la realización de las anteriores actividades, el alumno debe investigar, previamente, los ordenamientos legales que regulan el funcionamiento y administración de los organismos públicos descentralizados antes mencionados, así como las obligaciones principales en materia de seguridad social.

9. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto doctrinal de aportaciones de seguridad social.
2. Defina el concepto de aportaciones de seguridad social, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
3. Explique qué se entiende por seguridad social.
4. Señale a quiénes les corresponde la realización de la seguridad social.
5. Determine quiénes son los sujetos obligados a pagar las aportaciones de seguridad social.
6. Exprese cuándo se causan las aportaciones de seguridad social.
7. Cite el fundamento constitucional de la existencia de las aportaciones de seguridad social.
8. Mencione los organismos creados para la realización de la seguridad social.
9. Explique por qué las aportaciones de seguridad social están consideradas como contribuciones de acuerdo a nuestra legislación.
10. Exprese por qué no se realiza una comparación entre las aportaciones de seguridad social y los impuestos, los derechos y las contribuciones de mejoras.

19. La obligación contributiva o tributaria

19.1. Introducción • 19.2. Concepto de obligación contributiva o tributaria • 19.3. Elementos de la obligación contributiva o tributaria • 19.4. El objeto de la obligación contributiva o tributaria • 19.5. Causa de la obligación contributiva o tributaria • 19.6. Diferencias entre obligación contributiva o tributaria y obligación civil • 19.7. Clases de obligaciones contributivas o tributarias • 19.8. La relación fiscal

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Precisar el concepto de obligación contributiva o tributaria, sus elementos, objeto, causa y fuente, diferenciándola de la obligación civil y de las derivadas de la relación fiscal.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 19.1. Expresar el concepto de obligación contributiva o tributaria.
- 19.2. Mencionar los elementos de la obligación contributiva o tributaria.
- 19.3. Precisar el objeto de la obligación contributiva o tributaria.
- 19.4. Determinar cuál es la causa de la obligación contributiva o tributaria.
- 19.5. Mencionar las fuente de la obligación contributiva o tributaria.
- 19.6. Establecer las diferencias entre obligación contributiva o tributaria y la obligación de carácter civil.
- 19.7. Determinar las clases de obligaciones que derivan de nuestra legislación fiscal federal.

- 19.8. Precisar el concepto de relación fiscal.
- 19.9. Establecer las diferencias entre obligación contributiva o tributaria y relación fiscal.
- 19.10. Ejemplificar las diferencias entre obligación contributiva o tributaria y relación fiscal.

19.1. INTRODUCCIÓN

Nuestra legislación fiscal federal, no define lo que debe entenderse por obligación contributiva o tributaria, sino que hace referencia únicamente a la obligación de contribuir al gasto público en la forma y términos que dispongan las leyes fiscales respectivas, de conformidad con el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación. Hace referencia expresa únicamente a la causación o nacimiento de las contribuciones y a las demás obligaciones que surgen de la relación fisco-contribuyente.

Sin embargo, de la propia legislación fiscal, se desprende cuál es el contenido u objeto de la obligación contributiva o tributaria, sus elementos, su objeto y su causa, así como las diferencias existentes entre ésta y la relación fiscal.

19.2. CONCEPTO DE OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

La obligación contributiva o tributaria, ha sido definida como el vínculo jurídico en virtud del cual el Estado, denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

La obligación civil, por tanto, consiste en la relación jurídica en virtud de la cual un sujeto denominado acreedor puede exigir a otro, denominado deudor, el cumplimiento de una determinada prestación ya sea de dar, de hacer o no hacer.

19.3. ELEMENTOS DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

De la definición de la obligación contributiva o tributaria se desprenden los siguientes elementos:

- Un sujeto activo, que siempre es el Estado.
- Un sujeto pasivo, que es el contribuyente.
- El objeto de la obligación, que consiste en una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

19.4. EL OBJETO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

El objeto de la obligación contributiva o tributaria, el contenido de la obligación de contribuir, consiste en la prestación económica a cargo del contribuyente. Es esencialmente un deber de dar sumas de dinero al Estado, excepcionalmente en especie, para que pueda hacer frente a sus funciones propias de derecho público.

19.5. CAUSA DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

La causa de la obligación contributiva o tributaria proviene esencialmente de la ley, cuando el Estado en ejercicio del *Jus imperium* que le es propio, determina qué hechos o situaciones de producirse en la realidad, generan la obligación de pagar contribuciones, lo cual constituye el ejercicio de lo que se ha denominado en capítulos anteriores poder fiscal.

Es el motivo por el cual se establecen las contribuciones, o sea para proporcionarle al Estado los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos, y deriva de la ley, cuando se realiza la situación prevista por la misma como generadora de la obligación fiscal, en función de la capacidad contributiva de los obligados.

En consecuencia, la causa de la obligación contributiva o tributaria, está en función de la fuente que está constituida por la renta, el capital en sus diversas manifestaciones ya se trate de la riqueza o el patrimonio, así como el consumo, de donde se obtiene la cantidad necesaria para pagar la contribución, tomando en cuenta además la capacidad contributiva de quien posee bienes o riqueza, o los consume, que vienen a constituir las fuentes de donde proviene el producto de las contribuciones.

19.6. DIFERENCIAS ENTRE OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA Y OBLIGACIÓN CIVIL

En esencia, coinciden ambos conceptos de obligación contributiva o tributaria y obligación civil, pero la doctrina ha establecido las siguientes diferencias entre ambas clases de obligaciones, a saber:

- La obligación contributiva o tributaria, está esencialmente regulada por normas de orden público, excepcionalmente por normas de derecho privado.
La obligación civil se regula, fundamentalmente, por normas de derecho privado.
- La obligación contributiva o tributaria, tiene su fundamento únicamente en la ley.

La obligación civil tiene su fuente en la ley, en un contrato, en el enriquecimiento ilegítimo o en un delito.

- En la obligación contributiva o tributaria, el acreedor o sujeto activo, siempre lo es el Estado (Federación, Distrito Federal, estados o municipios) o sus organismos descentralizados, debidamente autorizados por la ley.

En la obligación civil, lo puede ser el Estado o el particular.

- En la obligación contributiva o tributaria, la calidad de deudor o sujeto pasivo, puede adquirirla un tercero ajeno al que dio origen a la obligación.

En la obligación civil, únicamente lo es la parte contratante u obligada.

- En la obligación contributiva o tributaria, el objeto siempre consiste en dar (pagar la contribución que corresponda).

En la obligación civil, el objeto puede ser de dar, de hacer o de no hacer.

- La obligación contributiva o tributaria sólo se satisface en efectivo, excepcionalmente en especie.

La obligación civil puede satisfacerse en dinero, en especie o en servicio.

- La obligación contributiva o tributaria, tiene como finalidad recaudar los recursos económicos necesarios para sufragar el gasto público del Estado.

La obligación civil satisface una necesidad de carácter particular de las partes.

- En la obligación contributiva o tributaria, la calidad de deudor o sujeto pasivo la pueden adquirir las agrupaciones que constituyen unidades económicas diversas de las de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica (asociaciones en participación, sucesiones, copropietarios).

Para la obligación civil estas agrupaciones no pueden ser sujetos pasivos de obligaciones.

- La obligación contributiva o tributaria, nace de la realización de hechos o actos jurídicos imputables únicamente al sujeto pasivo o contribuyente.

La obligación civil surge de la realización de hechos o actos imputables a la dos partes, tanto al sujeto activo como al sujeto pasivo.

19.7. CLASES DE OBLIGACIONES CONTRIBUTIVAS O TRIBUTARIAS

Han sido numerosas las clasificaciones que se han elaborado por la doctrina, en relación con la obligación contributiva o tributaria.

Algunos autores señalan que hay obligaciones contributivas o tributarias principales, la de dar (pago), llamada también sustantiva o liquidable o cuantificable en su monto; y obligaciones secundarias o formales, que consisten en la de hacer, no hacer y tolerar; no liquidables o cuantificables.

Nuestra legislación fiscal no hace distinción alguna respecto a las clases de obligaciones fiscales. Sin embargo, de la misma se desprende, aunque de manera implícita, dos clases de obligaciones, a saber:

- La obligación contributiva o tributaria, de dar, que es determinada en cuanto a su monto y que debe pagarse dentro de los plazos establecidos por la ley fiscal respectiva, llamada también principal.
- Las obligaciones fiscales que se refieren a las demás que no comprenden las de dar, las de hacer, no hacer o tolerar, las cuales no son determinables en cantidad líquida, llamadas secundarias.

Dentro de las obligaciones fiscales de hacer, están las de presentar avisos, declaraciones, inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, llevar contabilidad.

En las obligaciones fiscales de no hacer, están contenidas las prohibiciones que se establecen en las leyes respectivas, con cargo a los contribuyentes. Como ejemplos se pueden citar el no llevar doble juego de libros de contabilidad con distinto contenido, no omitir ingresos o compras.

La obligación fiscal de tolerar está relacionada con las visitas domiciliarias, existiendo el deber del contribuyente de soportar y proporcionar toda la información y documentación solicitada durante el procedimiento de fiscalización, sin obstaculizar su desarrollo.

Sin embargo, no obstante lo anterior, se puede considerar que la obligación contributiva o tributaria es única, y no admite clasificaciones, en virtud de que consiste esencialmente en dar sumas de dinero al Estado. Las demás obligaciones no constituyen, en estricto sentido, obligación contributiva, sino que son complementarias de ésta, pues tienen como finalidad facilitar, controlar y vigilar su cumplimiento en debida forma.

La clasificación de las obligaciones fiscales, en principales y secundarias, no es apropiada, en virtud de que todas las obligaciones fiscales en estricto sentido son principales, en virtud de que todas son sancionables, en caso de incumplimiento.

19.8. LA RELACIÓN FISCAL

A las obligaciones fiscales no determinables en cantidad líquida, las de hacer, no hacer y tolerar, se les denomina también de relación fiscal (secundarias).

A la relación fiscal se le define como el conjunto de obligaciones que se deben tanto el sujeto activo (fisco), como el sujeto pasivo (contribuyente), que se extinguen cuando éste deja de realizar los hechos gravados por la ley.

Mientras que la obligación contributiva o tributaria, es únicamente a cargo del contribuyente, las obligaciones derivadas de la relación fiscal son a cargo de ambos sujetos, tanto del fisco, como del contribuyente.

Así tenemos que pueden existir obligaciones derivadas de la relación fiscal, sin que ello implique necesariamente el nacimiento de la obligación contributiva o tributaria, la de pago.

Como ejemplo de lo anterior, se puede citar el caso de una persona física o moral, que realice actividades empresariales. Surgen de inmediato entre ésta y el

sujeto activo (fisco), relaciones de carácter fiscal y a la vez obligaciones que deben ser cumplidas por ambas partes, como lo es la de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes, presentar los avisos correspondientes, aun cuando el contribuyente nunca llegue a realizar en definitiva la situación jurídica o de hecho prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria.

Si el contribuyente que realiza actividades empresariales no llega a tener utilidad fiscal, para efecto de impuesto sobre la renta, no habrá obligación contributiva o tributaria, o sea la de pago de impuesto (dar); pero sí tendrá las derivadas de la relación fiscal, estando obligado a presentar las declaraciones o avisos correspondientes ante las autoridades fiscales, como lo son el de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, de cambios de domicilio, llevar contabilidad, presentar declaraciones en ceros, sin cantidad a pagar, hasta en tanto deje de realizar los hechos gravados por la ley y se dé el aviso de cancelación o suspensión de actividades como contribuyentes en el mencionado registro, por dicha actividad.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro esquemático que contenga las diferencias entre la obligación contributiva o tributaria y la obligación de carácter civil.
2. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los elementos de la obligación contributiva o tributaria.
3. Establezca en un esquema comparativo, las diferencias entre la obligación contributiva o tributaria y de la relación fiscal, ejemplificativamente.
4. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina el concepto de obligación contributiva o tributaria.
2. Exprese cuál es el objeto de la obligación contributiva o tributaria.
3. Señale cuál es la causa de la obligación contributiva o tributaria.
4. Mencione cuál es la fuente de la obligación contributiva o tributaria.
5. Determine las clases de obligaciones que derivan de la legislación fiscal federal.
6. Exprese qué se entiende por relación fiscal.
7. Señale las diferencias entre obligación contributiva o tributaria y la relación fiscal.
8. Mencione las obligaciones que derivan de la relación fiscal.
9. Cite dos ejemplos estableciendo las diferencias entre obligación contributiva o tributaria y relación fiscal.

20. El sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria

20.1. Introducción • 20.2. Sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria • 20.3. Sujetos activos en nuestra legislación fiscal • 20.3.1. La Federación • 20.3.2. Las entidades federativas • 20.3.3. Los municipios • 20.4. Órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria • 20.5. Obligaciones de los sujetos activos • 20.6. El servicio de administración tributaria • 20.6.1. Naturaleza y objeto • 20.6.2. Atribuciones y facultades • 20.6.3. Órganos del Servicio de Administración Tributaria

OBJETIVOS PARTICULARES

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Determinar los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, así como los órganos facultados para exigir su cumplimiento.
- Conocer la organización, integración, funcionamiento y facultades del servicio de administración tributaria.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 20.1. Definir el concepto de sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria.
- 20.2. Precisar los sujetos activos de acuerdo con nuestra legislación fiscal.
- 20.3. Determinar los órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria.

- 20.4. Señalar las obligaciones de los sujetos activos.
- 20.5. Establecer el medio del cual disponen las autoridades fiscales para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria.
- 20.6. Señalar el fundamento constitucional de la existencia de los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria.
- 20.7. Conocer la organización, integración, funcionamiento y facultades del servicio de la administración tributaria.

20.1. INTRODUCCIÓN

Concepto de obligación contributiva o tributaria, entendido como el vínculo que se establece entre un sujeto activo (acreedor), que siempre lo es el Estado, de exigir, al sujeto pasivo (deudor), que es el contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

Este capítulo comprenderá únicamente lo relativo al sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria, determinando las clases de sujetos activos que existen en nuestra legislación fiscal.

20.2. SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

El sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria, siempre lo será el Estado (Federación, estados o municipios) de acuerdo con lo establecido por el artículo 31 fracción IV de la Constitución Federal.

20.3. SUJETOS ACTIVOS EN NUESTRA LEGISLACIÓN FISCAL

Para poder determinar los sujetos activos de la obligación jurídico-contributiva en nuestra legislación, se debe analizar primeramente el contenido de los artículos 31 fracción IV, 40, 41 primer párrafo y 115 fracción IV de la Constitución Federal, los cuales al efecto establecen:

Artículo 31. Son obligaciones de los mexicanos:

- IV. 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.

Artículo 40. Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en 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 esta ley fundamental.

Artículo 41. El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de éstos, y por los que los estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del Pacto Federal.

Artículo 115. Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa en municipio libre, conforme a las bases siguientes:

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

a) Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.

Los municipios podrán celebrar convenio con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de estas contribuciones.

b) Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados; y

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

Las leyes federales no limitarán las facultades de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), no concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes locales no establecerán exenciones o subsidios respecto de las mencionadas contribuciones, en favor de personas físicas o morales, ni de instituciones oficiales o privadas. Sólo los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de los municipios estarán exentos de dichas contribuciones.

Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los ayuntamientos y revisarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egreso serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles.

De los preceptos anteriores, tenemos que en el sistema fiscal mexicano, son tres los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, a saber:

- La Federación.
- Los estados o entidades federativas.
- Los municipios.

Lo anterior, en virtud de la organización política del Estado mexicano, existiendo los tres órganos de poder mencionados.

20.3.1. La Federación

Constituida por las diversas entidades territoriales que forman la República Mexicana, según los principios establecidos por la propia Constitución, llamado Pacto Federal, sometiéndose a la autoridad de un poder soberano superior, para la atención de todas las funciones propias del gobierno, no correspondientes a las entidades federativas, en virtud de que éstas por sí solas no podrían subsistir, uniéndose para dar origen a un ente superior, llamado Federación, con el objeto de que las represente y gobierne mediante el ejercicio de una serie de poderes y facultades que las entidades creadoras le otorgan y le reconocen, en los términos del artículo 40 constitucional.

20.3.2. Las entidades federativas

Son las partes integrantes de la Federación, libres y soberanas, en lo que toca a su régimen interior, es decir, en su extensión política territorial, sin que en ningún caso contravengan el pacto federal.

20.3.3. Los municipios

Se definen como la célula de la organización política del Estado mexicano, al servir de base para la división territorial y para las estructuras políticas y administrativas de las entidades federativas.

Sociológicamente se le define como una reunión natural de familias dentro de un límite geográfico determinado, que busca satisfacer necesidades comunes y participar en la vida democrática sin invadir la intimidad del hogar.

Se manifiesta como una serie de pequeñas porciones territoriales cuyo conjunto integran una entidad federativa, y su objeto es dotarlos de autoridad, para que localmente puedan atender y resolver los servicios primarios de la comunidad, como lo son el de policía, agua, alcantarillado, drenaje, pavimentación, alumbrado.

De estos tres entes, que son los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, únicamente la Federación y los estados tienen ejercicio pleno o material del poder fiscal, el cual se materializa a través del Poder Legislativo, único órgano facultado para expedir leyes en materia fiscal, correspondiendo a las legislaturas de los estados, expedir las leyes correspondientes a los municipios, por carecer éstos de Poder Legislativo.

20.4. ÓRGANOS FACULTADOS PARA EXIGIR EL CUMPLIMIENTO DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

Los órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria, lo son los entes autorizados por las leyes fiscales respectivas, cuando se haya causado o realizado los hechos o situaciones jurídicas como generadores de la obligación contributiva o tributaria.

Son los órganos que tienen el ejercicio de lo que se ha denominado en el capítulo 7, competencia fiscal o administrativa, y están facultados para aplicar el procedimiento administrativo de ejecución.

Lo anterior se desprende del contenido de los artículos 31 fracción IV, 73 fracción VII, 115 y 124 de la Constitución Federal, así como del Código Fiscal de la Federación, de la Ley de Ingresos de la Federación, de la Ley de Ingresos del Estado de Nuevo León, de la Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León y del Código Fiscal del Estado de Nuevo León, así como de la Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Nuevo León y de la Ley de Hacienda de los Municipios del Estado de Nuevo León.

Estos órganos son:

— Federales:

- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que es el órgano encargado de recaudar las contribuciones federales.
- El Instituto Mexicano del Seguro Social, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas para el Seguro Social a cargo de patrones y trabajadores, que le corresponden, así como las cuotas para el Sistema de Ahorro para el Retiro, a cargo de los patrones.
- El Instituto Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, que le corresponden.
- El Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los trabajadores del citado Instituto, que le corresponden.
- El Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, por conducto de su tesorería, que es el órgano encargado de recaudar las cuotas a cargo de los militares, que le corresponden.

— Del Distrito Federal:

- El Distrito Federal, por conducto de su tesorería, que es la encargada de recaudar las contribuciones que le corresponden al Distrito Federal.

— Estatales:

- Las entidades federativas, por conducto de sus respectivas secretarías de finanzas y tesorerías generales, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones estatales.
- Las delegaciones de dichas secretarías.

— Municipales:

- Los municipios, por conducto de sus respectivas tesorerías, que son los órganos encargados de recaudar las contribuciones municipales.
- Las delegaciones de las tesorerías de los municipios.

20.5. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS ACTIVOS

La obligación principal de los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria, es la de recaudar o percibir el producto de las contribuciones, por conducto de los órganos debidamente facultados para ello, que son las oficinas recaudadoras.

De acuerdo con la estructura del sistema fiscal mexicano, los titulares del ejercicio de la competencia fiscal o administrativa son los entes públicos que tienen a su cargo, además de la función recaudatoria, las complementarias que son las de control, administración, fiscalización y supervisión de los contribuyentes, las cuales incluyen las del Registro Federal de Contribuyentes y las facultades de comprobación de las obligaciones fiscales.

20.6. EL SERVICIO DE ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA

Con fecha 15 de diciembre de 1995, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la Ley del Servicio de Administración Tributaria, la cual entró en vigor el día 1o. de julio de 1997, que viene a sustituir las funciones de la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, específicamente las que correspondían a las administraciones generales, especiales, regionales y locales de auditoría, de recaudación y jurídica de ingresos.

20.6.1. Naturaleza y objeto

El Servicio de Administración Tributaria, es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado, consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como

promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación.

El Servicio de Administración Tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones.

El domicilio del Servicio de Administración Tributaria será la ciudad de México, donde se ubicarán sus oficinas centrales. Asimismo, contará con oficinas en todas las entidades federativas y sus plazas más importantes, así como en el extranjero, a efecto de garantizar una adecuada desconcentración geográfica, operativa y de decisión en asuntos de su competencia conforme a esta ley, al reglamento interior que expida el presidente de la República y a las demás disposiciones jurídicas que emanen de ellos.

20.6.2. Atribuciones y facultades

El Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo con la legislación aplicable.
- Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Policía Fiscal de la Federación.
- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.
- Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.
- Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria.
- Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.
- Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.
- Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia.
- Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia,

podrá recabar respecto de los contribuyentes información y documentación que sea objeto de la solicitud.

- Fungir como órgano de consulta del Gobierno Federal en las materias fiscal y aduanera.
- Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo.
- Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y
- Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

20.6.3. Órganos del Servicio de Administración Tributaria

El Servicio de Administración Tributaria, para la consecución de su objeto y el ejercicio de sus atribuciones, contará con los órganos siguientes:

- Junta de Gobierno;
- Presidente, y
- Las unidades administrativas que establezca su reglamento interior.

Integración de la Junta de Gobierno

La Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria estará integrada por:

- El secretario de Hacienda y Crédito Público, quien la presidirá;
- Dos representantes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, designados por el titular de esa dependencia;
- El presidente del Servicio de Administración Tributaria, y
- Dos titulares de unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria, de nivel inmediatamente inferior al del presidente, designados por éste.

Atribuciones de la Junta de Gobierno

La Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria, tendrá las siguientes atribuciones:

- Opinar y coadyuvar con las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en la elaboración de las medidas de política fiscal y aduanera necesarias para la formulación y ejecución del Plan Nacional de Desarrollo y de los programas sectoriales, así como llevar a cabo los programas

especiales y los asuntos que el propio secretario de Hacienda y Crédito Público le encomiende ejecutar y coordinar en esas materias.

- Someter a la consideración de las autoridades competentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su opinión sobre los proyectos de iniciativas de ley, decretos, acuerdos, órdenes, resoluciones administrativas y disposiciones de carácter general que en las materias fiscal y aduanera corresponda expedir o promover a la propia Secretaría.
- Aprobar los programas y presupuestos del Servicio de Administración Tributaria, así como sus modificaciones, en los términos de la legislación aplicable y de acuerdo con sus lineamientos.
- Aprobar la estructura orgánica básica del Servicio de Administración Tributaria y las modificaciones que procedan a la misma, de conformidad con las disposiciones jurídicas aplicables, así como el anteproyecto de Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y sus modificaciones correspondientes.
- Examinar y, en su caso, aprobar los informes generales y especiales que someta a su consideración el presidente del Servicio de Administración Tributaria.
- Estudiar y, en su caso, aprobar todas aquellas medidas que, a propuesta del presidente del Servicio de Administración Tributaria, incrementen la eficiencia en la operación de la administración tributaria y en el servicio de orientación al contribuyente para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y
- Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en la ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

El Servicio de Administración Tributaria realizará periódicamente una evaluación de la administración tributaria en función de los objetivos y metas aprobados, haciendo del conocimiento del Congreso de la Unión, trimestralmente, los resultados obtenidos, dentro del informe sobre la situación económica y las finanzas públicas que presenta el Ejecutivo Federal.

Atribuciones del presidente

El presidente del Servicio de Administración Tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

- Administrar y representar legalmente al Servicio de Administración Tributaria, tanto en su carácter de autoridad fiscal, como de órgano desconcentrado, con la suma de facultades generales y especiales que, en su caso, requiera conforme a la legislación aplicable.
- Dirigir, supervisar y coordinar el desarrollo de las actividades de las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria.
- Expedir las disposiciones administrativas necesarias para aplicar eficientemente la legislación fiscal y aduanera, haciendo del conocimiento de la Junta de Gobierno aquellas que considere de especial relevancia.

- Presentar a la Junta de Gobierno para su consideración y, en su caso, aprobación, los programas y anteproyectos presupuestales, el anteproyecto de reglamento interior y sus modificaciones, el manual de organización general, los manuales de procedimientos y los de servicio al público.
- Informar a la Junta de Gobierno, anualmente o cuando ésta se lo solicite, sobre las labores de las unidades administrativas a su cargo y el ejercicio del presupuesto de egresos asignado al Servicio de Administración Tributaria.
- Fungir como enlace entre el Servicio de Administración Tributaria y las administraciones públicas federal, estatales y municipales en los asuntos vinculados con las materias fiscal, de coordinación fiscal y aduanera.
- Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera.
- Suscribir acuerdos interinstitucionales de cooperación técnica y administrativa en las materias fiscal y aduanera, y
- Aquellas que le ordene o, en su caso, delegue, la Junta de Gobierno y las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en la Ley del Servicio de Administración Tributaria y su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

Durante los primeros cuarenta y cinco días de cada año, el presidente del Servicio de Administración Tributaria enviará al Congreso de la Unión, y en los recesos de este último, a su Comisión Permanente, una exposición sobre los programas a ejecutar por el órgano, la información relacionada con el presupuesto correspondiente a dicho ejercicio y la información sobre la actividad recaudatoria correspondiente al ejercicio inmediato anterior, en el contexto de la situación económica nacional.

Unidades que lo conforman

El Servicio de Administración Tributaria, contará con los siguientes servidores públicos y unidades administrativas:

Presidente.

Unidad de Comunicación Social.

Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.

Secretariado Técnico de la Comisión del Servicio Fiscal de Carrera.

Unidades Administrativas Centrales.

Dirección General de Interventoría.

Dirección General de Planeación Tributaria.

Dirección General Adjunta de Análisis Económico y Estadística de Ingresos.

Dirección General Adjunta de Planeación Impositiva.

Dirección General Adjunta de Promoción Fiscal y Comercio Exterior.

Dirección General Adjunta Jurídica de Asuntos Tributarios.

Dirección General Adjunta de Derechos y Proyectos Tributarios.

Dirección General de Asuntos Fiscales Internacionales.
Dirección General Adjunta de Planeación Internacional
y de Negociación de Tratados.
Dirección General Adjunta de Auditoría Internacional.
Dirección General Adjunta Jurídica de Asuntos Internacionales
de Comercio Exterior.
Dirección General Adjunta de Procedimientos Legales Internacionales.
Dirección General Adjunta de Investigación Económica.
Dirección General de Coordinación con Entidades Federativas.
Dirección General de Tecnología de la Información.
Administración General de Recaudación.
Administración Especial de Recaudación.
Administración General de Auditoría Fiscal.
Administración Especial de Auditoría Fiscal Federal.
Administración General Jurídica de Ingresos.
Administración Especial Jurídica de Ingresos.
Administración General de Aduanas.
Coordinación General de Recursos.
Coordinación Central de Recursos Humanos.
Coordinación Central de Recursos Financieros.
Coordinación Central de Recursos Materiales.
Unidades Administrativas Regionales.
Administraciones y Coordinaciones Regionales.
Administraciones y Coordinaciones Locales de Aduanas.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria.
2. Elabore un esquema que contenga órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria.
3. Formule un esquema que contenga sintetizadamente el fundamento constitucional de la existencia de los sujetos activos de la obligación contributiva o tributaria.
4. Formule un esquema que contenga las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria.
5. Formule un cuadro sinóptico que contenga los órganos del Servicio de Administración Tributaria.
6. Formule un cuadro sinóptico que contenga la integración de la Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria.

7. Formule un esquema que contenga las atribuciones de la Junta de Gobierno del Servicio de Administración Tributaria.
8. Formule un esquema que contenga las atribuciones del presidente del Servicio de Administración Tributaria.
9. Formule un cuadro sinóptico que contenga las unidades que forman parte del Servicio de Administración Tributaria.
10. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Señale quién es el sujeto activo de la obligación contributiva o tributaria.
2. Determine lo que se debe entender por Federación.
3. Exprese el concepto de entidad federativa.
4. Precise el concepto de municipio.
5. Señale los órganos facultados para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria.
6. Señale las obligaciones de los sujetos activos.
7. Mencione cuál es el medio del que disponen las autoridades fiscales para exigir el cumplimiento de la obligación contributiva o tributaria.
8. Exprese qué es el Servicio de Administración Tributaria.
9. Señale en qué fecha se publicó y entró en vigor la Ley del Servicio de Administración Tributaria.
10. Indique a qué dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, correspondían la mayor parte de las funciones que ahora corresponden al Servicio de Administración Tributaria.

21. El sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria

21.1. Introducción • 21.2. Concepto de sujeto pasivo • 21.3. Quiénes pueden ser sujetos pasivos • 21.4. Causas que determinan la calidad del sujeto pasivo • 21.5. Clasificación doctrinal de los sujetos pasivos • 21.6. Capacidad del sujeto pasivo directo o por deuda propia • 21.7. Supuestos que modifican la capacidad de los sujetos pasivos • 21.7.1. La edad • 21.7.2. El estado civil • 21.7.3. El sexo • 21.7.4. La profesión u oficio • 21.7.5. La actividad empresarial • 21.7.6. El domicilio • 21.7.7. La residencia • 21.7.8. Naturaleza jurídica de la sociedad • 21.8. Responsables solidarios • 21.9. Obligaciones de los sujetos pasivos • 21.9.1. Obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes • 21.9.2. Obligación de llevar y conservar la contabilidad • 21.9.3. Requisitos de los comprobantes para efectos fiscales

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Establecer el concepto de sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria, las causas que determinan la calidad y las clases de sujetos pasivos, responsables solidarios y sus obligaciones.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 21.1. Expresar qué se entiende por sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria.
- 21.2. Determinar en quiénes puede recaer la calidad de sujeto pasivo.
- 21.3. Expresar las causas que determinan la calidad de sujeto pasivo.

- 21.4. Establecer la clasificación doctrinal de los sujetos pasivos.
- 21.5. Determinar qué se entiende por capacidad para efectos fiscales.
- 21.6. Explicar los supuestos que modifican la capacidad de los sujetos pasivos.
- 21.7. Determinar los supuestos de responsabilidad solidaria.
- 21.8. Precisar las obligaciones de los sujetos pasivos.
- 21.9. Determinar en qué casos se está obligado a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
- 21.10. Expresar los requisitos de los comprobantes para efectos fiscales.

21.1. INTRODUCCIÓN

La legislación fiscal mexicana no define expresamente lo que debemos entender por sujeto pasivo, sino que hace referencia a los particulares, ciudadanos o gobernados, los agrupados bajo la denominación común de contribuyentes (antes causantes), quienes deben contribuir para los gastos públicos, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes fiscales respectivas.

Sin embargo, del concepto de obligación contributiva o tributaria, que es el vínculo en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, se tiene que la calidad de sujeto pasivo recae esencialmente en los contribuyentes, ya sean éstos personas físicas o personas morales, por excepción en la Federación cuando las leyes lo señalen expresamente y a los Estados extranjeros en caso de no reciprocidad.

21.2. CONCEPTO DE SUJETO PASIVO

Por sujeto pasivo debemos entender la persona física o moral, mexicana o extranjera, que de acuerdo con las leyes fiscales está obligada a pagar contribuciones.

Sin embargo, del concepto de obligación contributiva o tributaria, que es el vínculo en virtud del cual el Estado denominado sujeto activo, exige a un deudor, denominado sujeto pasivo o contribuyente, el cumplimiento de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie, se desprenden los siguientes elementos:

- Un sujeto activo, que siempre es el Estado.
- Un sujeto pasivo, que son los contribuyentes.
- El objeto, que es el contenido de la obligación contributiva o tributaria. La prestación pecuniaria o en especie.

de conformidad con el primer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, que viene a ser lo que se denomina causación o nacimiento de la obligación contributiva o tributaria.

21.5. CLASIFICACIÓN DOCTRINAL DE LOS SUJETOS PASIVOS

Del contenido de los artículos 1o. y 26 del Código Fiscal de la Federación, se desprende que existen las siguientes clases de sujetos pasivos, a saber:

- Sujetos pasivos *directos o por deuda propia*. Son las personas físicas o morales obligadas a contribuir para los gastos públicos del Estado, de acuerdo con las leyes fiscales respectivas; son quienes realizan directa o personalmente los hechos o situaciones jurídicas previstas como generadoras de la obligación contributiva o tributaria.
- Sujetos pasivos *indirectos o por deuda ajena*. Se les llama también responsables solidarios; son todos los terceros que en forma indirecta adquieren la obligación en el pago del crédito fiscal, a cargo del sujeto pasivo directo, ya derive dicha responsabilidad por sustitución, por solidaridad u objetiva.
- Sujetos pasivos *exentos*. Son aquellos que por disposición de la ley, se les exime o se les libera parcial o totalmente de pagar la contribución respectiva, no obstante haber realizado los hechos o situaciones jurídicas generadores de la obligación contributiva o tributaria, quedando obligado únicamente a presentar los avisos, declaraciones o manifestaciones que exijan las disposiciones respectivas.
- Sujetos *no comprendidos dentro del supuesto gravado por la ley fiscal*. Son aquellos que la conducta o acto que realizan, no encuadra dentro de lo previsto por la ley como generadora de la obligación fiscal.

21.6. CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO DIRECTO O POR DEUDA PROPIA

Por capacidad jurídica debemos entender la aptitud que tiene toda persona para ser sujeto de derecho y obligaciones.

La capacidad jurídica puede ser de goce o de ejercicio. La capacidad de goce la tienen todos los individuos por el solo hecho de serlo para ser sujeto de derechos, sin importar su edad, sexo, religión o nacionalidad. La capacidad de ejercicio es la aptitud que tienen los individuos para realizar actos jurídicos, ejercer derechos y contraer obligaciones, llamada también de actuar, y la tienen únicamente los mayores de edad, no incapacitados o sujetos a estado de interdicción.

Para otras ramas del derecho, como lo es el civil o el penal, ningún efecto jurídico producen los actos de los incapaces, salvo los realizados por conducto de sus representantes o quienes ejerzan la patria potestad o tutela.

Si bien es cierto que la legislación fiscal no hace referencia expresa al sujeto pasivo como tal, sí establece quiénes caen dentro de esa categoría. Al efecto, el artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, establece que:

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

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

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

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

21.3. QUIÉNES PUEDEN SER SUJETOS PASIVOS

Del contenido del artículo 1o. del Código Fiscal de la Federación, se tiene que existen las siguientes clases de sujetos pasivos para efectos fiscales, a saber:

- Las *personas físicas*. Es decir todo ser humano considerado individualmente, con capacidad para ser titular de derechos y obligaciones.
- Las *personas morales*. Que son todas las asociaciones y sociedades civiles y mercantiles, constituidas de acuerdo con las leyes mexicanas y las extranjeras que tengan domicilio o agencias en nuestro país.
- La *Federación*, los *estados* y los *municipios*, cuando así lo determinen las leyes fiscales en forma expresa.
- La *Federación*, los *estados* y los *municipios*, cuando actúen como sujetos de derecho privado, como simples particulares.
- Los *establecimientos públicos* u organismos descentralizados con personalidad jurídica propia.
- Las *naciones extranjeras*, cuando en ellas el Estado mexicano sea sujeto pasivo de obligaciones fiscales.
- Sujetos *pasivos exentos*. Aquellos a los cuales, por disposición de la ley, se les exime de pagar las contribuciones que les corresponda total o parcialmente, mas no así las obligaciones derivadas de la relación fiscal.

21.4. CAUSAS QUE DETERMINAN LA CALIDAD DE SUJETO PASIVO

La calidad de sujeto pasivo o contribuyente, se adquiere cuando se realizan los hechos o situaciones jurídicas previstas por las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, como generadoras de obligaciones contributivas o tributarias,

Sin embargo, tenemos que para el derecho fiscal, los actos de los incapaces sí producen consecuencias fiscales. Todo ser es capaz de tener derechos y obligaciones fiscales, siempre y cuando sean titulares de relaciones económicas para que tengan capacidad contributiva.

Un menor de edad que reciba bienes económicos por herencia o donación, susceptibles de generar riqueza, convierten al menor de edad en contribuyente, debiendo cumplir con sus obligaciones fiscales, por conducto de quienes ejerzan la patria potestad o tutela.

21.7. SUPUESTOS QUE MODIFICAN LA CAPACIDAD DE LOS SUJETOS PASIVOS

La doctrina denomina calidades o atributos, a las causas o supuestos que modifican la capacidad de los sujetos pasivos o contribuyentes, siendo las más importantes las siguientes:

21.7.1. La edad

Constituye el tiempo transcurrido desde el nacimiento de una persona hasta un momento determinado de su vida. En esa virtud, la edad es considerada de importancia en los impuestos personales, y en los derechos por servicios públicos donde se declaran exentos en el pago a los menores de determinada edad.

Nuestra legislación fiscal, en la mayoría de las leyes fiscales vigentes, hace abstracción de este atributo, considerando exento hasta el equivalente del salario mínimo, sin importar la edad del contribuyente.

21.7.2. El estado civil

Es la situación jurídica que guarda una persona física en el agrupamiento social al que pertenece, respecto de los demás miembros de la comunidad, considerada desde el punto de vista del derecho de familia, y que hace referencia a la calidad de padre, hijo, casado, soltero, divorciado, viudo.

El estado civil de las personas, es importante cuando las leyes fiscales respectivas llegan a permitir excluir de los ingresos determinadas cantidades, consideradas como carga de familia, por la esposa o por cada hijo.

Actualmente no existe ninguna ley fiscal federal, que tome en cuenta el estado civil de las personas, para efectos de determinar el impuesto correspondiente.

Para evitar las exclusiones relacionadas con las cargas de familia, las leyes fiscales adoptan un sistema práctico de permitir deducir de los ingresos, para determinar la base de la contribución, el equivalente a determinados salarios mínimos generales de la zona económica de donde resida el contribuyente.

En el caso de la sociedad conyugal, que es un régimen matrimonial, les da el tratamiento de copropietarios.

Por lo que se refiere a contribuciones municipales, tenemos la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, en el capítulo 1 bis, del artículo 29 bis fracción IX, inciso A), que establece una reducción en el impuesto predial, cuando los predios cuyo valor real, determinado por la oficina técnica catastral, no excede de determinado monto, y pertenezca a huérfanos menores de 18 años.

21.7.3. El sexo

Se define como el conjunto de fenómenos genéticos naturales y del desarrollo que causan la diferenciación de un individuo en uno u otro sexo. Es la cualidad o atributo que distingue al varón de la mujer.

Al igual que el estado civil de las personas, no influye en las leyes fiscales federales, para el efecto de determinar las contribuciones correspondientes, debido al sistema adoptado de permitir como deducción genérica el salario mínimo.

Sin embargo, por lo que se refiere a algunas contribuciones municipales, tenemos que la Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León, en el capítulo I bis, artículo 29 bis, fracción IX, inciso B), establece que el impuesto predial será de determinada cantidad, fija, cuando los predios cuyo valor no exceda de cierto monto fijado por la oficina técnica catastral, y pertenezcan a mujeres cualquiera que sea su edad, con excepción de las casadas.

21.7.4. La profesión u oficio

Influye en la capacidad de las personas, porque de la actividad que se realice depende el nivel de ingresos para efectos de los impuestos personales. La Ley del Impuesto sobre la Renta, da un tratamiento diferente, para efectos de determinar el impuesto correspondiente del ingreso de las personas físicas, cuando se trata de artistas, toreros o deportistas, que cuando se refiere a un doctor, contador público, ingeniero, abogado, que realicen el ejercicio de su profesión en forma independiente, es decir, no sujetos a un patrón, o una actividad empresarial.

21.7.5. La actividad empresarial

Para efectos fiscales, se entenderán por actividades empresariales las siguientes:

- Las comerciales que son las que de conformidad con las leyes federales tienen ese carácter y no están comprendidas en las fracciones siguientes.
- Las industriales entendidas como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

- Las agrícolas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- Las ganaderas que son las consistentes en la cría y engorda de ganado, aves de corral y animales, así como la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- Las de pesca que incluyen la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como la captura y extracción de las mismas y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.
- Las silvícolas que son las de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

Se considerará empresa la persona física o moral que realice las actividades referidas y por establecimiento se entenderá cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las citadas actividades empresariales.

La clasificación de las actividades empresariales, es con el fin de que los contribuyentes obtengan los beneficios que otorgan las disposiciones, ya sean de carácter administrativo, como lo es llevar contabilidad simplificada, o bien de carácter económico, como lo son las reducciones de impuestos establecidas en las diferentes leyes fiscales, o el aprovechamiento de los estímulos correspondientes.

21.7.6. El domicilio

Para una persona física, es el lugar donde reside con el propósito de establecerse en él; a falta de éste el lugar en que tiene el principal asiento de sus negocios; y a falta de uno u otro, el lugar donde se halle.

El domicilio de las personas morales es el lugar donde se encuentre establecida la administración, de conformidad con las disposiciones del derecho civil.

Existen diversas clases de domicilio. El real, el convencional, el legal y el fiscal.

El domicilio *real* de las personas físicas y morales, es el lugar antes señalado.

El domicilio *convencional*, es el que las personas físicas o morales señalan para el cumplimiento de determinadas obligaciones. Por ejemplo, el de abogado, el de su contador, para efectos de recibir correspondencia o notificaciones relacionadas con determinados trámites.

El domicilio *legal*, es el lugar donde la ley fija la residencia de una persona para ejercer sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones. Por ejemplo, el de los reos, lo es el centro de rehabilitación donde se encuentren reclusos; el de los menores de edad, lo es el de sus tutores o el de quienes ejerzan la patria potestad; el de los militares, el lugar donde se encuentre la zona militar a la que se encuentren adscritos.

El domicilio *fiscal*, es el que para efectos fiscales, ya sea de las personas físicas o las morales, se determinará de acuerdo con las reglas establecidas en el artículo 10 del Código Fiscal de la Federación, que al efecto señala:

Artículo 10. Se considera domicilio fiscal:

I. Tratándose de personas físicas:

- a) Cuando realizan actividades empresariales, el local en que se encuentre el principal asiento de sus negocios.
- b) Cuando no realicen las actividades señaladas en el inciso anterior y presten servicios personales independientes, el local que utilicen como base fija para el desempeño de sus actividades.
- c) En los demás casos, el lugar donde tengan el asiento principal de sus actividades.

II. En el caso de personas morales:

- a) Cuando sean residentes en el país, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio.
- b) Si se trata de establecimientos de personas morales residentes en el extranjero, dicho establecimiento; en el caso de varios establecimientos, el local en donde se encuentre la administración principal del negocio en el país, o en su defecto el que designen.

Las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en el lugar que conforme a este artículo se considere domicilio fiscal de los contribuyentes, en aquellos casos en que éstos hubieren designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto. Lo establecido en este párrafo no es aplicable a las notificaciones que deban hacerse en el domicilio a que se refiere la fracción IV del artículo 18.

Además, para efectos fiscales, se admite el domicilio convencional para el efecto de oír y recibir notificaciones, cuando realicen promociones ante las autoridades fiscales, la cual lo será únicamente para las actuaciones relacionadas con las instancias de referencia, según se desprende de la fracción IV del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación.

El domicilio para efectos fiscales, es útil para poder determinar ante qué autoridades debe cumplirse con las obligaciones fiscales de los contribuyentes, además para que éstas realicen las visitas domiciliarias, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas y determinar la competencia de las autoridades jurisdiccionales y administrativas.

21.7.7. La residencia

Además, se debe tener presente que el Código Fiscal de la Federación contempla y regula lo relativo a la residencia de las personas físicas o morales, con la finalidad de determinar legalmente si se está vinculado fiscal y jurídicamente a México, o a

otro país del extranjero, para efectos de determinar si se es contribuyente o no, de determinado país. En este sentido, el Código Fiscal de la Federación, en su artículo 9o., establece:

Se consideran residentes en el territorio nacional:

I. A las siguientes personas físicas:

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

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

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas o morales, de nacionalidad mexicana, son residentes en el territorio nacional.

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

Primeramente se debe determinar la residencia de las personas físicas o morales, con la finalidad de establecer legalmente si se está vinculado fiscal y jurídicamente a México, o a otro país del extranjero, y para establecer si se es contribuyente o no, de determinado país. Una vez determinada la residencia, se debe precisar el domicilio fiscal, para poder saber ante qué autoridades se debe cumplir con las obligaciones fiscales de los contribuyentes, de acuerdo con su competencia y jurisdicción territorial, además para que éstas realicen las visitas domiciliarias, de acuerdo con las disposiciones fiscales respectivas y determinar la competencia de las autoridades judiciales y administrativas, con funciones jurisdiccionales.

21.7.8. Naturaleza jurídica de la sociedad

Respecto a la naturaleza jurídica de una sociedad, debemos precisar primeramente lo que se entiende por asociación, sociedad civil y sociedad mercantil.

Por asociación se entiende el contrato en virtud del cual varios individuos convienen en reunirse de manera que no sea enteramente transitoria, para realizar un fin común, que no esté prohibido por la ley y que no tenga carácter preponderantemente económico. Por ejemplo, los clubes deportivos, colegios de profesionales, asociaciones culturales.

La sociedad civil es el contrato mediante el cual los socios se obligan mutuamente a cambiar sus recursos y sus esfuerzos, en la realización de un fin común, de

carácter preponderantemente económico, pero que no constituya una especulación comercial. Por ejemplo, las sociedades civiles de profesionistas, o de propietarios de bienes raíces.

La sociedad mercantil es la constituida de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, para el ejercicio del comercio, reconociéndose las siguientes clases de sociedades: sociedad en nombre colectivo, en comandita simple, de responsabilidad limitada, anónima, en comandita por acciones y cooperativa.

La naturaleza de la sociedad influye para efectos fiscales, en virtud de que las leyes respectivas les dan un tratamiento diferente si se trata de una sociedad mercantil o de una asociación o sociedad civil con fines no lucrativos.

21.8. RESPONSABLES SOLIDARIOS

Por responsabilidad solidaria debemos entender la que recae sobre una persona física o moral, mexicana o extranjera, que no siendo sujeto pasivo directo o el que realizó los hechos generadores de la obligación contributiva, es responsable del pago de la contribución respectiva, por disposición expresa de la ley, por haber intervenido directa o indirectamente en la realización del mismo.

De esta definición se desprenden las siguientes características:

- Responsable solidario, lo puede ser una persona física o moral, mexicana o extranjera.
- Para que se presente la responsabilidad solidaria, debe existir una relación jurídica entre el sujeto pasivo directo, y el responsable solidario, ya sea de orden laboral, civil, mercantil.
- El responsable solidario está obligado para con las autoridades fiscales, en los mismos términos y hasta por el monto del crédito fiscal que corresponda al sujeto pasivo directo.
- La justificación de la responsabilidad solidaria, es de que permite al fisco elegir indistintamente entre el obligado solidario y el contribuyente, para exigirle a cualquiera de los dos el importe de la contribución de que se trate.
- La responsabilidad solidaria sólo puede existir por disposición expresa de la ley o porque se asuma voluntariamente.
- El responsable solidario que haga el pago de una contribución, tiene el derecho de recuperar su importe, demandando su cobro al contribuyente directo.
- La responsabilidad solidaria puede comprender los accesorios, con excepción de las multas. Sin embargo, los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios.

El artículo 26 del Código Fiscal de la Federación señala los casos o supuestos en los cuales se determina la responsabilidad solidaria para efectos fiscales, el cual establece:

Son responsables con los contribuyentes:

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

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

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

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
 - b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
 - c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.
- IV. Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma (responsabilidad objetiva).
 - V. Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención, éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.
 - VI. Quienes ejerzan la patria potestad o tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.
 - VII. Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.
 - VIII. Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.
 - IX. Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés fiscal garantizado.
 - X. Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieren causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando

tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, siempre que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), y c) de la fracción III de este artículo, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenían en el capital social de la sociedad durante el periodo o la fecha de que se trate.

- XI. Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales o en su caso, haber recibido copia del dictamen respectivo.
- XII. Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.
- XIII. La empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.
- XIV. Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.

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

21.9. OBLIGACIONES DE LOS SUJETOS PASIVOS

La obligación esencial de los sujetos pasivos de la obligación contributiva o tributaria, es la de pagar oportunamente las contribuciones a su cargo.

Las obligaciones complementarias de la de pago, son las derivadas de la relación fiscal, como lo son las de hacer, no hacer y tolerar.

Las obligaciones de los sujetos pasivos directos o por deuda propia, son las mismas para los sujetos pasivos indirectos o por deuda ajena o responsables solidarios, en los términos que establezcan las leyes respectivas.

21.9.1. Obligación de inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes

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 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 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.

Las personas que hagan los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta, sueldos, deberán solicitar la inscripción de los contribuyentes a los que hagan dichos pagos, para tal efecto éstos deberán proporcionarles los datos necesarios.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público llevará el Registro Federal de Contribuyentes basándose en los datos que las personas le proporcionen de conformidad con este artículo y en los que la propia Secretaría obtenga por cualquier otro medio; asimismo asignará la clave que corresponda a cada persona inscrita, quien deberá citarla en todo documento que presente ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando en este último caso se trate de asuntos en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sea parte. Las personas inscritas deberán conservar en su domicilio la documentación comprobatoria de haber cumplido con las obligaciones que establecen este artículo y el Reglamento de este Código.

21.9.2. Obligación de llevar y conservar la contabilidad

Las personas que de acuerdo con las disposiciones fiscales estén obligadas a llevar contabilidad, deberán observar las siguientes reglas:

- Llevarán los sistemas y registros contables que señale el Reglamento de este Código, las que deberán reunir los requisitos que establezca dicho Reglamento.
- Los asientos en la contabilidad serán analíticos y deberán efectuarse dentro de los dos meses siguientes a la fecha en que se realicen las actividades respectivas.
- Llevarán la contabilidad en su domicilio y deberán conservarla a disposición de las autoridades fiscales y quienes no estén obligadas a llevar contabilidad deberán conservar en su domicilio, a disposición de las autoridades, toda documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, durante un plazo de diez años, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones con ellas relacionadas.

Quedan incluidos en la contabilidad los registros y cuentas especiales a que obliguen las disposiciones fiscales, los que lleven los contribuyentes aun cuando no sean obligatorios y los libros y registros sociales a que obliguen otras leyes.

En los casos en que las demás disposiciones de este Código hagan referencia a la contabilidad, se entenderá que la misma se integra por los sistemas y registros contables a que se refiere la fracción I de este artículo, por los registros, cuentas especiales, libros y registros sociales señalados en el párrafo precedente, por los equipos electrónicos de registro fiscal y sus registros, por las máquinas registradoras de comprobación fiscal y sus registros, así como por la documentación com-

probatoria de los asientos respectivos y los comprobantes de haber cumplido con las disposiciones fiscales.

21.9.3. Requisitos de los comprobantes para efectos fiscales

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes por las actividades que se realicen, dichos comprobantes deberán reunir los siguientes requisitos:

- Contener impreso el nombre, denominación o razón social, domicilio fiscal y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien los expida. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, deberán señalar en los mismos el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes.
- Contener impreso el número de folio.
- Lugar y fecha de expedición.
- Clave del Registro Federal de Contribuyentes de la persona a favor de quien expida.
- Cantidad y clase de mercancías o descripción del servicio que amparen.
- Valor unitario consignado en número e importe total consignado en número o letra, así como el monto de los impuestos que en los términos de las disposiciones fiscales deban trasladarse, en su caso.
- Número y fecha del documento aduanero, así como la aduana por la cual se realizó la importación, tratándose de ventas de primera mano de mercancías de importación.
- Los contribuyentes que realicen operaciones con el público en general deberán expedir comprobantes simplificados en los términos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Se entenderá que se realizan operaciones con el público en general, cuando se expiden comprobantes para efectos fiscales, sin que se desglose en forma expresa y por separado el impuesto al valor agregado.

Para poder deducir o acreditar fiscalmente con base en los comprobantes a que se refiere el párrafo anterior, quien los utilice deberá cerciorarse de que el nombre, denominación o razón social y clave del Registro Federal de Contribuyentes de quien aparece en los mismos son los correctos.

Asimismo, quienes expidan los comprobantes referidos deberán asegurarse de que el nombre, denominación o razón social de la persona a favor de quien se expidan los comprobantes correspondan con el documento con el que acrediten la clave del Registro Federal de Contribuyentes que se asienta en dichos comprobantes. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer facilidades para la identificación del adquirente.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las personas físicas o morales en los que puede recaer la calidad de sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria.
2. Formule un cuadro sinóptico que contenga las clases de sujetos pasivos.
3. Formule un cuadro esquemático que contenga las personas a quienes se les considera responsables solidarios de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación.
4. Formule un cuadro sinóptico que contenga la clasificación de las actividades empresariales para efectos fiscales.
5. Formule un esquema que contenga los requisitos que deben reunir los comprobantes para efectos fiscales.
6. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Mencione los elementos de la obligación contributiva o tributaria.
2. Defina qué se entiende por sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria.
3. Determine cuándo se adquiere la calidad de sujeto pasivo.
4. Señale qué debemos entender por sujeto pasivo directo o por deuda propia.
5. Exprese qué debemos entender por sujeto pasivo indirecto o por deuda ajena.
6. Mencione qué debemos entender por sujetos pasivos exentos.
7. Defina qué se entiende por capacidad jurídica.
8. Mencione los supuestos que modifican la capacidad de los sujetos pasivos.
9. Exprese cómo influye la edad en la capacidad de los sujetos pasivos.
10. Exprese cómo influye el estado civil en la capacidad de los sujetos pasivos.
11. Exprese cómo influye el sexo en la capacidad de los sujetos pasivos.
12. Exprese cómo influye la profesión u oficio en la capacidad de los sujetos pasivos.
13. Mencione qué se entiende por domicilio.
14. Señale cuántas clases de domicilio existen.
15. Determine la diferencia entre domicilio y residencia.
16. Precise cómo influye la naturaleza de la sociedad en la capacidad del sujeto pasivo.
17. Defina qué se entiende por sociedad civil.
18. Exprese qué se entiende por asociación civil.
19. Mencione qué se entiende por sociedad mercantil.
20. Señale qué se entiende por responsabilidad solidaria.

21. Mencione a quiénes se les considera responsables solidarios de acuerdo con el Código Fiscal de la Federación.
22. Exprese las obligaciones de los sujetos pasivos.
23. Mencione qué se entiende por empresa y por establecimiento para efectos fiscales.
24. Exprese en qué casos se está obligado a inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.
25. Exprese durante qué plazo debe conservarse la contabilidad a disposición de las autoridades fiscales.

22. Nacimiento, determinación y liquidación de la obligación contributiva o tributaria (crédito fiscal)

22.1. Introducción • 22.2. Nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria • 22.3. Supuestos que generan el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria • 22.4. La determinación de la obligación contributiva o tributaria • 22.5. Diferencias entre nacimiento o causación de la obligación y su determinación y liquidación • 22.6. Supuestos variantes del nacimiento o causación y la determinación • 22.6.1. La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación • 22.6.2. La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación • 22.6.3. La contribución se paga después de que se cause o nazca la obligación • 22.7. Métodos doctrinarios para la determinación de las contribuciones • 22.7.1. El método indiciario • 22.7.2. El método objetivo • 22.7.3. El método declarativo • 22.8. Requisitos doctrinarios del método para la determinación de las contribuciones • 22.9. Procedimientos establecidos en la legislación fiscal federal para la determinación, liquidación o cuantificación de las contribuciones • 22.9.1. El procedimiento de liquidación o cuantificación sobre base cierta • 22.9.2. El procedimiento de liquidación sobre base presunta • 22.10 El crédito fiscal • 22.10.1. Época de pago del crédito fiscal • 22.10.2. Exigibilidad del crédito fiscal • 22.10.3. El pago mediante declaración • 22.11. Facultades de comprobación • 22.11.1. Visitas domiciliarias • 22.11.2. Revisión de gabinete • 22.11.3. Visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes • 22.11.4. Dictamen para efectos fiscales

OBJETIVOS PARTICULARES

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Precisar el momento del nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, y los principales procedimientos establecidos por la doctrina y la legislación fiscal federal, para determinar el importe de la contribución correspondiente, es decir el crédito fiscal.

- Establecer las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y los requisitos para llevar a cabo las visitas domiciliarias y los dictámenes para efectos fiscales.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 22.1. Precisar cuándo nace o se causa la obligación contributiva o tributaria.
- 22.2. Señalar ejemplos del nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria.
- 22.3. Precisar los momentos de causación de los impuestos, de los derechos, de las aportaciones de seguridad y de las contribuciones especiales.
- 22.4. Determinar los supuestos que generan el nacimiento o causación de las contribuciones.
- 22.5. Expresar el concepto de determinación y distinguir la causación de la determinación, estableciendo sus diferencias.
- 22.6. Precisar a quiénes les corresponde la determinación.
- 22.7. Expresar los supuestos que hacen variar el nacimiento o causación de la determinación y el pago.
- 22.8. Mencionar los principales procedimientos doctrinarios para determinar las contribuciones.
- 22.9. Explicar el método indiciario, el método objetivo y el método declarativo.
- 22.10. Señalar los requisitos que deben reunir los métodos para la determinación de las contribuciones.
- 22.11. Precisar los procedimientos establecidos en la legislación fiscal federal, para la determinación de las contribuciones.
- 22.12. Definir el concepto de crédito fiscal.
- 22.13. Precisar la época de pago de los créditos fiscales.
- 22.14. Determinar cuándo se hacen exigibles los créditos fiscales.

22.1. INTRODUCCIÓN

Una de las instituciones más importantes de estudio del derecho fiscal, es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos.

Una vez que nace o se causa la obligación contributiva o tributaria, resulta imprescindible conocer las reglas conforme a las cuales debemos determinar en cantidad líquida, el importe de la contribución a cargo del contribuyente, el crédito

fiscal; procedimiento que se le conoce doctrinalmente como determinación de la obligación contributiva o tributaria.

No obstante que la legislación fiscal no lo regula en forma expresa, del análisis de la misma se desprenden tres momentos, a saber: el *nacimiento* o *causación*, la realización de los hechos o situaciones gravadas por la ley; la *determinación*, que consiste en la constatación de que la conducta realizada encuadra en el supuesto previsto por la ley; la *liquidación* consiste en la operación de los cálculos matemáticos correspondientes, obtener el importe de la contribución a pagar, el crédito fiscal, y el momento o época de pago de la contribución respectiva.

22.2. NACIMIENTO O CAUSACIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

De conformidad con lo dispuesto por el primer párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, 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 y se determinarán conforme a dichas disposiciones.

Es decir, para que se cause o nazca una obligación contributiva, debe realizarse el hecho o situación prevista por la ley fiscal respectiva; así tenemos, como ejemplo, el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que al efecto establece:

Artículo 1o. Están obligados al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley, las personas físicas y las morales que en el territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes:

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

El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 15%. El impuesto al valor agregado, en ningún caso se considerará que forma parte de dichos valores.

En este caso, cuando las personas físicas o morales realicen cualquiera de los actos o actividades señalados en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, se causa o nace la obligación de pagar dicho impuesto.

El momento de causación varía según la contribución de que se trate, así tenemos que:

Cuando se trate de un impuesto, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que se realiza el hecho o situación jurídica prevista por la ley, como generadora de la obligación de pagar la contribución correspondiente.

Por lo que se refiere a los derechos, la obligación contributiva nace o se causa, en el momento en que la autoridad o ente autorizado presta el servicio al contribuyente, o le permite el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación.

En las aportaciones de seguridad social, la obligación contributiva nace o se causa, cuando surge la relación de trabajo y el patrón está obligado a las prestaciones de seguridad social a favor de sus trabajadores o éstos soliciten su incorporación voluntaria; cuando se trata de capitales constitutivos, en el momento en que los organismos encargados de la seguridad social otorgan prestaciones en especie a los trabajadores, derivados de un riesgo de trabajo o cuando en forma voluntaria se inscriban en dichos organismos como derechohabientes, y de aportaciones en favor de los trabajadores, cuando se trate de aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para constituir depósitos en favor de los trabajadores.

En las contribuciones de mejoras la obligación nace o se causa, en el momento en que el Estado pone en servicio la obra pública de interés general, que beneficia en forma particular al contribuyente.

22.3. SUPUESTOS QUE GENERAN EL NACIMIENTO O CAUSACIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

El nacimiento o causación de la obligación contributiva puede derivar de los siguientes supuestos:

- Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación individualmente, al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva.
- Porque el contribuyente haya originado el nacimiento de la obligación al realizar los hechos gravados por la ley fiscal respectiva, en concurrencia con otras personas (copropietarios).
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario voluntariamente (herederos o legatarios).
- Porque el contribuyente haya sustituido al sujeto pasivo originario, por disposición de la ley fiscal respectiva (fedatarios públicos).
- Porque el incumplimiento de una obligación fiscal trajo como consecuencia la evasión total o parcial del pago de contribuciones, por parte del que dio nacimiento a la obligación fiscal (patrones).
- Por haber adquirido un bien que se encuentra afecto al pago de contribuciones adeudadas por el anterior propietario o poseedor (adquisición de negociaciones).

22.4. LA DETERMINACIÓN DE LA OBLIGACIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

Por determinación debemos entender el razonamiento lógico jurídico, para precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley, como generadora de la obligación contributiva o tributaria, para que a su vez se aplique el procedimiento de liquidación establecido por la ley fiscal respectiva y, previas

las operaciones matemáticas correspondientes, obtener el importe a pagar en cantidad líquida, o sea el crédito fiscal a cargo del contribuyente.

La liquidación, la realización de las operaciones matemáticas para precisar el *quantum* de la contribución correspondiente, deberá hacerse en moneda nacional, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, y conforme a las normas vigentes en el momento de su causación.

La determinación de la obligación contributiva o tributaria, puede hacerse:

- Por el contribuyente. En nuestro sistema fiscal, prevalece el principio de la autodeterminación de las contribuciones, es decir que por disposición expresa de la ley, en principio le corresponde al contribuyente o sujeto pasivo, determinar y liquidar el importe de la contribución a su cargo, sólo que expresamente se disponga lo contrario, de conformidad con el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.

Este sistema se establece porque el contribuyente es el que dispone de los elementos necesarios para determinar si su conducta encuadra o no con el supuesto previsto por la ley, como generador de la obligación contributiva o tributaria, y obtener de acuerdo a las disposiciones vigentes en el momento de su causación, el importe de la contribución a pagar, reservándose la autoridad fiscal el derecho de revisar lo declarado o manifestado por el contribuyente.

- Si es la autoridad fiscal a la que corresponde efectuar la determinación de la contribución por disposición expresa de la ley, los contribuyentes deberán proporcionarle la información necesaria dentro de los quince días siguientes a la fecha de su causación, en los términos del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación.
- Por acuerdo de ambos, es cuando tanto la autoridad fiscal como el contribuyente, según los datos requeridos por la ley de que se trate, determinarán el monto a pagar. Actualmente no se utiliza en nuestra legislación por considerarse que fomenta la corrupción.

22.5. DIFERENCIAS ENTRE NACIMIENTO O CAUSACIÓN DE LA OBLIGACIÓN Y SU DETERMINACIÓN Y LIQUIDACIÓN

Es importante precisar que la determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación contributiva o tributaria, por darse en momentos diferentes.

La obligación contributiva o tributaria nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas por la ley como generadoras de la obligación.

En cambio, la determinación de la obligación contributiva o tributaria es un acto posterior a su nacimiento o causación, que consiste en precisar si la conducta realizada encuadra o no en el supuesto previsto por la ley como generadora de dicha obligación.

La obligación contributiva emana de la ley, y su cuantificación en cantidad cierta deriva del acto de la liquidación, ya sea realizada por el contribuyente o por la autoridad fiscal, aplicando el procedimiento establecido en la ley fiscal respectiva, para obtener el importe del crédito fiscal a pagar en cantidad líquida.

22.6. SUPUESTOS VARIANTES DEL NACIMIENTO O CAUSACIÓN Y LA DETERMINACIÓN

A partir de la naturaleza de cada contribución —ya se trate de impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras— y para lograr un efectivo control en su recaudación —los momentos en que se causa, se determina, se liquida y se entera el importe a pagar— se deben considerar las variantes, según la contribución de que se trate.

En atención a lo anterior, se presentan los siguientes casos:

22.6.1. La contribución se determina y se paga antes de que se cause o nazca la obligación

En este caso, primero se paga el importe del futuro crédito fiscal y después se realizan los hechos generadores de la contribución. Como ejemplo se pueden citar los derechos por la explotación forestal, primero se paga el importe y posteriormente se realiza la explotación.

22.6.2. La contribución se determina y se paga en el momento en que nace la obligación

En el momento en que se realizan los hechos o situaciones previstas por la ley, que dan origen al nacimiento de la obligación contributiva, se determina y se paga el importe del crédito fiscal correspondiente. Como ejemplo, se tienen los derechos por servicio de correos, en los cuales el importe se paga en el momento de solicitar el servicio de remisión de la pieza postal.

22.6.3. La contribución se paga después de que se cause o nazca la obligación

En este caso primero se realizan los hechos generadores de la obligación contributiva, y después se determina en calidad liquidada y se paga el importe dentro de los plazos establecidos por la ley correspondiente. Esta situación es la que actualmente prevalece en la mayoría de las leyes fiscales, por ser más cómodo para el contribuyente, estando sujeto a un registro para el control y revisión de sus obligaciones.

22.7. MÉTODOS DOCTRINARIOS PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Los principales métodos que la doctrina recomienda para la determinación de las contribuciones, los cuales varían según la naturaleza de éstas, son:

22.7.1. El método indiciario

Se basa en presunciones, toda vez que toma en consideración ciertos indicios o pruebas indirectas de la actividad del contribuyente para determinar con mayor o menor precisión su capacidad contributiva; o del objeto gravado para determinar su consumo.

Los principales métodos indiciarios son:

- El basado en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y la clase de materia prima a utilizarse.

De acuerdo con este método, se determinan las contribuciones por la autoridad fiscal, tomando en cuenta la potencialidad de la producción de la maquinaria y de la materia prima empleada, estimando la producción en un periodo determinado, y sobre el volumen se aplica la cuota o tasa correspondiente, obteniéndose el importe a pagar.

- El método basado en el giro del negocio y del capital en él invertido.

Según este método, la contribución a pagar está en función de cuál es el giro o actividad del negocio y del importe del capital invertido, y sobre esta base se le aplica la cuota o tasa correspondiente y se obtiene el importe de la contribución a pagar.

- El método basado en la teoría de los signos exteriores de riqueza.

En este método se determina el monto de la contribución a pagar, tomando en consideración el nivel de vida del contribuyente, en función del gasto, lo cual determina su capacidad económica, que compulsado con lo declarado se verifica su veracidad.

22.7.2. El método objetivo

Este método consiste en determinar el importe de la contribución a pagar, señalando una cuota o tasa, en razón del peso, medida, volumen, número o valor de la mercancía producida o enajenada.

La mayor parte de los impuestos indirectos utiliza este método por ser más cómodo y sencillo.

22.7.3. El método declarativo

Este método consiste en obtener el importe de la contribución a pagar, según los datos que se obtengan de acuerdo con la declaración o manifestación que se presente.

Los métodos declarativos más comunes son:

- El método *declaración jurada*, en el cual el contribuyente, al presentar su declaración, lo hace bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en la misma son ciertos.

Existen dos formas de declaración jurada, la universal y la particular.

La declaración jurada *universal*, es la que se realiza en toda declaración que se presenta ante las autoridades fiscales.

La declaración jurada *particular*, es la que se realiza personalmente, ante la autoridad fiscal y previo requerimiento de que manifieste bajo protesta de decir verdad que los datos asentados en su declaración son ciertos, apercibiéndolo de las sanciones en que incurrir las personas que se conducen con falsedad.

- El método *declarativo con inspección de libros*, otorga a las autoridades fiscales el derecho de exigir al contribuyente que exhiba los libros de su contabilidad y la documentación comprobatoria de sus operaciones, a que está obligado, para verificar su debido cumplimiento, y determinar en su caso las contribuciones omitidas e imponer las sanciones correspondientes.
- El método *declarativo exigido al pagador o retenedor*, es a cargo de un tercero, a quien la ley le impone la obligación de retener o efectuar su cobro, en los pagos que hagan o en los que reciban, a los sujetos pasivos por deuda propia, imputándoles responsabilidad solidaria en caso de incumplimiento, como es el caso de los patrones y fedatarios públicos.

22.8. REQUISITOS DOCTRINARIOS DEL MÉTODO PARA LA DETERMINACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

El método para la determinación de la obligación contributiva o tributaria, es el procedimiento o sistema consignado en la ley respectiva, conforme al cual se determina y liquida cuantitativamente el importe de la contribución a pagar.

De acuerdo con la doctrina, el método que se adopte en la ley fiscal respectiva para la determinación, liquidación o cuantificación de la contribución, debe satisfacer los requisitos siguientes:

- Que sea *sencillo*, lo cual significa que el contribuyente lo entienda y lo pueda aplicar al determinar, liquidar o cuantificar la contribución a su cargo.
- Que sea *económico*, para que el contribuyente no se vea obligado a realizar erogaciones accesorias por concepto de honorarios elevados, para la determinación, liquidación o cuantificación de la contribución a su cargo.

- Que sea *cómodo*, para evitar molestias innecesarias e inútiles a los contribuyentes.
- Que sea *limpio*, lo cual significa que se evite la corrupción entre el sujeto pasivo y el personal hacendario; o sea que no se requiera el contacto entre el contribuyente y el fisco, para la determinación, liquidación o cuantificación de la contribución a pagar.

22.9. PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS EN LA LEGISLACIÓN FISCAL FEDERAL PARA LA DETERMINACIÓN, LIQUIDACIÓN O CUANTIFICACIÓN DE LAS CONTRIBUCIONES

Nuestra legislación fiscal federal establece en forma expresa dos clases de procedimientos para determinar, liquidar o cuantificar el importe de las contribuciones a pagar, y utiliza además, en forma implícita, los recomendados por la doctrina financiera, los cuales dependen de la naturaleza de cada contribución, sin hacer referencia a ellos en forma expresa o en términos declarativos.

Los dos procedimientos que se utilizan en nuestra legislación fiscal federal son:

22.9.1. El procedimiento de liquidación o cuantificación sobre base cierta

Procedimiento aplicable cuando se obtiene el importe de la contribución a partir de los resultados que arrojen los estados financieros (posición financiera y de resultados), cuando los contribuyentes estén obligados a llevar contabilidad; o del valor real de los bienes o actos realizados, cuando no estén obligados a llevarla.

Este procedimiento lo aplica el contribuyente, porque es al que le corresponde determinar la contribución a su cargo, ya se trate de contribuciones directas o indirectas.

También lo aplican las autoridades fiscales cuando es a ellas a las que les corresponde efectuar la determinación y liquidación, y dispongan de información cierta al ejercer las facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales.

22.9.2. El procedimiento de liquidación sobre base presunta

Se presenta cuando el contribuyente incurre en irregularidades señaladas por la ley como graves, las cuales hacen presumir que el contribuyente ha incurrido en omisión en el pago de las contribuciones a su cargo, total o parcialmente.

Este procedimiento se desprende del contenido de los artículos 55, 56, 57 y 60 del Código Fiscal de la Federación, los cuales al efecto señalan:

Artículo 55. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes, así como el valor de los actos o actividades por los que deban pagar contribuciones, cuando:

- I. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las aportaciones de seguridad social.
- II. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más del 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- III. Se dé alguna de las irregularidades siguientes:
 - a) Omisión en el registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más del 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 deben figurar en los inventarios, o registrar dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos, el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
- IV. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales.
- V. Tengan la obligación de utilizar los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados o las máquinas registradoras de comprobación fiscal que les hayan sido asignadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o que hayan adquirido directamente de los fabricantes o importadores autorizados y no los utilicen o los destruyan, alteren, o impidan el propósito para el que fueron instalados.
- VI. Se adviertan otras irregularidades de su contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

La determinación presuntiva a que se refiere este artículo, procederá independientemente de las sanciones a que haya lugar.

Artículo 56. Para los efectos de la determinación presuntiva a que se refiere el artículo anterior, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones, para el ejercicio de que se trate, indistintamente cualquiera de los siguientes procedimientos:

- I. Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.
- II. Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.
- III. A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.

- IV. Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- V. Utilizando medios indirectos de la investigación económica o de cualquier otra clase.

Artículo 57. Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente las contribuciones que se debieron haber retenido, cuando aparezca omisión en la retención y entero por más del 3% sobre las retenciones enteradas.

Para efectos de la determinación presuntiva a que se refiere este artículo, las autoridades fiscales podrán utilizar indistintamente cualquiera de los procedimientos previstos en las fracciones I a V inclusivo del artículo 56 de este Código.

Si las retenciones no enteradas corresponden a pagos a que se refiere el capítulo I título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta y el retenedor tiene más de veinte trabajadores a su servicio, se presumirá que las contribuciones que deben enterarse son las siguientes:

- I. Las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre el límite máximo del grupo en que, para efectos del pago de cotizaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social, se encuentre cada trabajador al servicio del retenedor, elevado al periodo que se revisa.
- II. En el caso de que el retenedor no hubiera efectuado el pago de cotizaciones por sus trabajadores al Instituto Mexicano del Seguro Social, se considerará que las retenciones no enteradas son las que resulten de aplicar la tarifa que corresponda sobre una cantidad equivalente a cuatro veces el salario mínimo general de la zona económica del retenedor elevado al periodo que se revisa, por cada trabajador a su servicio.

Lo dispuesto en este artículo será aplicable también para determinar presuntivamente la base de otras contribuciones, cuando esté constituida por los pagos a que se refiere el capítulo I del título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Artículo 59. Para la comprobación de los ingresos, o del valor de los actos, actividades o activos por los que se deban pagar contribuciones, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario:

- I. Que la información contenida en la contabilidad, documentación comprobatoria y correspondencia que se encuentren en poder del contribuyente, corresponde a operaciones celebradas por él, aun cuando aparezcan sin su nombre o a nombre de otra persona, siempre que se logre demostrar que al menos una de las operaciones o actividades contenidas en tales elementos, fue realizada por el contribuyente.
- II. Que la información contenida en los sistemas de contabilidad, a nombre del contribuyente, localizados en poder de personas a su servicio, o de accionistas o propietarios de la empresa, corresponde a operaciones del contribuyente.
- III. Que los depósitos en la cuenta bancaria del contribuyente que no correspondan a registros de su contabilidad que esté obligado a llevar, son ingresos por los que se deben pagar contribuciones.
- IV. Que son ingresos de la empresa por los que se deben pagar contribuciones, los depósitos hechos en cuenta de cheques personal de los gerentes, administradores o terceros, cuando efectúen pagos de deudas de la empresa con cheques de dicha cuenta o depositen en la misma, cantidades que correspondan a la empresa y éste no los registre en contabilidad.

- V. Que las diferencias entre los activos registrados en contabilidad y las existencias reales corresponden a ingresos del último ejercicio que se revisa por los que se deban pagar contribuciones.
- VI. Que los cheques librados contra las cuentas del contribuyente a proveedores o prestadores de servicios al mismo, que no correspondan a operaciones registradas en su contabilidad son pagos por mercancías adquiridas o por servicios por los que el contribuyente obtuvo ingresos.
- VII. Que cuando los contribuyentes obtengan salidas superiores a sus entradas, la diferencia resultante es un ingreso omitido.
- VIII. Que los inventarios de materias primas, productos semiterminados y terminados, los activos fijos, gastos y cargos diferidos que obren en poder del contribuyente, así como los terrenos donde desarrolle su actividad son de su propiedad. Los bienes a que se refiere este párrafo se valorarán a sus precios de mercado y en su defecto al de avalúo.

Artículo 60. Cuando el contribuyente omita registrar adquisiciones en su contabilidad y éstas fueran determinadas por las autoridades fiscales, se presumirá que los bienes adquiridos y no registrados, fueron enajenados y que el importe de la enajenación resulta de las siguientes operaciones:

- I. El importe determinado de adquisición, incluyendo el precio pactado y las contribuciones, intereses, normales y moratorios, penas convencionales y cualquier otro concepto que se hubiera pagado con motivo de la adquisición, se multiplica por el por ciento de utilidad bruta con que opera el contribuyente.
- II. La cantidad resultante se sumará al importe determinado de adquisición y la suma será el valor de la enajenación.

El por ciento de utilidad bruta se obtendrá de los datos contenidos en la contabilidad del contribuyente en el ejercicio de que se trate y se determinará dividiendo dicha utilidad bruta entre el costo que determine o se le determine al contribuyente. Para los efectos de lo previsto por esta fracción, el costo se determinará según los principios de contabilidad generalmente aceptados. En el caso de que el costo no se pueda determinar se entenderá que la utilidad bruta es el 50%.

La presunción establecida en este artículo no se aplicará cuando el contribuyente demuestre que la falta de registro de las adquisiciones fue motivada por caso fortuito o fuerza mayor.

Igual procedimiento se seguirá para determinar el valor por la enajenación de bienes faltantes en inventarios. En este caso, si no pudiera determinarse el monto de la adquisición se considerará el que corresponda a bienes de la misma especie adquiridos por el contribuyente en el ejercicio de que se trate y en su defecto, el de mercado o el de avalúo.

Es importante recordar que el método que se establezca para el efecto de determinar el monto de las contribuciones a pagar, debe estar establecido en una ley y no en su reglamento; además debe preverse el grado de cultura de la población a la cual va dirigido, en virtud de que de ésta depende en gran parte su cumplimiento o incumplimiento de las disposiciones fiscales, y por consecuencia el logro del objetivo para el cual fue establecido.

Artículo 62. Siempre que los contribuyentes se coloquen en alguna de las causales de determinación presuntiva a que se refiere el artículo 55 de este Código y no puedan comprobar por el periodo objeto de revisión sus ingresos, así como el valor de los actos

o actividades por los que deban pagar contribuciones, se presumirá que son iguales al resultado de alguna de las siguientes operaciones:

- I. Si con base en la contabilidad y documentación del contribuyente o información de terceros pudieran reconstruirse las operaciones correspondientes cuando menos a treinta días lo más cercano posible al cierre del ejercicio, el ingreso o el valor de los actos o actividades, se determinará con base en el promedio diario del periodo reconstruido, el que se multiplicará por el número de días que correspondan al periodo objeto de la revisión.
- II. Si la contabilidad del contribuyente no permite reconstruir las operaciones del periodo de treinta días a que se refiere la fracción anterior, las autoridades fiscales tomarán como base la totalidad de ingresos o del valor de los actos o actividades que observen durante siete días incluyendo los inhábiles, cuando menos, y el promedio diario resultante se multiplicará por el número de días que comprende el periodo objeto de revisión.

Al ingreso o valor de los actos o actividades estimados presuntivamente por alguno de los procedimientos anteriores, se le aplicará la tasa o traiga que corresponda. Tratándose de impuesto sobre la renta, se determinará previamente la utilidad fiscal mediante la aplicación al ingreso bruto estimado del coeficiente que para determinar dicha utilidad señala la Ley del Impuesto sobre la Renta.

22.10. EL CRÉDITO FISCAL

Una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, es decir, que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina crédito fiscal, siendo definido por el artículo 4o. del Código Fiscal de la Federación, en los siguientes términos:

Artículo 4o. Son créditos fiscales los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento 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.

Es importante señalar que actualmente el Código Fiscal de la Federación, no define propiamente lo que debe entenderse por crédito fiscal, sino que se limita a dar un listado de conceptos que por disposición del citado Código se consideran créditos fiscales.

En el Código Fiscal de la Federación que tuvo vigencia hasta el día 31 de diciembre de 1982, se definía al crédito fiscal como "la obligación fiscal determinada en cantidad líquida", es decir, limitaba el concepto de crédito fiscal a la obligación fiscal cuantificada, y no a otros conceptos, como sucede actualmente, que no derivan propiamente de la aplicación de una ley fiscal.

Determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, ya sea por los contribuyentes o por las autoridades fiscales, éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente; transcurrido dicho plazo, el crédito será

exigible, por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos del artículo 145 del Código Fiscal de la Federación.

22.10.1. Época de pago del crédito fiscal

La época de pago del crédito fiscal consiste en el plazo o momento establecido por la ley respectiva, para que se cumpla la obligación, por lo cual el pago debe hacerse dentro de ese plazo.

Al efecto, el artículo 60. del Código Fiscal de la Federación, en su parte conducente señala que:

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que a continuación se indica:

- I. 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 de calendario inmediato posterior al de terminación del periodo de la retención o de la recaudación, respectivamente.
- II. En cualquier otro caso, dentro de los 5 días siguientes al momento de su causación.

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga el pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibir los provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

Quien haga pago de los créditos fiscales deberá obtener de la oficina recaudadora, el recibo oficial y la forma valorada expedidos y controlados exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca en la que conste la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

22.10.2. Exigibilidad del crédito fiscal

La exigibilidad del crédito fiscal consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Sin embargo, mientras no transcurra o venza dicho plazo, los créditos fiscales no pueden ser exigidos por el sujeto activo, salvo que de conformidad con el artículo 145 del Código Fiscal de la Federación, se practique embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, si se dan los supuestos y requisitos necesarios para que se tome dicha medida precautoria por la autoridad fiscal.

22.10.3. El pago mediante declaración

El pago de las contribuciones correspondientes debe hacerse en la fecha o plazo señalado en la ley fiscal respectiva, y de conformidad con lo establecido por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, dicho pago debe hacerse mediante declaración,

en las formas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el contribuyente el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran. Los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el "código de barras" en los casos que señale la citada Secretaría en las reglas de carácter general que al efecto expida.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o aviso y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieren sido aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los obligados a presentarlas las formularán por escrito, por triplicado, que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretenden cumplir; en caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en dos ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación. En los siguientes casos no operará la anterior limitación:

1. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
2. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
3. Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.
4. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de ley.

La modificación de las declaraciones se efectuará mediante la presentación de declaración complementaria que modifique los datos de la original.

22.11. FACULTADES DE COMPROBACIÓN

Por facultades de comprobación debemos entender el total de atribuciones otorgadas por ley a las autoridades fiscales, con el objeto de verificar y comprobar que

los contribuyentes, responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados, han cumplido con las disposiciones fiscales.

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación al efecto establece:

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

1. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos, para los cual las autoridades fiscales podrán requerir al contribuyente a la presentación de la documentación que proceda, para la rectificación del error u omisión de que se trate.
2. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las propias autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran.
3. Practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
4. Revisar los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.
5. Practicar visitas domiciliarias a los contribuyentes, a fin de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de la expedición de comprobantes fiscales, de conformidad con el procedimiento previsto en el artículo 49 de este Código.
6. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte.
7. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones.
8. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querrela o declaratoria al ministerio público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales. Las actuaciones que practiquen las autoridades fiscales tendrán el mismo valor probatorio que la ley relativa concede a las actas de la policía judicial; y la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a través de los abogados hacendarios que designe, será coadyuvante del ministerio público federal, en los términos del Código Federal de Procedimientos Penales.

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

22.11.1. Visitas domiciliarias

Las visitas domiciliarias para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, deben ser mediante orden por escrito dictada por autoridad competente en la

que se señale el lugar o lugares a visitar y las personas que vayan a practicar la visita, además de otros requisitos formales.

Al efecto, el artículo 16 constitucional en el octavo y antepenúltimo párrafos, establece:

En toda orden de cateo, que sólo la autoridad judicial podrá expedir y que será escrita, se expresará el lugar que ha de inspeccionarse, la persona o personas que hayan de aprehenderse y los objetos que se buscan, a lo que únicamente debe limitarse la diligencia, levantándose al concluirla, un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar cateado, o, en su ausencia, o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose, en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

Esta garantía se encuentra debidamente reglamentada por los artículos 42 fracciones II, III y V, 38, 43, 44, 45, 46, 46-A y 48 del Código Fiscal de la Federación, que regulan esencialmente el procedimiento a seguir por las autoridades fiscales, en la práctica de visitas en domicilio fiscal para cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, los cuales para su mejor apreciación se transcriben a continuación:

Artículo 43. En la orden de visita, además de los requisitos a que se refiere el artículo 38 de este Código, se deberá indicar:

- I. El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita. El aumento de lugares a visitar deberá notificarse al visitado.
- II. El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita las cuales podrán ser sustituidas, aumentadas o reducidas en su número, en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deban efectuar la visita se notificará al visitado.

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

Artículo 38. Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener por lo menos los siguientes requisitos:

- I. Constar por escrito.
- II. Señalar la autoridad que lo emite.
- III. Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.
- IV. Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Si se trata de resoluciones administrativas que determinen la responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

Artículo 44. En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, responsables solidarios y los terceros estarán a lo siguiente:

- I. La visita se realizará en el lugar o lugares señalados en la orden de visita.
- II. Si al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, no estuviere el visitado o su representante, dejarán citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar para que el mencionado visitado o su representante los esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la orden de visita; si no lo hicieren, la visita se iniciará con quien se encuentre en el lugar visitado.

En este caso, los visitadores al citar al visitado o su representante, podrán hacer una relación de los sistemas, libros, registros y demás documentos que integren la contabilidad. Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio, después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio y en el anterior, cuando el visitado conserve el local de éste, sin que para ello se requiera nueva orden o ampliación de la orden de visita, haciendo constar tales hechos en el acta que levanten.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitadores podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

En los casos en que al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitadores procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

- III. Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal, los visitadores que en ella intervengan se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la visita.

Los testigos pueden ser sustituidos en cualquier tiempo por no comparecer al lugar donde se esté llevando a cabo la visita, por ausentarse de él antes de que concluya la diligencia o por manifestar su voluntad de dejar de ser testigo, en tales circunstancias la persona con la que se entienda la visita deberá designar de inmediato otros y ante su negativa o impedimento de los designados, los visitadores podrán designar a quienes deban sustituirlos. La sustitución de los testigos no invalida los resultados de la visita.

- IV. Las autoridades fiscales podrán solicitar el auxilio de otras autoridades fiscales que sean competentes, para que continúen una visita iniciada por aquéllas notificando al visitado la sustitución de autoridad y de visitadores. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.

Artículo 45. Los visitados, sus representantes, o la persona con quien se entienda la visita en el domicilio fiscal, están obligados a permitir a los visitadores designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitadores podrán sacar copias para que previo cotejo con sus originales se certifiquen por éstos y sean anexados a las actas

finales o parciales que levanten con motivo de la visita. También deberán permitir la verificación de bienes y mercancías, así como de los documentos, discos, cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos que tenga el contribuyente en los lugares visitados.

Cuando los visitados lleven su contabilidad o parte de ella con el sistema de registro electrónico, o microfilm o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, deberán poner a disposición de los visitantes el equipo de cómputo y sus operadores, para que los auxilien en el desarrollo de la visita.

Cuando se dé alguno de los supuestos que a continuación se enumeran, los visitantes podrán obtener copias de la contabilidad y demás papeles relacionados con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, para que, previo cotejo con los originales, se certifiquen por los visitantes:

- I. El visitado, su representante o quien se encuentre en el lugar de la visita se niegue a recibir la orden.
- II. Existan sistemas de contabilidad, registros o libros sociales, que no estén sellados, cuando deban estarlo conforme a las disposiciones fiscales.
- III. Existan dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido, sin que se puedan conciliar con los datos que requieren los avisos o declaraciones presentados.
- IV. Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
- V. No se hayan presentado todas las declaraciones periódicas a que obligan las disposiciones fiscales, por el periodo al que se refiere la visita.
- VI. Los datos anotados en la contabilidad no coinciden o no se pueden conciliar con los asentados en las declaraciones o avisos presentados o cuando los documentos que amparen los actos o actividades del visitado no aparezcan asentados en dicha contabilidad, dentro del plazo que señalen las disposiciones fiscales, o cuando sean falsos o amparen operaciones inexistentes.
- VII. Se desprendan, alteren o destruyan parcial o totalmente, sin autorización legal, los sellos o marcas oficiales colocados por los visitantes o se impida por medio de cualquier maniobra que se logre el propósito para el que fueron colocados.
- VIII. Cuando el visitado sea emplazado a huelga o suspensión de labores, en cuyo caso la contabilidad sólo podrá recogerse dentro de las cuarenta y ocho horas anteriores a la fecha señalada para el inicio de la huelga o suspensión de labores.
- IX. Si el visitado, su representante o la persona con quien se entienda la visita se niega a permitir a los visitantes el acceso a los lugares donde se realiza la visita; así como a mantener a su disposición la contabilidad, correspondencia o contenido de caja de valores.

En los supuestos a que se refieren las fracciones anteriores, se entenderá que la contabilidad incluye, entre otros, los papeles, discos y cintas, así como cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos.

En el caso de que los visitantes obtengan copias certificadas de la contabilidad por encontrarse el visitado en cualquiera de los supuestos previstos por el tercer párrafo de este artículo, deberán levantar acta parcial al respecto, la cual deberá reunir los requisitos que establece el artículo 46 de este Código, con la que podrá terminar la visita domiciliaria en el domicilio o establecimientos del visitado, pudiéndose continuar el ejercicio de las

facultades de comprobación en el domicilio del visitado o en las oficinas de las autoridades fiscales, donde se levantará el acta final, con las formalidades a que se refiere el citado artículo.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no es aplicable cuando los visitadores obtengan copias de sólo parte de la contabilidad. En este caso, se levantará el acta parcial señalando los documentos de los que se obtuvieron copias, pudiéndose continuar la visita en el domicilio o establecimientos del visitado. En ningún caso las autoridades fiscales podrán recoger la contabilidad del visitado.

Artículo 46. La visita en el domicilio fiscal se desarrollará conforme a las siguientes reglas:

- I. De toda visita en el domicilio fiscal se levantará acta en la que se hará constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubieran conocido por los visitadores. Asimismo, se determinarán las consecuencias legales de tales hechos u omisiones, las que se podrán hacer en la misma acta o en documento por separado. Los hechos u omisiones consignados por los visitadores en las actas hacen prueba plena de la existencia de tales hechos o de las omisiones encontradas, para efectos de cualquiera de las contribuciones a cargo del visitado en el periodo revisado.
- II. Si la visita se realiza simultáneamente en dos o más lugares, en cada uno de ellos se deberán levantar actas parciales, mismas que se agregarán al acta final que de la visita se haga, la cual puede ser levantada en cualquiera de dichos lugares. En los casos a que se refiere esta fracción, se requerirá la presencia de dos testigos en cada establecimiento visitado en donde se levante acta parcial, cumpliendo al respecto con lo previsto en la fracción II del artículo 44 de este Código.
- III. Durante el desarrollo de la vista los visitadores a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad, podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o en muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la realización de las actividades del visitado. Para efectos de esta fracción, se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen, sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán sacar copia del mismo.
- IV. Con las mismas formalidades a que se refieren las fracciones anteriores, se podrán levantar actas parciales o complementarias en las que se hagan constar hechos, omisiones o circunstancias de carácter concreto, de los que se tenga conocimiento en el desarrollo de una visita. Una vez levantada el acta final, no se podrán levantar actas complementarias, sin que exista una nueva orden de visita.

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar el incumplimiento de las disposiciones fiscales, los consignarán en forma circunstanciada en actas parciales.

También se consignarán en dichas actas los hechos u omisiones que se conozcan de terceros. En la última acta parcial que al efecto se levante se hará mención expresa de tal circunstancia y entre ésta y el acta final, deberán transcurrir cuando menos quince días por cada ejercicio revisado o fracción de éste, sin que en su conjunto excedan, para todos los ejercicios revisados, de un máximo de cuarenta y cinco días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones.

Se tendrán por consentidos los hechos consignados en las actas a que se refiere el párrafo anterior, si antes del cierre del acta final el contribuyente no presenta los documentos, libros o registros de referencia o no señale el lugar en que se encuentren, siempre que éste sea el domicilio fiscal o el lugar autorizado para llevar su contabilidad o no pruebe que éstos se encuentran en poder de una autoridad.

Tratándose de visitas relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, deberán transcurrir cuando menos tres meses entre la fecha de la última acta parcial y el acta final. Este plazo podrá ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.

- V. Cuando resulte imposible continuar o concluir el ejercicio de las facultades de comprobación en los establecimientos del visitado, las actas en las que se haga constar el desarrollo de una visita en el domicilio fiscal, podrán levantarse en las oficinas de las autoridades fiscales. En este caso se deberá notificar previamente esta circunstancia a la persona con quien se entiende la diligencia, excepto en el supuesto de que el visitado hubiere desaparecido del domicilio fiscal durante el desarrollo de la visita.
- VI. Si en el cierre del acta final de la visita no estuviere presente el visitado o su representante, se le dejará citatorio para que esté presente a una hora determinada del día siguiente, si no se presentare, el acta final se levantará ante quien estuviere presente en el lugar visitado; en ese momento cualquiera de los visitadores que haya intervenido en la visita, el visitado o la persona con quien se entiende la diligencia y los testigos firmarán el acta de la que se le dejará copia al visitado. Si el visitado, la persona con que se entendió la diligencia o los testigos no comparecen a firmar el acta, se niegan a firmarla, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niegan a aceptar copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma.
- VII. Las actas parciales se entenderá que forman parte integrante del acta final de la visita aunque no se señale así expresamente.

Artículo 46-A. Las autoridades fiscales deberán concluir la visita que se desarrolle en el domicilio fiscal de los contribuyentes o la revisión de la contabilidad de los mismos que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades, dentro de un plazo máximo de nueve meses contados a partir de que se le notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación. Lo antes dispuesto no es aplicable a aquellos contribuyentes que en el o los ejercicios sujetos a revisión, estén obligados a presentar pagos provisionales mensuales en el impuesto sobre la renta; los que en esos mismos ejercicios obtengan ingresos del extranjero o efectúen pagos a residentes en el extranjero; así como los integrantes del sistema financiero o los que en los ejercicios mencionados estén obligados a, u opten por hacer, dictaminar sus estados financieros

en los términos del artículo 32-A de este Código, por lo que en el caso de visita o revisión a los mismos, las autoridades fiscales podrán continuar con el ejercicio de sus facultades de comprobación sin sujetarse a la limitación antes señalada.

El plazo a que se refiere el párrafo anterior, podrá ampliarse por periodos iguales hasta por dos ocasiones, siempre que el oficio mediante el cual se le notifique la prórroga correspondiente haya sido expedido por la autoridad o autoridades fiscales que ordenaron la visita o revisión, salvo cuando el contribuyente durante el desarrollo de la visita domiciliaria o de la revisión de la contabilidad, cambie de domicilio fiscal, supuestos en el que serán las autoridades fiscales que correspondan a su nuevo domicilio las que expedirán el oficio de la prórroga correspondiente. En su caso, dicho plazo se entenderá prorrogado hasta que transcurra el término a que se refiere el segundo párrafo de la fracción IV del artículo 46 de este Código.

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, o las prórrogas que procedan de conformidad con el párrafo anterior, los contribuyentes interponen algún medio de defensa en el país o en el extranjero contra los actos o actividades que deriven del ejercicio de sus facultades de comprobación, dichos plazos se suspenderán desde la fecha en que se interpongan los citados medios de defensa hasta que se dicte la resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de la visita o no notifiquen el oficio de observaciones, o en su caso, el de conclusión de la revisión dentro de los plazos mencionados, ésta se entenderá concluida en esa fecha, quedando sin efectos la orden y las actuaciones que de ella derivaron durante dicha visita o revisión.

22.11.2. Revisión de gabinete

El artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, regula lo relativo a la revisión de gabinete o de escritorio, el cual al efecto establece:

Cuando las autoridades fiscales soliciten de los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, informes, datos o documentos o pidan la presentación de la contabilidad o parte de ella, para el ejercicio de sus facultades de comprobación, fuera de una visita domiciliaria, se estará a lo siguiente:

- I. La solicitud se notificará en el domicilio manifestado ante el Registro Federal de Contribuyentes por la persona a quien va dirigida y en su defecto, tratándose de personas físicas, también podrá notificarse en su casa habitación o lugar donde éstas se encuentren. Si al presentarse el notificador en el lugar donde deba de practicarse la diligencia, no estuviere la persona a quien va dirigida la solicitud o su representante legal, se dejará citatorio con la persona que se encuentre en dicho lugar, para que el contribuyente, responsable solidario, tercero o representante legal lo esperen a hora determinada del día siguiente para recibir la solicitud; si no lo hicieren, la solicitud se notificará con quien se encuentre en el domicilio señalado en la misma.
- II. En la solicitud se indicará el lugar y el plazo en el cual se deben proporcionar los informes o documentos.
- III. Los informes, libros o documentos requeridos deberán ser proporcionados por la persona a quien se dirigió la solicitud o por su representante.

- IV. Como consecuencia de la revisión de los informes, datos, documentos o contabilidad requeridos a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, las autoridades fiscales formularán oficio de observaciones, en el cual harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones que se hubiesen conocido y entrañen incumplimiento de las disposiciones fiscales del contribuyente o responsable solidario.
- V. Cuando no hubiera observaciones, la autoridad fiscalizadora comunicará al contribuyente o responsable solidario, mediante oficio, la conclusión de la revisión de gabinete de los documentos presentados.
- VI. El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV, se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción. El contribuyente o responsable solidario contará con un plazo de cuando menos quince días por ejercicio revisado o fracción de éste, sin que en su conjunto exceda, para todos los ejercicios revisados, de un máximo de cuarenta y cinco días, contados a partir del siguiente a aquel en el que se le notificó el oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros, o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en el mismo, así como para optar por corregir su situación fiscal.

Se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en el oficio de observaciones, si en el plazo probatorio el contribuyente no presenta documentación comprobatoria que los desvirtúe.

El plazo que se señala en el primer párrafo de esta fracción es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este Código.

- VII. Tratándose de la revisión a que se refiere la fracción IV de este artículo, cuando ésta se relacione con el ejercicio de las facultades a que se refieren los artículos 64-A y 65 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el plazo a que se refiere la fracción anterior, será de tres meses, pudiendo ampliarse por una sola vez por un plazo de dos meses a solicitud del contribuyente.
- VIII. Dentro del plazo para desvirtuar los hechos u omisiones asentados en el oficio de observaciones, a que se refieren las fracciones VI y VII, el contribuyente podrá optar por corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la forma de corrección de su situación fiscal, de la que proporcionará copia a la autoridad revisora.
- IX. Cuando el contribuyente no corrija totalmente su situación fiscal conforme al oficio de observaciones o no desvirtúe los hechos u omisiones consignados en dicho documento, se emitirá la resolución que determine las contribuciones omitidas, la cual se notificará al contribuyente cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en dicha fracción.

22.11.3. Visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes

El artículo 49 del Código Fiscal de la Federación, regula todo lo relativo a las visitas domiciliarias para verificar la expedición de comprobantes para efectos fiscales, el cual al efecto establece:

Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se realizarán conforme a lo siguiente:

- I. Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimiento o sucursales de los contribuyentes, donde realicen las enajenaciones o presten servicios, con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales materia de expedición de comprobantes fiscales.
- II. Al presentarse los visitadores al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación del cumplimiento de obligaciones fiscales materia de expedición de comprobantes fiscales al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del establecimiento, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.
- III. Los visitadores se deberán identificar ante la persona con quien se entienda la diligencia, requiriéndola para que designe dos testigos; si éstos no son designados o los designados no aceptan servir como tales, los visitadores los designarán, haciendo constar esta situación en el acta que levanten, sin que esta circunstancia invalide los resultados de la inspección.
- IV. En toda visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, relativos a la expedición de comprobantes fiscales en los términos de este Código y su Reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección.
- V. Si al cierre del acta de visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia o los testigos se niegan a firmar el acta, o el visitado o la persona con quien se entendió la diligencia se niega a aceptar la copia del acta, dicha circunstancia se asentará en la propia acta, sin que esto afecte la validez y valor probatorio de la misma; dándose por concluida la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales.
- VI. Si con motivo de la visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales en materia de expedición de comprobantes fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente.

22.11.4. Dictamen para efectos fiscales

Contribuyentes obligados a dictaminar para efectos fiscales

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en alguno de los siguientes supuestos, están obligadas a dictaminar, en los términos del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, sus estados financieros por contador público autorizado, en los siguientes casos:

- Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7 554 000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$15 107 000.00 o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno

de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento. (Estas cantidades son al mes de enero de 1995 y se actualizan anualmente.)

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto, se considera como una sola persona moral el conjunto de aquellas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida:

- Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50 por ciento de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.
 - Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas en los términos de lo dispuesto en el artículo 57-C de la Ley del Impuesto sobre la Renta, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado.
-
- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
 - Las que se fusionen o se escindan, por el ejercicio en que ocurran dichos actos y por el siguiente. Tratándose de fusión deberá hacerlo por el ejercicio siguiente solamente la persona moral que subsista o la que surja con motivo de la fusión.
 - En los casos de liquidación tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.
 - Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.
 - Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente o base fija en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos o bases, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Contribuyentes no obligados a dictaminar para efectos fiscales

No están obligados a dictaminar para efectos fiscales las instituciones de asistencia o beneficencia autorizadas por las leyes de la materia, ni los contribuyentes a que se refiere el artículo 67-I de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Asimismo, a partir del segundo ejercicio en que se encuentren en suspensión de actividades, los contribuyentes a que se refiere la fracción I de este artículo, no estarán obligados a hacer dictaminar sus estados financieros, a excepción de los casos en que, de

conformidad con lo dispuesto en la Ley del Impuesto al Activo y su Reglamento, dichos contribuyentes continúen estando obligados al pago del impuesto a que se refiere esa ley.

Dictamen opcional

Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente o base fija en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Aviso del dictamen

Los contribuyentes obligados a hacer dictaminar sus estados financieros o los que opten por hacerlo, presentarán aviso de dictamen ante las autoridades fiscales competentes. Asimismo, de conformidad con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, podrán sustituir al contador público designado y los que opten por dictaminarse podrán renunciar a la presentación del dictamen.

El aviso a que se refiere el párrafo anterior no surtirá efectos en los casos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Presentación del dictamen

Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto en el Reglamento de este Código.

Presunción y efectos del dictamen

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

Requisitos del contador público para emitir dictamen para efectos fiscales

- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de Código Fiscal de la Federación. Este registro lo podrán obtener únicamente:
 - Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría; y
 - Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

Requisitos del dictamen para efectos fiscales

- Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.
- Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma prevista o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Sanciones para el contador público

Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas anteriormente, o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente, o no aplique procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código Fiscal de la Federación. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Elabore un cuadro esquemático que contenga los supuestos generadores del nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria.
2. Formule un cuadro comparativo de las diferencias entre nacimiento o causación y determinación y liquidación o cuantificación de las contribuciones.
3. Esquematice los supuestos variantes del nacimiento o causación y la determinación de las contribuciones.
4. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los métodos doctrinarios para la determinación de las contribuciones y su clasificación.
5. Esquematice los requisitos doctrinarios que deben reunir los métodos para determinar las contribuciones.
6. Formule un cuadro comparativo de las leyes de impuestos federales vigentes, señalando el procedimiento que utilizan doctrinaria y legalmente, para la determinación y liquidación de la contribución correspondiente.
Para lograr lo anterior, se debe investigar previamente el contenido de las leyes de los impuestos correspondientes.
7. Elabore un esquema que contenga las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.
8. Formule un esquema que contenga los requisitos de inicio de toda orden de visita en el domicilio fiscal.
9. Formule un esquema que contenga qué contribuyentes están obligados a dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales.
10. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Explique qué entiende por nacimiento o causación de las contribuciones.
2. Cite tres ejemplos de nacimiento o causación de las contribuciones.
3. Determine cuándo se causan los impuestos, los derechos, las aportaciones de seguridad social y las contribuciones especiales.
4. Determine con ejemplos los supuestos que generan la causación de las contribuciones.
5. Defina el concepto de determinación de las contribuciones.
6. Señale a quiénes les corresponde la determinación de las contribuciones.
7. Expresa las diferencias entre nacimiento o causación, determinación y liquidación o cuantificación de las contribuciones.
8. Explique los supuestos variantes del nacimiento o causación, de la determinación y de la liquidación o cuantificación de las contribuciones.

9. Señale los métodos para la determinación de las contribuciones, reconocidos por la doctrina.
10. Defina el método indiciario.
11. Explique los principales métodos indiciarios.
12. Defina el método objetivo.
13. Explique en qué consiste el método declarativo.
14. Mencione los métodos declarativos más comunes.
15. Señale en qué consiste la declaración jurada universal y la particular.
16. Explique el método declarativo con inspección de libros.
17. Precise en qué consiste el método declarativo exigido al pagador o retenedor.
18. Explique los requisitos doctrinarios de los métodos para la determinación y liquidación o cuantificación de las contribuciones.
19. Señale los procedimientos establecidos por el Código Fiscal de la Federación, para determinar y liquidar las contribuciones.
20. Explique el procedimiento de liquidación sobre base cierta.
21. Explique el procedimiento de liquidación sobre base presunta.
22. Defina el concepto de crédito fiscal.
23. Determine la época de pago de los créditos fiscales.
24. Precise cuándo son exigibles los créditos fiscales.
25. Señale cuál es el medio de efectuar los pagos de las contribuciones en nuestra legislación fiscal federal.
26. Mencione cuál es el medio del que disponen las autoridades para exigir los créditos fiscales que no fueron cubiertos o garantizados dentro de los plazos legales.
27. Exprese los requisitos que debe reunir todo dictamen fiscal para que se presuma cierto salvo prueba en contrario.

23. Extinción de la obligación contributiva o tributaria (crédito fiscal)

23.1. Introducción • 23.2. El pago • 23.2.1. Concepto y objeto • 23.2.2. Principios que rigen el pago • 23.2.3. Requisitos del pago • 23.2.4. Formas de pago • 23.2.5. Prelación de los créditos fiscales • 23.2.6. Efectos del pago • 23.2.7. Clases de pago • 23.2.8. Formas de acreditar el pago • 23.2.9. El pago mediante declaración • 23.2.10. Devolución de cantidades a favor de los contribuyentes • 23.3. Compensación • 23.4. La condonación • 23.5. La cancelación • 23.6. La prescripción • 23.7. La adjudicación de bienes en remate • 23.8. La confusión

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Establecer las formas de extinción de la obligación contributiva o tributaria, así como los diversos momentos en que se presentan.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 23.1. Determinar las formas de extinción de la obligación contributiva o tributaria.
- 23.2. Expresar qué se entiende por pago para efectos fiscales.
- 23.3. Determinar cuál es el objeto del pago.
- 23.4. Señalar los principios, los requisitos y las formas de pago que acepta la legislación.
- 23.5. Determinar la prelación de los créditos fiscales.
- 23.6. Mencionar los efectos que surten los pagos.

- 23.7. Explicar las clases de pago.
- 23.8. Expresar qué entiende por compensación.
- 23.9. Señalar los requisitos para que proceda la compensación.
- 23.10. Definir qué se entiende por condonación.
- 23.11. Señalar los requisitos para que proceda la condonación.
- 23.12. Determinar qué se entiende por cancelación.
- 23.13. Expresar en qué forma se da la adjudicación de bienes.
- 24.14. Señalar cuándo se presenta la confusión.

23.1. INTRODUCCIÓN

Una vez que se ha determinado la obligación contributiva en cantidad líquida, es decir, que se ha fijado o cuantificado su monto en cantidad cierta a cargo del contribuyente, surge el crédito fiscal, y de no encontrarse en duda su procedencia, corresponde al sujeto pasivo extinguir la obligación a su cargo dentro del plazo señalado para tal efecto en la ley fiscal respectiva, toda vez que de no hacerlo dentro de dicho plazo, el crédito fiscal se hace exigible, siendo obligación de la autoridad exigir su cumplimiento a través del procedimiento administrativo de ejecución.

En materia fiscal son aplicables los mismos principios jurídicos que rigen la extinción de las obligaciones civiles, o sea las contraídas solamente entre particulares, como lo es la compraventa por ejemplo; pero no le son aplicables del todo al derecho fiscal, porque éste sólo admite como formas de extinción de las obligaciones contributivas el pago, la compensación, la condonación, la prescripción, la cancelación —que sólo existe administrativamente o internamente, pues no libera al contribuyente de su obligación—, la adjudicación de bienes y por excepción puede presentarse la confusión.

23.2. EL PAGO

23.2.1. Concepto y objeto

El pago es la forma más común de extinguir los créditos fiscales, y se cumple entregando la cosa o cantidad debida; es el que satisface plenamente los fines y propósitos de la obligación contributiva, porque una de las funciones propias del derecho fiscal es regular la forma en que el Estado obtiene, de los particulares, los recursos económicos necesarios para cubrir los gastos públicos.

El objeto del pago. O su finalidad, es la realización o cumplimiento de la prestación en que consiste el crédito fiscal.

23.2.2. Principios que rigen el pago

Los principios a que queda sujeto el pago que se realice, son los siguientes:

- El principio de indentidad. Significa que la prestación que es objeto del crédito fiscal, es la que ha de cumplirse y no otra; si la deuda consiste en dinero, deberá cumplirse en dinero y no en bienes distintos. En materia fiscal, todas las prestaciones deben cubrirse en dinero, con excepción de las contribuciones que expresamente se establece que su pago se realice en especie.
- El principio de integridad. Consiste en considerar pagado el crédito fiscal, hasta que sea cubierto en su totalidad.
- El principio de indivisibilidad. Consiste en que el pago del crédito fiscal, no deberá hacerse en parcialidades, salvo autorización expresa de la autoridad fiscal.

23.2.3. Requisitos del pago

El pago que se realice, queda condicionado a cumplir con los siguientes requisitos:

- El lugar de pago. Se refiere al lugar geográfico o bien a la autoridad ante la que se debe hacer el pago, a este respecto el artículo 4o., del Código Fiscal de la Federación, establece que la recaudación proveniente de todos los ingresos de la Federación, aun cuando se destinen a un fin específico, se hará por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por las oficinas que dicha Secretaría autorice o bien por conducto de las instituciones de crédito autorizadas, correspondientes al área geográfica donde tenga su domicilio fiscal el contribuyente.
- Tiempo o época de pago. Se refiere a los plazos en los que se debe pagar el crédito fiscal, ya sea en fecha determinada, o bien quincenal, mensual, bimestral, cuatrimestral, anual, que deben mencionarse claramente en la ley fiscal respectiva; en caso de omisión se aplicarán las reglas que establece para tal efecto el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, según se trate de contribuciones que se calculen por periodos, de retención o de recaudación de contribuciones.
- Forma de pago. Se refiere a los medios en que quedará cubierto el crédito fiscal, en efectivo o en especie.

23.2.4. Formas de pago

Al efecto el artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que las contribuciones y sus accesorios deben ser pagaderos en moneda nacional y que se aceptarán como medios de pago los siguientes:

Cheque certificado

Es el que se emite por el librador, con la declaración que se hace constar en el mismo documento, por el librado, de que existen en su poder fondos bastantes para pagarlo. Es decir, la institución de crédito, previamente de la provisión de fondos del librado, descuenta el importe del cheque que certifica. Se exige que el cheque sea nominativo, por importe determinado y no es negociable.

Giros postales

Consiste en el envío de dinero por conducto del Sistema Postal Mexicano, mediante el cual una oficina de correos expide a otra oficina de correos de un lugar distinto, una orden de pago a favor de un tercero, y a cargo del solicitante.

Giros telegráficos

Consiste en el envío de dinero por conducto de una oficina de telégrafos, la cual expide a otra oficina de telégrafos de un lugar distinto, una orden de pago a favor de un tercero, y a cargo del solicitante.

Giros bancarios

Es el documento consistente en cheque nominativo no negociable que expide una institución de crédito a cargo, y a favor de un tercero, el cual es pagadero a la vista, en plaza diversa. Consiste en la operación que realiza una institución de crédito, de enviar dinero de una plaza a otra, expidiendo a otro banco una orden de pago a favor de un tercero residente en plaza distinta a la del banco girador y a cargo del solicitante.

Cheques personales no certificados, cuando lo permitan las disposiciones fiscales

Para pagar contribuciones federales y aportaciones de seguridad social, con cheques personales expedidos por los contribuyentes, personas físicas o morales, se deben cumplir con los siguientes requisitos:

- En el anverso, en la carátula, deben contener la leyenda “para abono en cuenta bancaria de la Tesorería de la Federación, y/u órgano equivalente”.
- En el reverso se debe asentar la siguiente leyenda: “Cheque librado para el pago de contribuciones federales a cargo del contribuyente (nombre del contribuyente, con Registro Federal de Contribuyentes (clave del RFC del contribuyente)).
- Las anotaciones deberán hacerse en cualquier lugar disponible, siempre que no obstruya los datos del cheque o lo invalide.

En moneda extranjera

Se considera cualquier otra unidad monetaria, distinta al “peso”, que es la moneda de curso legal en nuestro país, ya sea en billetes o en monedas metálicas, con la denominación que se establezca por la Ley Monetaria de los Estados Unidos Mexicanos.

Nuestra legislación fiscal permite que se efectúen pagos en el extranjero, los cuales se podrán realizar en la moneda del país de que se trate. En estos casos, para determinar las contribuciones y sus accesorios, se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el *Diario Oficial de la Federación*, el día anterior a aquél en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Asimismo, cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o en su defecto cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México.

La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América, que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de cambio que publique el Banco de México, por el equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquel que corresponda.

23.2.5. Prelación de los créditos fiscales

El artículo 20 del Código Fiscal de la Federación, establece que los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden:

- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- Indemnización del 20 por ciento sobre el valor del cheque presentado en tiempo y no pagado por la institución de crédito.

En los términos del último párrafo del artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación, quien haga el pago de los créditos fiscales, deberá obtener de la oficina

recaudadora, el recibo oficial o la forma valorada expedidas y controladas exclusivamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, o la documentación que en las disposiciones fiscales respectivas se establezca que deba constar la impresión original de la máquina registradora. Tratándose de pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, se deberá obtener la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo correspondiente.

23.2.6. Efectos del pago

El efecto principal del pago es la extinción del crédito fiscal y, por ende, liberar al deudor o contribuyente de la obligación, y para que se produzca dicho efecto, se requiere que el pago reúna los siguientes requisitos:

- Que el pago haya sido recibido por la autoridad fiscal, lisa y llanamente, sin condición de ninguna naturaleza.
- Que en el pago haya mediado buena fe de parte del contribuyente, o sea que la cantidad determinada sea sobre bases ciertas y reales.

23.2.7. Clases de pago

De nuestra legislación fiscal, se desprende que existen varias clases de pago, que son:

El pago liso y llano de lo debido

Es el que se efectúa sin objeción de ninguna naturaleza; es lo que el contribuyente adeuda conforme a la ley.

El pago liso y llano de lo indebido

Consiste en el entero de una cantidad mayor a la debida, o que no se adeuda.

Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, en este caso, el contribuyente es deudor de los créditos fiscales, pero al hacer el pago en la oficina correspondiente, entrega por error una cantidad mayor a la que legalmente le corresponda pagar.

Este pago en cantidad mayor, puede derivar de un error de hecho o un error de derecho, o bien porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente.

El *pago por error de hecho*, tiene su origen en simples equivocaciones o en apreciaciones falsas de la realidad, que el contribuyente comete sobre determinados hechos que originan que pague una cantidad mayor a la debida. Por ejemplo, hacer el cálculo aritmético de la contribución en forma equivocada.

El *pago de cantidad mayor a la debida por error de derecho*, tiene su origen en la aplicación o interpretación equivocada que hace el contribuyente de la ley fiscal respectiva, como el considerar que dicha ley grava un ingreso, que realmente está exento.

El *pago de cantidad mayor a la debida porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente*, tiene su origen en la actual Ley del Impuesto sobre la Renta, que ordena se efectúen pagos provisionales o retenciones a cuenta, y al final del ejercicio, resulta un saldo a favor del contribuyente.

El *pago liso y llano de lo indebido de una cantidad que no es adeudada*, tiene su origen en un error de hecho o en un error de derecho. El pago de lo indebido por un error de hecho, deriva de situaciones que hacen creer al contribuyente que es deudor del crédito fiscal que se le reclama y paga inmediatamente, y en realidad no es deudor. El pago de lo indebido por error de derecho, tiene su origen en la interpretación equivocada de la ley fiscal al considerarse contribuyente, cuando en realidad no lo es.

El pago en garantía

Es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de la obligación contributiva, para el caso de coincidir en definitiva, en el futuro, con la situación prevista por la ley. Por ejemplo, al introducir al país temporalmente mercancía extranjera, debe garantizarse el pago de los impuestos de importación que se causarían, en caso de no regresar al extranjero dichas mercancías.

El pago provisional

Es aquel que deriva de una autodeterminación sujeta a verificación por parte de la autoridad fiscal. En este caso, el contribuyente durante el ejercicio fiscal realiza enteros al fisco, conforme a reglas de determinación previstas en la ley, para obtener el importe del pago provisional, y al final del ejercicio presenta su declaración anual en la cual se reflejará su situación real durante el ejercicio correspondiente. Por ejemplo, el pago provisional a cargo de las sociedades mercantiles, establecido en el título II de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El pago de anticipos o a cuenta

Es el que se entera en el momento de la percepción del ingreso gravado y a cuenta de lo que ya le corresponde al fisco. Por ejemplo, en la enajenación de inmuebles por las personas físicas, al momento de la celebración del contrato respectivo se debe hacer un anticipo, a cuenta de lo que corresponderá al formular su declaración anual, de conformidad con el título IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El pago definitivo

Es el que deriva de una autodeterminación no sujeta a verificación por parte de la autoridad fiscal. Por ejemplo, el pago del impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.

Pago extemporáneo

~~Es el que se efectúa fuera del plazo legal para pagarlo.~~

El pago extemporáneo espontáneo

Se presenta cuando no media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y da lugar a que además de cubrirse el importe principal actualizado, se tengan que pagar los recargos correspondientes y no se impondrán multas según lo dispuesto por el artículo 73 del Código Fiscal de la Federación.

El pago extemporáneo a requerimiento

Se presenta cuando media gestión de cobro por parte de la autoridad fiscal, y tiene como consecuencia que además de que se cubra el importe del crédito principal actualizado y los recargos respectivos, se tengan que pagar también las multas correspondientes.

Tiene su origen el pago extemporáneo en una prórroga o en mora del contribuyente.

El pago extemporáneo por prórroga

Se presenta cuando la autoridad fiscal, autoriza previamente al contribuyente su entero fuera del plazo señalado por la ley.

Cuando se solicite pagar en forma extemporánea por prórroga, se debe cumplir con lo establecido para tal efecto por el artículo 66 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala las limitaciones y requisitos siguientes:

- Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios.
- El plazo que se conceda no deberá exceder de cuarenta y ocho meses.
- La primera parcialidad será el resultado de dividir el saldo del adeudo inicial a la fecha de la autorización, entre el número de parcialidades solicitadas.

Para estos efectos el saldo del adeudo inicial a la fecha de autorización, se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

- El monto de las contribuciones omitidas actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.

- Las multas que correspondan actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se conceda la autorización.
- Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación.

- El saldo que se utilizará para el cálculo de las parcialidades restantes, será el resultado de restar la primera parcialidad al saldo del adeudo inicial determinado conforme a este artículo.
- El saldo que resulte para las parcialidades restantes, se expresará en Unidades de Inversión vigentes al momento de la autorización de pago en parcialidades, de conformidad con las disposiciones expedidas por el Banco de México.
- La segunda y siguientes parcialidades se calcularán tomando en consideración el saldo expresado en Unidades de Inversión a que se refiere el párrafo anterior y el promedio de las tasas de recargos por prórroga determinadas conforme a la Ley de Ingresos de la Federación correspondientes al mes en que se solicite la autorización y a los dos meses anteriores, debiendo calcularse para el número de parcialidades restantes, montos idénticos denominados en Unidades de Inversión, que a valor presente, descontados al promedio de las tasas de recargos antes mencionado, sumen el saldo del adeudo inicial menos la primera parcialidad.
- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá los formatos de pago que entregará al contribuyente en forma semestral, los montos a pagar mensualmente en Unidades de Inversión.
- Al momento del pago, los montos en Unidades de Inversión se reexpresarán en pesos conforme al índice que para estos efectos reporte el Banco de México a la fecha en que se efectúe el pago.
- Cuando no se paguen oportunamente los montos de las parcialidades autorizadas, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por prórroga sobre la totalidad de la parcialidad no cubierta oportunamente. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.
- En caso de que el contribuyente cubra, en tiempo y monto, las primeras doce parcialidades, la tasa de recargos que se hubiera establecido para el crédito, se reducirá en un 10 por ciento para efectos de calcular las parcialidades restantes. El contribuyente perderá este beneficio si posteriormente incumple, en tiempo y en monto, el pago de alguna de las parcialidades restantes. En este caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público modificará al término del semestre correspondiente el monto a pagar en Unidades de Inversión de las parcialidades restantes.
- Los contribuyentes que cubran, en tiempo y monto la totalidad de las parcialidades convenidas, recibirán una bonificación del 5 por ciento calculada sobre el saldo del adeudo inicial actualizado desde el mes correspondiente a la autorización del pago en parcialidades y hasta el mes en que se liquide la última

de ellas, siempre que el número de parcialidades autorizadas y pagadas sea igual o superior a veinticuatro.

- Lo dispuesto en los dos párrafos precedentes no será aplicable a los adeudos fiscales que las autoridades fiscales hayan determinado o determinen mediante resolución que hubiera sido notificada al contribuyente.
- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público establecerá mediante reglas de carácter general los mecanismos y requisitos necesarios para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior.
- Las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos exigirán que se garantice el interés fiscal en los términos de este Código y de su Reglamento.
- En el caso de que las garantías ofrecidas sean las únicas que pueda otorgar el contribuyente, las autoridades fiscales podrán autorizar el pago a plazos cuando la garantía sea insuficiente para cubrir el crédito fiscal en los términos del artículo 141 del Código Fiscal de la Federación. Cuando en este último supuesto, las autoridades comprueben que el contribuyente puede ofrecer garantía adicional, podrán exigir la ampliación de la garantía, sin perjuicio de aplicar las sanciones que procedan. Si el contribuyente no amplía, quedará revocada la autorización.
- Quedará revocada la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:
 - Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía amplíe la que resulte insuficiente.
 - El contribuyente sea declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.
 - El contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas.
- No procederá la autorización para pagar en parcialidades, cuando se trate de contribuciones que debieron pagarse en los tres meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto cuando se cumplan con los requisitos que al efecto establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general o en los casos de aportaciones de seguridad social.
- No obstante lo previsto en el punto anterior, la autorización a que se refiere este artículo no procederá tratándose de contribuciones pagaderas en los plazos a que se refiere dicho punto, cuando las mismas se adeuden con motivo de importación o exportación.
- La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo insoluto de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago en parcialidades.

El pago extemporáneo por mora

Se presenta cuando el contribuyente injustificadamente deja de pagar el crédito fiscal dentro del plazo señalado por la ley.

Cuando se solicite pagar en forma extemporánea por mora del contribuyente, se deben pagar los recargos correspondientes conforme lo establecido por el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, el cual señala lo siguiente:

- Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.
- Además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno.
- Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones actualizadas por el periodo a que se refiere este párrafo, la tasa que resulte de sumar las aplicables en cada año para cada uno de los meses transcurridos en el periodo de actualización de la contribución de que se trate.
- La tasa de recargos para cada uno de los meses de mora será la que resulte de incrementar en 50 por ciento a la que mediante ley fije anualmente el Congreso de la Unión.
- Los recargos se causarán hasta por diez años.
- Los recargos se calcularán sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, la indemnización del 20 por ciento sobre el importe de los cheques no pagados por las instituciones de crédito, los gastos de ejecución y las multas por infracción a disposiciones fiscales.
- Los recargos se causarán por cada mes o fracción que transcurra a partir del día en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe.
- En los casos de garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros, los recargos se causarán sobre el monto de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, cuando no se pague dentro del plazo legal.
- Cuando el pago hubiera sido menor al que corresponda, los recargos se computarán sobre la diferencia.
- Cuando los recargos determinados por el contribuyente sean inferiores a los que calcule la oficina recaudadora, ésta deberá aceptar el pago y procederá a exigir el remanente.
- El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20 por ciento del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización del 20 por ciento, o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

- Si se obtiene autorización para pagar a plazos, ya sea en forma diferida o en parcialidades, se causarán además los recargos que establece el artículo 66 de este Código, por la parte diferida.
- En el caso de aprovechamientos, los recargos se calcularán de conformidad con lo dispuesto en este artículo sobre el total del crédito fiscal, excluyendo los propios recargos, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere este artículo. No causarán recargos las multas no fiscales.
- En ningún caso las autoridades fiscales podrán liberar a los contribuyentes de la actualización de las contribuciones o condonar total o parcialmente los recargos correspondientes.

23.2.8. Formas de acreditar el pago

El pago del importe de los créditos fiscales puede acreditarse, mediante la declaración respectiva, la liquidación que se haya formulado para tal efecto, retención de terceros, recaudación o con los documentos y bienes en los que consten adheridos los timbres, marbetes, sellos u otros signos establecidos por la ley fiscal correspondientes para tal efecto.

23.2.9. El pago mediante declaración

En nuestro sistema fiscal todas las contribuciones cuya determinación y liquidación le corresponda al contribuyente, debe obtenerse su importe a pagar, según los datos que resulten de acuerdo a la declaración o manifestación que se presente, por excepción se pagan las contribuciones mediante liquidación efectuada por las autoridades fiscales, marbetes o formas valoradas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Por lo que corresponde a las declaraciones, los contribuyentes, en la propia declaración que se presenta, lo hacen bajo protesta de decir verdad, que los datos asentados en la misma son ciertos, esta clase de declaración es la que se denomina universal.

La legislación fiscal establece que el pago de las contribuciones se realice mediante declaración, en virtud de que es útil y práctico, tanto para las autoridades fiscales, como para los propios contribuyentes, las cuales se identifican con claves respecto de la contribución a la que corresponda y la clase de pago que se realice, además se regula el tamaño de la forma a utilizar y el color de la misma, para efectos de unificar y facilitar su utilización.

El pago de las contribuciones correspondientes debe hacerse en la fecha o plazo señalado en la ley fiscal respectiva, y de conformidad con lo establecido por el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación, dicho pago debe hacerse mediante declaración,

en las formas autorizadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, debiendo proporcionar el contribuyente el número de ejemplares, los datos e informes y adjuntar los documentos que dichas formas requieran. Los datos de identificación personal del contribuyente se proporcionarán mediante el "código de barras" en los casos que señale la citada Secretaría, en las reglas de carácter general que al efecto expida.

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones o aviso y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieren sido aprobadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los obligados a presentarlas las formularán por escrito por triplicado que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretenden cumplir; en caso de que se trate de la obligación de pago, se deberá señalar además el monto del mismo.

Los contribuyentes que tengan obligación de presentar declaraciones periódicas de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para efectos del Registro Federal de Contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad a pagar o saldo a favor, así como la primera declaración sin pago. Cuando se presente una declaración de pago provisional sin impuesto a cargo, se presumirá que no existe impuesto a pagar en las declaraciones de pago provisional posteriores que no sean presentadas.

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones están obligadas a formular y presentar a nombre de sus representadas las declaraciones.

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso, y se omita hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

El artículo 32 del Código Fiscal de la Federación establece que:

Las declaraciones que presenten los contribuyentes, serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en dos ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación. En los siguientes casos no operará la anterior limitación:

- I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
- II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
- III. Cuando el contribuyente haga dictaminar por contador público autorizado sus estados financieros, podrá corregir, en su caso, la declaración original como consecuencia de los resultados obtenidos en el dictamen respectivo.
- IV. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de la ley.

La modificación de las declaraciones se efectuará mediante la presentación de la declaración complementaria que modifique los datos de la original.

23.2.10. Devolución de cantidades a favor de los contribuyentes

Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, a la que legalmente le corresponda pagar, ya sea por error de hecho o de derecho, o bien porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente, procede la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o que procedan conforme a las leyes fiscales, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando deriven de actos de autodeterminación del contribuyente, puesto que si lo que se paga de más, deriva en cumplimiento de un acto de autoridad, la obligación de devolver por parte de la autoridad fiscal, nace cuando dicho acto haya quedado insubsistente o sin efectos.

Al efecto, en los términos del citado artículo, la devolución puede efectuarse, con las limitaciones y requisitos siguientes:

- Las autoridades fiscales están obligadas a devolver las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan de conformidad con las leyes fiscales.
- La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del contribuyente.
- La devolución podrá hacerse mediante cheque nominativo para abono en cuenta del contribuyente o certificados expedidos a nombre de éste.
- Los certificados se podrán utilizar para cubrir cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor.
- Los retenedores podrán solicitar la devolución siempre que ésta se haga directamente a los contribuyentes.
- Si la contribución se calcula por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor de quien presentó la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de resolución o sentencia firmes de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución independientemente de la presentación de la declaración.
- Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto queda insubsistente, con excepción de la determinación por parte de la autoridad fiscal de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación de devolución.
- Cuando se solicite la devolución, se deberá efectuar dentro del plazo de cincuenta días hábiles siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente, con todos los datos, informes y documentos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
- Las autoridades fiscales para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la presentación, de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y estén relacionados con la misma.

En este supuesto el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiere notificado el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales y la

fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente, no se computará en la determinación del plazo de cincuenta días antes mencionados.

- No se considerará que las autoridades inician el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando soliciten datos, informes o documentos relacionados con la solicitud de devolución, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.
- El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda actualizada conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la devolución se efectúe.
- Si la devolución no se efectuare dentro del indicado plazo de cincuenta días, computados en los términos antes indicados, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán a partir del día siguiente al del vencimiento de dicho plazo, conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, que se aplicará sobre la devolución actualizada.
- Cuando el fisco federal deba pagar intereses a los contribuyentes sobre las cantidades actualizadas que les deba devolver, pagará dichos intereses conjuntamente con la cantidad principal objeto de la devolución actualizada.
- El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho a obtener del fisco federal la devolución de dichas cantidades y el pago de intereses conforme a una tasa que será igual a la prevista para los recargos por mora, sobre las cantidades actualizadas que se hayan pagado indebidamente. En este caso el contribuyente puede optar por la compensación.
- En ningún caso los intereses a cargo del fisco federal excederán de los que se causen en diez años.
- Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución de cantidades señaladas como saldo a favor en las declaraciones presentadas por los contribuyentes, sin que medie más trámite que el requerimiento de datos, informes o documentos adicionales, o la simple comprobación de que se efectuaron los pagos de contribuciones que el contribuyente declara haber hecho, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente.

Esto trae como consecuencia, que la autoridad fiscal no está obligada a demandar al contribuyente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, para dejar sin efectos dicha resolución que contiene la orden de devolución, la cual puede desconocerse en cualquier tiempo por la autoridad fiscal, como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, mediante una visita domiciliaria, o una revisión de gabinete o de escritorio en las oficinas de las propias autoridades.

- Si la devolución se hubiere efectuado y no procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, sobre las cantidades actualizadas tanto por las devueltas indebidamente, como por las de

los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal, o sea en cinco años.

La devolución mediante certificados sólo se podrá hacer cuando los contribuyentes tengan obligación de retener contribuciones, de efectuar pagos provisionales mediante declaración, y cuando así lo soliciten.

23.3. COMPENSACIÓN

La compensación como forma de extinción de créditos fiscales tiene lugar cuando tanto el fisco, como contribuyente son acreedores y deudores recíprocos, siempre que se trate de la aplicación de la misma ley fiscal, compensándose las deudas hasta por el importe de la menor.

Las deudas son líquidas, cuando ambas están precisadas en su monto.

Las deudas son exigibles, cuando el derecho del acreedor no se encuentra sujeto a duda, o sea que su pago no pueda rehusarse.

Por ejemplo, si un contribuyente tiene derecho a una devolución de \$15 000.00 por concepto de impuesto sobre la renta, y a su vez el fisco tiene sobre el mismo contribuyente, el derecho de exigirle el pago de la cantidad de \$20 000.00 por concepto del mismo impuesto, en este caso, tanto el fisco como el contribuyente son deudores y acreedores recíprocos y si las deudas son líquidas y exigibles, operará la compensación pagando únicamente \$5 000.00 el contribuyente.

Cuando se paga una cantidad mayor a la debida, a la que legalmente le corresponda pagar, ya sea por error de hecho o de derecho, o bien porque la mecánica del impuesto al hacer pagos provisionales, o retenciones a cuenta, al presentar la declaración correspondiente, arroje un saldo a favor del contribuyente, y el contribuyente no opta por solicitar la devolución de las cantidades pagadas indebidamente o que procedan conforme a las leyes fiscales, puede compensarlas contra las que esté obligado a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de una misma contribución, incluyendo sus accesorios, en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación, siempre y cuando deriven de actos de autodeterminación del contribuyente, puesto que si lo que se paga de más, deriva en cumplimiento de un acto de autoridad, el derecho a la compensación, nace cuando dicho acto haya quedado insubsistente o sin efectos.

Al efecto, en los términos del citado artículo, la compensación como forma de extinción de los créditos fiscales, puede efectuarse, con las limitaciones y requisitos siguientes:

- Únicamente los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar.

- La compensación opera respecto de cantidades que un contribuyente tenga a su favor contra las que esté obligado a pagar, ya sea por adeudo propio, o por retención a terceros.
- Las cantidades a compensar deben derivar de la misma contribución, incluyendo sus accesorios. Se entiende que es una misma contribución, si se trata del mismo impuesto, aportación de seguridad social, contribución de mejoras o derecho.
- Al efecto, bastará que efectúen la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el artículo 17-A del Código Fiscal de la Federación, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor, hasta aquel en que la compensación se realice.
- Se deberá presentar el aviso de compensación correspondiente, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la compensación se haya efectuado.
- Si las cantidades que tengan a su favor los contribuyentes no derivan de la misma contribución por la cual están obligados a efectuar el pago, podrán compensar dichos saldos en los casos y cumpliendo con los requisitos que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público establezca mediante reglas de carácter general.
- Si se trata de contribuyentes que dictaminaron sus estados financieros por contador público autorizado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, podrán compensar cualquier impuesto federal a su favor contra el impuesto sobre la renta del ejercicio a su cargo y el impuesto al valor agregado del ejercicio a su cargo, excepto el causado por operaciones de comercio exterior, siempre que cumpla con los requisitos establecidos por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.
- El contribuyente que habiendo efectuado el pago de una contribución determinada por él mismo o por la autoridad, interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total o parcialmente, tendrá derecho en lugar de solicitar la devolución, de compensar dichas cantidades a su favor, incluyendo los intereses, contra cualquier contribución que se pague mediante declaración, ya sea a su cargo o que deba enterar en su carácter de retenedor. Si se trata de una contribución con un fin específico, sólo podrán compensarse contra la misma contribución.
- Si la compensación se hubiere efectuado y ni procediera, se causarán recargos en los términos del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida, hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.
- No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación de devolverlas por parte de la autoridad fiscal.
- Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cual-

quier concepto, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación, aun en el caso de que la devolución ya hubiera sido o no solicitada, contra las cantidades que los contribuyentes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. En este caso se notificará personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

23.4. LA CONDONACIÓN

La condonación es la liberación de una deuda, hecha a título gratuito, por el acreedor en favor del deudor, o sea es el perdón de la deuda o la liberación que el acreedor otorga por cualquier motivo en favor del deudor, extinguiendo la obligación.

La condonación es una figura jurídica de carácter contributivo, que se ha creado con el fin de que la administración fiscal se encuentre en posibilidad de declarar extinguidos créditos fiscales cuando la situación económica reinante en el país, o en parte de él lo ameriten, o para atemperar el rigor de la ley, tratándose de la imposición de multas.

El Código Fiscal de la Federación en su artículo 39, regula lo relativo a la condonación de créditos fiscales, en favor de los contribuyentes, sometiéndola a los requisitos y limitaciones siguientes:

- Únicamente puede concederse la condonación de créditos fiscales por el Ejecutivo Federal.
- La condonación puede ser total o parcial, incluyendo los accesorios.
- Está condicionada a que se haya afectado o se trate de impedir que se afecte:
 - La situación de algún lugar o región del país;
 - Una rama de actividad económica;
 - La producción o venta de productos;
 - La realización de una actividad económica;
 - Así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.
- Debe ser mediante resoluciones de carácter general, que señalen:
 - Las contribuciones a que se refieren;
 - El monto o proporción de los beneficios;
 - Requisitos que deben cumplir los interesados.

El artículo 74 del Código Fiscal de la Federación, regula a su vez lo relativo a la condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales, sometiéndola a los requisitos y limitaciones siguientes:

- I. La facultad exclusiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- II. La condonación es por multas que se hayan impuesto únicamente por violación a las disposiciones fiscales, inclusive las determinadas por el propio contribuyente.

- III. Es una facultad discrecional, apreciando las circunstancias de cada caso, y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.
- IV. La condonación de multas puede ser total o parcial, a discreción de la autoridad fiscal.
- V. Sólo procede la condonación de multas cuando hayan quedado firmes, o sea que no hayan sido impugnadas, y que ningún otro acto administrativo conexo sea materia de impugnación.
- VI. La solicitud de condonación no constituirá instancia, y las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto, no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el Código Fiscal de la Federación.
- VII. La solicitud de condonación, dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal de la Federación.

23.5. LA CANCELACIÓN

Cancelar significa anular o dejar sin efectos una obligación. En materia fiscal, la cancelación no es en esencia la extinción de los créditos fiscales, porque ésta no libera a los obligados de su pago.

La cancelación de los créditos fiscales, de las cuentas públicas, es de efectos internos o administrativos de las oficinas de la propia Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y se genera por dos situaciones:

- Por incosteable el cobro. En este caso un crédito fiscal es incosteable, por su escasa cuantía, lo que hace antieconómico para el fisco proceder a su cobro.
- Por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios. En el segundo caso es incobrable, cuando el obligado o responsable solidario son insolventes o han muerto sin dejar bienes.

En ambos casos no se libera al deudor o al responsable solidario de su pago, lo que implica que aun cancelado un crédito fiscal, si el particular va y lo paga voluntariamente, la autoridad debe recibir el pago; o bien si el deudor o responsable solidario, llegan a tener solvencia económica, la autoridad fiscal al tener conocimiento de dicha circunstancia debe exigir el crédito fiscal insoluto, si no ha operado la prescripción en los términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

23.6. LA PRESCRIPCIÓN

La prescripción es una forma de extinción de los créditos fiscales, por el solo transcurso del tiempo, en la forma y términos previstos para tal efecto por la ley.

Tomando en cuenta la importancia de esta figura se trata por separado en el siguiente capítulo.

23.7. LA ADJUDICACIÓN DE BIENES EN REMATE

La adjudicación de bienes en remate, como forma de extinción de los créditos fiscales, se adjudica a los bienes embargados, al valor que corresponda para la almoneda de que se trate.

Esta situación se presenta cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, inicia el procedimiento administrativo de ejecución, embargando bienes al deudor, y previos los demás trámites legales, procede al remate de los mismos, y al no existir postores, o aun habiéndolos, el fisco opta por adjudicarse los bienes, en el valor que corresponda para la almoneda de que se trate. En este caso se extinguirá el crédito fiscal, hasta por el importe del valor de la adjudicación.

23.8. LA CONFUSIÓN

La confusión como forma de extinción de las obligaciones fiscales no se encuentra contemplada en nuestra legislación fiscal actualmente, y se presenta cuando el carácter de deudor y acreedor, por situaciones excepcionales, se reúnen en una misma persona.

De manera excepcional, puede presentarse esta situación en materia fiscal, toda vez que puede darse el supuesto de que una persona fallezca sin tener herederos legítimos, caso en el cual los bienes pasarán al Estado. Si el contribuyente adeudaba créditos fiscales, y el Estado adquiere los bienes, dichos créditos se extinguen por confusión, por no existir la posibilidad de cobrar los mismos a terceras personas, puesto que fue el Estado, quien adquirió los bienes del deudor fallecido.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje, que el alumno realice por escrito, en forma individual o por equipo, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las formas de extinción de los créditos fiscales.
2. Elabore un esquema que contenga:
 - Los principios que rigen el pago.
 - Los requisitos del pago.
 - Las formas de pago que admite la legislación fiscal federal.
 - La prelación de los créditos fiscales.
 - Las clases de pago.

3. Formule un esquema que contenga los requisitos que deben reunirse para solicitar la devolución de cantidades pagadas indebidamente.
4. Formule un cuadro sinóptico que contenga los requisitos para que opere compensación.
5. Formule un cuadro sinóptico que contenga los requisitos de la condonación.
6. Elabore un esquema que contenga las reglas para la autorización del pago extemporáneo por prórroga.
7. Elabore un esquema que contenga las reglas para el cálculo de los recargos por mora.
8. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Señale las formas de extinción de los créditos fiscales.
2. Mencione qué se entiende por pago.
3. Defina qué se entiende por objeto del pago.
4. Explique los principios y los requisitos que rigen el pago.
5. Mencione las formas de pago que admite la legislación fiscal federal.
6. Exprese qué se entiende por prelación de los créditos fiscales.
7. Determine cuáles son los efectos del pago.
8. Señale las clases de pago que existen.
9. Explique las clases de pago liso y llano.
10. Mencione qué entiende por pago en garantía.
11. Exprese qué se entiende por pago provisional.
12. Señale qué se entiende por pago de anticipos.
13. Mencione qué se entiende por pago definitivo.
14. Exprese qué se entiende por pago extemporáneo.
15. Explique las clases de pago extemporáneo.
16. Determine cuál es el origen del pago extemporáneo.
17. Exprese qué se entiende por compensación.
18. Explique qué son deudas líquidas y exigibles.
19. Señale los requisitos para que proceda la compensación.
20. Defina qué se entiende por condonación.
21. Determine los requisitos para que proceda la condonación de contribuciones.
22. Exprese los requisitos para que proceda la condonación de multas fiscales.
23. Señale cuándo procede la cancelación de créditos fiscales.
24. Determine cuál es el efecto de la cancelación.
25. Defina qué se entiende por prescripción.
26. Defina qué se entiende por confusión.
27. Exprese cuándo se presenta la forma de extinción de créditos fiscales por confusión.

24. Prescripción y caducidad

24.1. Introducción • 24.2. Concepto de prescripción para efectos fiscales • 24.3. La prescripción que corre a favor del contribuyente • 24.3.1. Término de la prescripción • 24.3.2. Interrupción del término de la prescripción • 24.3.3. La suspensión del término de prescripción • 24.3.4. Renuncia a la prescripción ganada • 24.3.5. Forma de hacer valer la prescripción • 24.4. La prescripción que corre a favor del fisco • 24.4.1. Término de la prescripción • 24.4.2. Interrupción del término de la prescripción • 24.4.3. La suspensión del término de la prescripción • 24.5. La caducidad • 24.5.1. Concepto de caducidad • 24.5.2. Plazo para que opere la caducidad • 24.5.3. La interrupción y la suspensión del plazo de la caducidad • 24.5.4. Forma de hacerse valer la caducidad • 24.6. Diferencias entre prescripción y caducidad

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Establecer el concepto de prescripción y de caducidad para efectos fiscales, así como determinar sus diferencias, los plazos para que operen y la forma de hacerse valer por el contribuyente.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 24.1. Expresar el concepto de prescripción para efectos fiscales.
- 24.2. Señalar la finalidad de la existencia de la figura jurídica de carácter fiscal de la prescripción.
- 24.3. Mencionar cuál es el término para que opere la prescripción.
- 24.4. Determinar a partir de cuándo empieza a correr el término para que opere la prescripción, tanto a favor del contribuyente como el fisco.
- 24.5. Precisar cuál es el efecto de la interrupción de la prescripción.
- 24.6. Determinar las causas que suspenden el término de la prescripción.

- 24.7. Señalar en qué casos se presenta la renuncia a la prescripción ganada.
- 24.8. Expresar las formas de hacer valer la prescripción.
- 24.9. Determinar cuándo opera la prescripción a favor del fisco.
- 24.10. Expresar el concepto de caducidad para efectos fiscales.
- 24.11. Determinar los plazos para que opere la caducidad.
- 24.12. Mencionar en qué casos se suspende el plazo para que opere la caducidad.
- 24.13. Expresar las formas de hacer valer la caducidad.
- 24.14. Precisar las diferencias entre la prescripción y la caducidad.

24.1. INTRODUCCIÓN

La prescripción se ha definido tradicionalmente como la adquisición de un derecho o la extinción de una obligación, por el solo transcurso del tiempo, en los términos y condiciones que señale la ley.

Existen dos clases de prescripción, que la doctrina denomina prescripción adquisitiva o positiva y liberatoria o negativa.

La prescripción *adquisitiva* o *positiva*, es un medio legal para llegar a adquirir ciertos bienes; la *liberatoria* o *negativa*, es la extinción de una obligación, generalmente una deuda y el correlativo derecho de hacerla efectiva.

La única clase de prescripción que contempla el Código Fiscal de la Federación, es la prescripción liberatoria o negativa, la cual opera como forma de extinguir el crédito fiscal, tanto a cargo de los contribuyentes, como las cantidades a favor del fisco en cuanto a su obligación de devolver las que procedan conforme a la ley.

Existe otra figura de carácter fiscal llamada *caducidad*, la cual se presenta cuando las autoridades fiscales no ejercitan sus facultades de comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales, durante el plazo que marca la ley.

La justificación de la existencia de estas dos figuras de carácter fiscal, es con el fin de dar seguridad jurídica y certeza en las relaciones del fisco con los contribuyentes, sancionando la negligencia de ambas partes al no exigir oportunamente el cumplimiento de las obligaciones respectivas.

24.2. CONCEPTO DE PRESCRIPCIÓN PARA EFECTOS FISCALES

La prescripción, para efectos fiscales, es la extinción de la obligación de pagar el importe de los créditos fiscales determinados en cantidad líquida, por el transcurso del tiempo previsto por la ley.

Es una forma de extinción de los créditos fiscales a cargo del contribuyente. Constituye además, una especie de sanción a la negligencia en la cobranza de un crédito fiscal por parte del fisco, o al contribuyente por no exigir la devolución de cantidades que se le adeudan conforme a la ley dentro del plazo correspondiente.

La prescripción opera tanto a favor del contribuyente, como a favor del fisco, incluyendo los accesorios del crédito principal.

El artículo 146 del Código Fiscal de la Federación, regula todo lo relativo a la prescripción de los créditos fiscales, el cual al efecto establece:

Artículo 146. El crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años.

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

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

24.3. LA PRESCRIPCIÓN QUE CORRE A FAVOR DEL CONTRIBUYENTE

Si la prescripción corre a favor del contribuyente, resulta por lo tanto en contra del fisco, y queda sujeta a los siguientes requisitos:

24.3.1. Término de la prescripción

El término para que opere la prescripción a favor del contribuyente es de cinco años, el cual se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido. Es decir, a partir del día siguiente en que no fueron cubiertos o garantizados los créditos fiscales, dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

La autoridad fiscal dispone de un medio para exigir el pago de los créditos fiscales, que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos legales, llamado procedimiento administrativo de ejecución.

24.3.2. Interrupción del término de la prescripción

El término para que opere la prescripción es susceptible de interrupción, con cada gestión de cobro que notifique o haga saber la autoridad fiscal al contribuyente; o bien porque éste reconozca expresa o tácitamente la existencia del crédito fiscal.

Se considera gestión de cobro cualquier actuación o gestión de la autoridad, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, tendiente a obtener el cobro del crédito fiscal insoluto, siempre que se haga del conocimiento del contribuyente.

La interrupción del término de la prescripción produce el efecto de inutilizar todo el tiempo que ha transcurrido.

24.3.3. La suspensión del término de prescripción

La suspensión del término de la prescripción se presenta cuando se produce una situación que impide jurídicamente al sujeto activo hacer efectivo el crédito fiscal a su favor.

El efecto o consecuencia de la suspensión del término de la prescripción, es el de detener la cuenta del término transcurrido, para reanudarse una vez desaparecida la causa que dio origen a la suspensión.

24.3.4. Renuncia a la prescripción ganada

La renuncia de la prescripción ganada puede ser expresa, cuando así lo manifieste el contribuyente; o tácita, cuando se realizan hechos que hacen suponer el abandono del derecho adquirido.

Esta situación se presenta cuando una vez transcurrido el término de cinco años y habiendo operado la prescripción del crédito fiscal, el contribuyente lo paga voluntariamente sin objeción alguna, o al ser requerido por la autoridad fiscal, no se opone a su cobro, ni interpone los medios de defensa que correspondan para oponerse al cobro del crédito prescrito.

24.3.5. Forma de hacer valer la prescripción

La prescripción puede hacerse valer de dos formas:

- A petición expresa del contribuyente, solicitando por escrito, ante las autoridades fiscales competentes, la declaratoria de la prescripción de los créditos fiscales a su cargo.
- Oponiéndose como defensa o excepción cuando la autoridad requiera de pago al contribuyente, utilizando los medios de defensa que al efecto establecen las leyes correspondientes, para impugnar los actos o resoluciones de las autoridades fiscales que se consideren ilegales.

24.4. LA PRESCRIPCIÓN QUE CORRE A FAVOR DEL FISCO

Esta situación se presenta cuando el fisco ha recibido cantidades que legalmente no le corresponden por parte del contribuyente, y que tiene la obligación de devolver.

La prescripción que corre a favor del fisco constituye una sanción a la negligencia del contribuyente, por no reclamar o solicitar oportunamente la devolución de las cantidades que haya pagado indebidamente o que tenga a su favor. Circunstancia la cual puede derivar de errores de hecho o de derecho; al hacer los pagos provisionales de acuerdo con las reglas establecidas por la ley fiscal respec-

tiva, al cierre de su ejercicio en su declaración, resulte con un saldo a favor, del cual tiene derecho a la devolución por parte de la autoridad fiscal; o porque el pago se hubiere efectuado por el contribuyente mismo en cumplimiento de una ley o de un acto de la autoridad fiscal y éste interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total, o parcialmente.

24.4.1. Término de la prescripción

El término para que opere la prescripción que corre a favor del fisco es de cinco años, y se inicia a partir de que la devolución pudo ser legalmente exigida o solicitada por el contribuyente.

24.4.2. Interrupción del término de la prescripción

El término para que opere la prescripción a favor del fisco se interrumpe con la solicitud de devolución respectiva, y con cada petición del contribuyente insistiendo en la misma; así como de actos de las autoridades fiscales tendientes a efectuar la devolución, que sean del conocimiento de los contribuyentes.

24.4.3. La suspensión del término de la prescripción

Aunque no la regula de manera expresa el Código Fiscal de la Federación, aplicando supletoriamente el derecho común, son entre otras causas de suspensión del término de la prescripción que corre a favor del fisco, que el contribuyente fallezca o caiga en estado de interdicción. En estos casos el término permanece suspendido hasta en tanto no se designe el albacea, el tutor o representante legal.

La devolución de cantidades a favor del contribuyente puede hacerse de oficio o sea sin que medie petición del particular interesado, sin más requisito de que no haya prescrito, en los términos del artículo 146 del Código Fiscal de la Federación.

Por otra parte, si el pago de las cantidades indebidas se hubiere efectuado por el contribuyente mismo en cumplimiento de una ley o de un acto de la autoridad fiscal, y éste interponga oportunamente los medios de defensa que las leyes establezcan y obtenga resolución firme que le sea favorable total, o parcialmente, el derecho a la devolución nace cuando dicho acto hubiere quedado insubsistente o sin efectos; salvo que se trate de diferencias por errores aritméticos las que darán lugar a la devolución, siempre y cuando no haya prescrito la obligación de devolver las cantidades pagadas indebidamente, en los términos del artículo 22 del Código Fiscal de la Federación.

24.5. LA CADUCIDAD

24.5.1. Concepto de caducidad

La caducidad se define por el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, como la extinción de las facultades de las autoridades fiscales para determinar contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales, por no haberse ejercitado durante el plazo establecido para tal efecto por el citado Código.

24.5.2. Plazo para que opere la caducidad

Los plazos para que opere la caducidad son un término genérico de cinco años si se trata de un contribuyente que cumple normal y oportunamente con las disposiciones fiscales; el plazo es de diez años, cuando el contribuyente incurre en irregularidades expresamente señaladas como tales, y de tres años, en los casos de los supuestos de responsabilidad solidaria, de los liquidadores, síndicos, directores generales, gerentes generales o administradores únicos de sociedades mercantiles, siendo el cómputo de dichos plazos de la siguiente manera:

- La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, en el plazo de cinco años contados a partir del día siguiente a aquel en que:
 - I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. En estos casos las facultades se extinguirán por ejercicios completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de las de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presentan, por lo que hace a los conceptos modificados en relación a la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.
 - II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista obligación de pagarlas mediante declaración.
 - III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente al en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.

IV. Se levante acta de incumplimiento de la obligación garantizada, tratándose de la exigibilidad de fianzas a favor de la Federación, constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

- La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, en el plazo de diez años, cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro Federal de Contribuyentes, no lleve contabilidad, o no la conserve durante el plazo de diez años que establece el Código Fiscal de la Federación, así como por los ejercicios en que no presente alguna declaración del ejercicio estando obligado a presentarlas; en este último caso el plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración del ejercicio. En los casos en que posteriormente el contribuyente en forma espontánea presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo de cinco años sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para efectos de lo dispuesto, las declaraciones del ejercicio no comprenden las de los pagos provisionales.
- La caducidad extingue el derecho de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las contribuciones omitidas y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a dichas disposiciones, en el plazo de tres años contados a partir del día siguiente a aquel en que: la garantía del interés fiscal resulte insuficiente, en los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el artículo 26 fracción III, del Código Fiscal de la Federación, o sea de los liquidadores o síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión, exceptuándose dicha responsabilidad, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y proporcionar los informes a que se refiere el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

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

- No solicite su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.
- Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto de la misma, o

cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.

- No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

24.5.3. La interrupción y la suspensión del plazo de la caducidad

El Código Fiscal de la Federación dispone en forma categórica que la caducidad no está sujeta a interrupción por causa alguna.

Únicamente se suspende el plazo para que opere la caducidad, en los siguientes casos:

- Cuando las autoridades fiscales practiquen visitas domiciliarias a fin de comprobar que los contribuyentes, los responsables solidarios o los terceros con ellos relacionados han cumplido con las disposiciones fiscales y, en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y para proporcionar información a otras autoridades fiscales, y revisar su contabilidad, bienes y mercancías.
- Cuando las autoridades fiscales revisen los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes, sobre las operaciones de enajenación de acciones que realicen, así como la declaratoria por solicitudes de devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado y cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio en contra del acto o resolución que emita la autoridad fiscal, que en el ejercicio de sus facultades de comprobación de las disposiciones fiscales, determinen contribuciones omitidas y sus accesorios o impongan sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.

El plazo de la caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas, inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal. Esta suspensión está condicionada a que cada seis meses se levante cuando menos un acta parcial o final, o se dicte la resolución definitiva. De no cumplirse con esta condición se entenderá que no hubo suspensión.

24.5.4. Forma de hacerse valer la caducidad

Una vez transcurridos los plazos para que opere la caducidad según sea el caso de cinco, diez o tres años, respectivamente, el contribuyente puede solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales, por haber transcurrido los plazos antes mencionados; o bien esperar algún acto de la autoridad

y hacerla valer a través de los medios de defensa que al efecto establecen las leyes correspondientes, oponiéndose al acto o resolución emitido con posterioridad a dichos plazos.

24.6. DIFERENCIAS ENTRE PRESCRIPCIÓN Y CADUCIDAD

Las principales diferencias que ha determinado la doctrina entre la prescripción y la caducidad, son las siguientes:

- La prescripción opera tanto a favor como en contra del fisco. La caducidad únicamente en contra del fisco.
- La prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro de las partes. La caducidad no está sujeta a interrupción.
- El término para que empiece a contar el plazo de la prescripción es a partir del día siguiente a aquel en que el crédito fiscal es exigible; o a partir de la fecha en que se efectuó el pago indebido o nació el derecho a la devolución. En cambio, el plazo de la caducidad, debe contarse a partir de la fecha en que nacen las facultades de comprobación de las autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar diferencias de contribuciones omitidas y sus accesorios o imponer sanciones por infracción a las disposiciones fiscales.
- El término para que opere la prescripción es de cinco años. El plazo para que opere la caducidad es de cinco años, diez años y tres años, según sea el caso.
- En la prescripción ya existe el crédito fiscal o la cantidad pagada de más por el contribuyente en cantidad líquida. En la caducidad no existe el crédito fiscal.
- La prescripción extingue una acción de cobro. La caducidad es la extinción de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y consecutivas y efectos, o sea de revisión y determinación de contribuciones omitidas, así como la imposición de sanciones.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro comparativo de los requisitos que deben darse para que corra la prescripción tanto a favor del fisco, como del contribuyente.
2. Esquematice los requisitos para que opere la caducidad.
3. Elabore un cuadro comparativo de las diferencias entre prescripción y caducidad.
4. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Mencione las dos clases de prescripción que existen tradicionalmente.
2. Señale cuál es la que contempla el Código Fiscal de la Federación.
3. Defina el concepto de prescripción para efectos fiscales.
4. Señale cuál es la finalidad de la existencia de la prescripción para efectos fiscales.
5. Mencione el término para que opere la prescripción.
6. Determine cuándo empieza a correr el término de la prescripción, tanto a favor del contribuyente como del fisco.
7. Señale en qué casos se interrumpe el término de la prescripción.
8. Señale cuál es el efecto de la interrupción de la prescripción.
9. Exprese las causas que suspendan el término de la prescripción.
10. Señale cuál es el efecto de la suspensión del término de la prescripción.
11. Determine en qué casos se presenta la renuncia a la prescripción ganada.
12. Exprese las formas de hacer valer la prescripción.
13. Determine cuándo opera la prescripción a favor del fisco.
14. Señale la forma de interrumpir la prescripción que corre a favor del fisco.
15. Defina el concepto de caducidad para efectos fiscales.
16. Determine los plazos que existen para que opere la caducidad, señalando los supuestos que los determinan.
17. Mencione en qué casos se suspende la caducidad.
18. Exprese las formas de hacer valer la caducidad.
19. Señale las diferencias entre prescripción y caducidad.

25. La exención contributiva o tributaria

25.1. Introducción • 25.2. Concepto de exención contributiva o tributaria • 25.3. Justificación de la existencia de la exención contributiva o tributaria • 25.3.1. Razones de equidad • 25.3.2. Razones de conveniencia • 25.3.3. Razones de política económica • 25.4. Características de la exención fiscal • 25.4.1. Es una figura jurídica de carácter contributivo o tributario • 25.4.2. Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa • 25.4.3. Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria • 25.4.4. Su aplicación es para el futuro • 25.4.5. Es temporal • 25.4.6. Es personal • 25.4.7. La interpretación de las normas que la establecen es estricta o literal • 25.5. Clasificación de las exenciones • 25.5.1. Las exenciones objetivas o reales • 25.5.2. Las exenciones son fijas • 25.5.3. Las exenciones son absolutas • 25.5.4. Las exenciones son constitucionales • 25.5.5. Las exenciones son totales • 25.5.6. Son exenciones económicas de fomento o desarrollo • 25.6. Órgano competente para crear la exención

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Precisar el concepto de exención contributiva o tributaria, estableciendo sus características y su clasificación, así como el órgano facultado para establecerla.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 25.1. Expresar qué se entiende por exención contributiva o tributaria y por qué se considera una excepción a la regla general de pago.
- 25.2. Exponer las razones que justifican la existencia de las exenciones.
- 25.3. Explicar y ejemplificar las razones de equidad, de conveniencia y de política económica.

- 25.4. Determinar las características de las exenciones y establecer su justificación desde diferentes puntos de vista.
- 25.5. Determinar el órgano facultado legalmente para crear las exenciones.
- 25.6. Explicar la constitucionalidad de las exenciones.

25.1. INTRODUCCIÓN

Se han estudiado otras figuras jurídicas de carácter fiscal, como lo es la obligación contributiva o tributaria, su causación o nacimiento, sus elementos, su clasificación, sus formas de extinción.

Se ha establecido claramente que, de acuerdo con nuestra legislación fiscal federal y la doctrina, las contribuciones se causan o nacen cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran, de conformidad con lo establecido por el artículo 6o. del Código Fiscal de la Federación vigente.

En tal virtud, una vez que ha nacido o se ha causado una contribución, ésta debe determinarse en cantidad líquida, o sea cuantificarse en cuanto a su monto por quien corresponda de acuerdo con la ley, y cumplirse en sus términos, siendo imperativo para la autoridad exigir su cumplimiento, como para el contribuyente extinguir dicha obligación.

Sin embargo, tenemos que en nuestra legislación fiscal federal se ha creado una figura jurídica denominada exención del pago de las contribuciones, la cual impide que una vez causada una contribución, ésta no llegue a determinarse en cantidad líquida, o sea a cuantificarse en su monto, o bien determinada no se pague o se haga en cantidad menor a la debida por disposición expresa de la ley.

25.2. CONCEPTO DE EXENCIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

Podemos definir la exención como una figura jurídica de carácter contributivo, en virtud de la cual se libera al sujeto pasivo de la obligación de pagar una contribución total o parcialmente por disposición expresa de la ley.

Claramente se advierte de la definición anterior, que se hace relevancia expresa a la liberación, eximición o exoneración del pago de una contribución, de donde se tiene que se está en presencia de un contribuyente que ha realizado las situaciones jurídicas o de hecho previstas por las leyes fiscales como generadoras de dicha obligación, la cual se ha causado o nacido, pero que por disposición expresa de las mismas, no se lleva a cabo la determinación de la contribución en cantidad líquida; o bien cuantificada en cuanto a su monto, no se paga ya sea total o parcialmente, por liberar al contribuyente de su pago, por disposición expresa de la ley.

No estamos en presencia de excepciones a la regla general de causación, ni en ausencia de materia gravable, en virtud de que la contribución se causó, y su causación fue porque había materia gravable, o sea que se realizó el hecho o situación prevista por la ley como generadora de la obligación contributiva o tributaria, pero por disposición expresa de ésta, se exime o se libera de la obligación de pago al contribuyente, ya sea total o parcialmente.

25.3. JUSTIFICACIÓN DE LA EXISTENCIA DE LA EXENCIÓN CONTRIBUTIVA O TRIBUTARIA

La doctrina ha justificado la existencia de la exención del pago de las contribuciones en la legislación fiscal, por considerarla como un privilegio creado en favor del contribuyente, señalando que es por razones de equidad, de conveniencia o de política económica, constituyendo una excepción a la regla general de pago.

25.3.1. Razones de equidad

Por equidad entendemos la correspondencia perfecta, ética y jurídica de darle a cada quien lo que le corresponde; consiste en la aplicación de la justicia a un caso concreto, de donde se desprende el principio jurídico de que se deben tratar igual a los iguales y de manera desigual a los desiguales.

En tal virtud y atendiendo a este razonamiento tenemos que la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 80, correspondiente al capítulo de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, del título IV de las personas físicas, disposiciones generales, declara exentas, libera o exime de la obligación de pagar este impuesto, a todas las personas que obtienen una cantidad equivalente al salario mínimo de la zona económica donde resida el contribuyente, porque de no hacerlo así, la carga fiscal implicaría al menos para los que perciben un salario mínimo, que su ingreso real se viera disminuido resultando inferior a lo considerado por la Ley Federal del Trabajo, como mínimo de subsistencia.

25.3.2. Razones de conveniencia

Estamos en su presencia cuando la legislación fiscal libera del pago de contribuciones a determinadas instituciones, organismos o agrupaciones, que en virtud del objeto social que desarrollan, ya sea de carácter político, social o cultural, el legislador ha considerado conveniente no sujetarlas a cargas contributivas, con el objeto de darles oportunidad de destinar la totalidad de sus recursos económicos al desarrollo de sus actividades, que al Estado de una u otra forma le conviene fomentar por sus evidentes beneficios de carácter colectivo.

Un ejemplo típico de estas razones de conveniencia, lo constituyen las exenciones que otorga la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el artículo 70 al considerar no contribuyentes a los sindicatos obreros y a los organismos que los agrupen, como son las federaciones de sindicatos, las asociaciones patronales, las cámaras de comercio, industria, agricultura, ganadería, pesca.

Además, tenemos que en los llamados impuestos indirectos, el que realmente paga la contribución lo es el consumidor final de la mercancía o el usuario del servicio, razón por lo cual el legislador exime de la obligación de pagar la contribución respectiva a quienes consuman artículos o servicios de primera necesidad, claramente determinados en la ley fiscal correspondiente, con el objeto de proteger a las clases sociales más necesitadas, ante el elevado costo de la vida.

Como ejemplo, de lo anterior podemos citar el artículo 2o. fracción I, de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que exime del pago de dicho impuesto, la enajenación de bienes cuando se trate de medicinas de patente y productos destinados a la alimentación, con excepción de bebidas distintas a la leche, inclusive cuando las mismas tengan la naturaleza de alimentos, quedando comprendidos los jugos, los néctares y los concentrados de frutas o de verduras, los jarabes o concentrados para preparar refrescos que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos eléctricos o mecánicos.

25.3.3. Razones de política económica

Se entiende por razones de carácter económico el otorgar una exención, cuando el Estado tiene particular interés en fomentar el desarrollo industrial de una región del país, la creación de industrias nuevas y necesarias, la exportación de bienes manufacturados o de consumo necesario, la creación de empresas en áreas geográficas de menor desarrollo económico, aumentar la creación de empleos, fomentar la siembra y cultivo de determinados productos, o determinada actividad.

Ejemplo de lo anterior lo constituyen las reducciones de impuesto otorgadas por el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, a quienes se dediquen exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura, la reducción consiste en un 50 por ciento del impuesto determinado conforme a dicho artículo.

25.4. CARACTERÍSTICAS DE LA EXENCIÓN FISCAL

La doctrina ha considerado que la exención fiscal, tiene como características fundamentales las siguientes.

25.4.1. Es una figura jurídica de carácter contributivo o tributario

Porque la exención se presenta dentro de la relación jurídica contributiva o tributaria, enmarcada dentro del vínculo por virtud del cual el sujeto pasivo deno-

minado contribuyente, está obligado a pagar las contribuciones causadas, al sujeto activo, al fisco; en consecuencia, al derivar la exención de esa relación jurídica contributiva o tributaria, sólo puede existir cuando haya sido previa y expresamente establecida en una ley fiscal.

25.4.2. Debe estar establecida en una ley formal y materialmente legislativa

El ordenamiento legal que establezca una exención debe ser una ley formal y materialmente legislativa, o sea expedida por el Congreso de la Unión, de donde se deduce plenamente que las autoridades administrativas no pueden por sí solas crear una exención.

25.4.3. Es un privilegio que se otorga a favor del sujeto pasivo de la obligación contributiva o tributaria

Quien es el beneficiario de la exención, porque constituye una excepción por disposición legal, a la regla general de pago de una contribución, no obstante haberse realizado los hechos o situaciones jurídicas generadoras de la obligación contributiva o tributaria, lo que se traduce en un evidente beneficio económico en favor del contribuyente que goza de dicha exención.

25.4.4. Su aplicación es para el futuro

Una vez creada una exención, ésta regirá única y exclusivamente para el futuro, pretender darle efectos retroactivos, aplicarla a situaciones pasadas, causaría inseguridad jurídica en perjuicio del propio contribuyente.

25.4.5. Es temporal

En cuanto sólo subsiste la exención hasta en tanto no se modifique o se derogue la disposición que la decreta o el sujeto pasivo beneficiario de la misma, siga incurriendo o realizando los supuestos o requisitos exigidos por la ley fiscal respectiva para gozar la exención.

25.4.6. Es personal

Porque beneficia solamente al contribuyente previsto en la hipótesis legal o al que opera con los productos o servicios exentos.

En consecuencia, al variar los supuestos establecidos para gozar de la exención, por disposición fiscal o porque el contribuyente varíe su situación, el privilegio desaparece de inmediato y por ende deja de gozar de la exención respectiva.

25.4.7. La interpretación de las normas que la establecen es estricta o literal

En virtud de que la exención constituye una excepción a la carga de contribuir, las disposiciones que la establezcan deberán interpretarse en forma estricta, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5o. del Código Fiscal de la Federación, o sea darle a la norma únicamente el alcance literal que de la misma se desprenda.

25.5. CLASIFICACIÓN DE LAS EXENCIONES

Las exenciones atendiendo a diversos puntos de vista, como lo son su naturaleza, contenido, alcances de tiempo, lugar, modo, se clasifican en:

- Atendiendo al objeto o bienes y a las personas sobre las que recaen, las exenciones pueden ser objetivas o reales y subjetivas o personales.
- Atendiendo a su permanencia, las exenciones pueden ser fijas y transitorias.
- Atendiendo a su alcance, las exenciones pueden ser absolutas y relativas.
- Atendiendo al ordenamiento legal en el cual se establecen, las exenciones pueden ser constitucionales, generales y especiales.
- Atendiendo al monto, las exenciones pueden ser totales y parciales.
- Atendiendo a su finalidad, las exenciones pueden ser económicas de fomento o desarrollo, distributivas y con fines sociales o culturales.

25.5.1. Las exenciones objetivas o reales

Son las que se otorgan en atención a ciertas calidades o características de los objetos que generan el gravamen, por las razones antes mencionadas, motivo por el cual se exime al sujeto pasivo de la obligación de pagar la contribución respectiva.

Un ejemplo de esta clase de exención lo constituye las otorgadas en el artículo 9o. fracción III de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, que establece dentro de otras, no pagar el impuesto que se cause cuando se enajenen libros, periódicos y revistas, así como el derecho para usar o explotar una obra, que realice su autor.

Las exenciones *subjetivas* o *personales* son las que se conceden en función de las personas, atendiendo a ciertas cualidades atribuibles al contribuyente. Un ejemplo de esta clase de exención es la contenida en el artículo 77 fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta, que declara exentos los ingresos percibidos con motivo de subsidio por incapacidad, becas educacionales para los trabajadores o

sus hijos, que se concedan de manera general, de acuerdo con las leyes o por contratos de trabajo.

25.5.2. Las exenciones son fijas

En función de que el beneficiario gozará de las mismas, mientras prevalezca la exención en el ordenamiento fiscal que la otorgue; por ejemplo, la exención concedida a quienes obtengan ingresos iguales al salario mínimo, de la zona económica donde residan, en los términos de los artículos 77 y 80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las exenciones son *transitorias* cuando se establecen para gozarse por un periodo previamente determinado por la ley, por periodos fijos o por lograrse el objetivo para el cual fue creada; ejemplo de esta clase de exención lo constituyen las que fueron otorgadas en función de la Ley de Fomento de Industrias Nuevas y Necesarias, derogada el 15 de diciembre de 1975, quedando vigentes las declaraciones generales y particulares, que con cargo a dicha ley se emitieron, situación por la cual las empresas que se acogieron a este ordenamiento, tienen que seguir cumpliendo con él, y que ha servido de modelo o antecedente para los actuales decretos de descentralización industrial.

25.5.3. Las exenciones son absolutas

Cuando eximen al contribuyente, tanto de la obligación principal o sea de la contributiva (dar), la de pagar la contribución respectiva, como de las accesorias o secundarias, derivadas de la relación fiscal (hacer, no hacer y tolerar). Un ejemplo de esta clase de exención lo constituían las concedidas a los ejidatarios y comuneros en función de la Ley Federal de Reforma Agraria, siempre y cuando los ingresos obtenidos por éstos, provinieran de las actividades agropecuarias, silvícolas o pesqueras, según lo establecía el modificado artículo 77 fracción XVIII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Las exenciones son *relativas* cuando eximen al contribuyente de la obligación principal, pagar la contribución correspondiente, pero no de las secundarias o accesorias derivadas de la relación fiscal. Un ejemplo de esta clase de exención lo constituye las concedidas a las personas morales con fines no lucrativos en los términos del artículo 70 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, consideradas personas morales no contribuyentes, y 72 fracción V del mismo ordenamiento legal, en virtud de que los obliga entre otras, a retener y enterar el impuesto y exigir la documentación que reúna los requisitos fiscales, cuando hagan pagos a terceros y estén obligados a ello en los términos de dicha ley.

25.5.4. Las exenciones son constitucionales

Son las que se encuentran establecidas en la Constitución Política Federal, como la otorgada en el artículo 123 fracción VIII al declarar exceptuado de gravamen o descuento alguno al salario mínimo.

Las exenciones son *generales* cuando son establecidas en el Código Fiscal de la Federación, como lo es la exención otorgada en el artículo 1o. de dicho ordenamiento a los Estados extranjeros en casos de reciprocidad, consideradas generales, en virtud de la naturaleza del Código Fiscal de la Federación, que es aplicable en lo no previsto por las leyes fiscales respectivas.

Las exenciones son *especiales*, cuando son establecidas en la ley fiscal respectiva, como lo son las concedidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta, a determinados entes o actividades.

25.5.5. Las exenciones son totales

Cuando eximen al sujeto pasivo de la totalidad del pago de la contribución causada, ejemplo de esta clase de exención lo es la otorgada por el artículo 15 fracción IV de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al eximir de la totalidad del pago de este impuesto a los ingresos que se obtengan por servicios de enseñanza, que preste la Federación, los estados, los municipios y sus organismos descentralizados, y los establecimientos de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios, en los términos de la Ley Federal de Educación, así como los servicios educativos a nivel preescolar.

Son exenciones *parciales* aquellas que como su nombre lo indica, eximen o liberan parcialmente al sujeto pasivo del pago de una contribución. Como ejemplo de esta clase de exención tenemos la otorgada por la Ley del Impuesto sobre la Renta en su artículo 13 fracción IV, toda vez que exime a los contribuyentes dedicados exclusivamente a la edición de libros, en un 50 por ciento del impuesto determinado, porque les permite reducir dicho porcentaje, de la cantidad obtenida en los términos del citado artículo.

25.5.6. Son exenciones económicas de fomento o desarrollo

Las que se establecen con el fin de fomentar el desarrollo económico del país, entidad federativa o región, así como una rama de actividad económica, un ejemplo de esta clase de exención lo constituye la otorgada por la Ley del Impuesto sobre la Renta en el artículo 13 fracción I, a los contribuyentes dedicados exclusivamente a la agricultura, ganadería, pesca o silvicultura.

Las exenciones *distributivas* son las que se crean con el fin de evitar las injusticias impositivas en que se incurriría si se gravaran los ingresos de personas que carecen de capacidad contributiva, o a una determinada actividad o bienes.

Ejemplo de esta clase de exención lo constituye la otorgada por la Ley del Impuesto al Valor Agregado en su artículo 2o.-A inciso b) y 22 de su reglamento, sobre los productos considerados de primera necesidad, motivo por el cual se exime del pago del impuesto respectivo a quienes los adquieran.

Las exenciones con *finés sociales o culturales* son las que se otorgan con el objeto de fomentar el desarrollo de determinadas actividades de carácter político, social, cultural, deportivo; ejemplo de esta clase de exención es la concedida en el artículo 15 fracción XII inciso a), de la Ley del Impuesto al Valor Agregado, al eximir del pago de dicho impuesto a los servicios proporcionados a sus miembros como contraprestación normal por sus cuotas y siempre que los servicios que presten sean únicamente los relativos a los fines que les sean propios, tratándose de partidos, asociaciones, coaliciones y frentes políticos legalmente constituidos.

25.6. ÓRGANO COMPETENTE PARA CREAR LA EXENCIÓN

El artículo 28 de la Constitución Política del país, 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. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria.

De la lectura de dicho precepto puede deducirse a simple vista, que todas las exenciones establecidas en las leyes fiscales son inconstitucionales. No obstante lo anterior, existen opiniones contradictorias en la doctrina fiscal de nuestro país.

Una corriente de opinión es en el sentido de que la prohibición es tajante, que se prohíben por la Constitución en forma terminante las exenciones de impuestos; la otra corriente es en el sentido de considerar que dicha prohibición se refiere únicamente a las exenciones otorgadas a título particular o individual, pero que no se prohíben si se conceden por medio de disposiciones de carácter general, y que pueden gozar de la exención un número indeterminado de contribuyentes que reúnan los requisitos exigidos o se encuentren dentro de los supuestos previstos por la ley como tales.

Esta última corriente es la que prevalece, por lo que se estima que una exención es inconstitucional cuando el legislador la crea en favor de una o determinadas personas, es decir, cuando no reúne los requisitos de generalidad, abstracción e impersonalidad, porque además pugnaría con el contenido del artículo 13 constitucional que prohíbe las leyes privativas.

En síntesis, se puede considerar que las exenciones establecidas con carácter general, sin que favorezcan a determinadas personas en lo particular, sino que puedan gozar de ella todos los contribuyentes en número indeterminado, que se encuentren dentro de los supuestos previstos por la ley fiscal respectiva, no violan en ningún momento lo dispuesto por el artículo 28 constitucional, pues el citado precepto las permite siempre y cuando se establezcan en los términos y condiciones que fijan las leyes fiscales que establezcan la obligación y la excepción a la misma.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las razones que justifican la existencia de la exención contributiva o tributaria.
2. Elabore un esquema que contenga las características de las exenciones.
3. Formule un cuadro sinóptico que contenga la clasificación doctrinaria de las exenciones.
4. Investigue las exenciones otorgadas en los ordenamientos fiscales que a continuación se indican, señalando la clase a la cual pertenecen.

- Las contenidas en los artículos 27 y 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
- Código Fiscal de la Federación.
- Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios.
- Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
- Ley del Impuesto sobre Adquisición de Automóviles Nuevos.

Para lograr lo anterior, se debe investigar previamente el contenido de las leyes antes mencionadas.

5. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Expresa qué debemos entender por exención contributiva o tributaria.
2. Explique por qué la exención se considera una excepción a la regla general del pago.
3. Mencione las razones que justifican la existencia de las contribuciones.
4. Explique con un ejemplo las razones de equidad.
5. Señale qué debemos entender por equidad.
6. Explique con un ejemplo las razones de conveniencia.
7. Explique con un ejemplo las razones de política económica.
8. Explique las características de las exenciones.
9. Explique con un ejemplo cada una de las clases de exenciones.
10. Señale cuál es el órgano facultado legalmente para establecer las exenciones.
11. Explique la constitucionalidad de las exenciones.

26. Las infracciones fiscales

26.1. Introducción • 26.2. Derecho penal fiscal y derecho penal común • 26.3. Concepto de infracción fiscal y de infractor responsable • 26.4. Caracteres de la conducta infractora • 26.5. Tipos de infracciones fiscales • 26.6. Clasificación doctrinal de las infracciones fiscales • 26.7. Clasificación de las infracciones en nuestra legislación fiscal federal • 26.7.1. Infracciones por caso fortuito o causa de fuerza mayor • 26.7.2. Infracciones que originan la omisión total o parcial de contribuciones • 26.7.3. Infracciones por errores aritméticos • 26.7.4. Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes • 26.7.5. Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias • 26.7.6. Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación • 26.7.7. Infracciones relacionadas con las obligaciones de las instituciones de crédito • 26.7.8. Infracciones relacionadas con los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito • 26.7.9. Infracciones relacionadas con las obligaciones de las empresas de factoraje • 26.7.10. Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación • 26.7.11. Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes, a los envases que contengan bebidas alcohólicas en los términos de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios • 26.7.12. Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal • 26.7.13. Infracciones en que puedan incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones • 26.7.14. Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros • 26.8. Las sanciones • 26.8.1. Concepto • 26.9. Finalidad de las sanciones fiscales • 26.10. Reglas para la imposición de multas en materia fiscal federal • 26.11. Desvío de poder • 26.12. Delitos fiscales • 26.12.1. Concepto de delito fiscal • 26.12.2. Responsable de los delitos fiscales • 26.12.3. Reglas para que se proceda penalmente por los delitos fiscales • 26.12.4. Clases de delitos fiscales

OBJETIVOS PARTICULARES

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Establecer el concepto de infracción fiscal, sus diferencias con el derecho penal común, los caracteres de la conducta infractora, las consecuencias a las cuales queda sujeto todo infractor, así como las clases de infracciones fiscales de acuerdo con la doctrina y al Código Fiscal de la Federación.
- Determinar la finalidad de las sanciones fiscales, así como las clases y las reglas para la imposición de multas, y la precisión del concepto de desvío de poder.
- Conceptualizar los delitos fiscales, sus elementos constitutivos, las reglas para que se proceda penalmente por los delitos fiscales, y su clasificación de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 26.1. Establecer las diferencias entre derecho fiscal y derecho penal común.
- 26.2. Expresar el concepto de infracción fiscal y de infractor o responsable fiscal.
- 26.3. Señalar las consecuencias a las cuales queda sujeto todo infractor fiscal.
- 26.4. Explicar los caracteres de la conducta infractora y los tipos de infracciones fiscales.
- 26.5. Determinar la clasificación de las infracciones fiscales de acuerdo con la doctrina y de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
- 26.6. Expresar el concepto de sanción y determinar la clasificación de las sanciones de acuerdo a su naturaleza y a la autoridad que las impone.
- 26.7. Precisar cuál es la finalidad de las sanciones.
- 26.8. Establecer las reglas para la imposición de multas en materia fiscal federal.
- 26.9. Expresar el concepto de desvío de poder.
- 26.10. Determinar el concepto de delito fiscal y señalar los elementos constitutivos del delito fiscal.
- 26.11. Precisar quiénes son responsables de los delitos fiscales.
- 26.12. Establecer las reglas para que se proceda penalmente por los delitos fiscales.
- 26.13. Determinar la clasificación de los delitos fiscales de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.

26.1. INTRODUCCIÓN

Toda obligación impuesta por la ley, debe estar provista de la respectiva sanción para el caso de incumplimiento y que estimule a la observancia de la misma y al cumplimiento oportuno del deber impuesto en la norma jurídica.

En el derecho fiscal se imponen obligaciones de dar, de hacer o no hacer y está provisto de los medios adecuados para exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

Así tenemos que al incumplir con su obligación, el contribuyente se hace acreedor a una sanción o pena, ya que de no ser así, el cumplimiento de la obligación será potestativo y no obligatorio para el particular.

A las infracciones y delitos en materia fiscal, les son aplicables los principios generales del derecho penal común.

26.2. DERECHO PENAL FISCAL Y DERECHO PENAL COMÚN

No se puede hablar tajantemente de un derecho penal fiscal y de un derecho penal común, porque el derecho penal es único, las penas que a éstos corresponden o

establecen son únicas, no importa en qué ordenamiento legal se encuentre la norma que tipifique o señale determinada conducta como delito o infracción, se está en presencia de una norma de carácter penal.

El derecho penal tutela los bienes fundamentales del individuo, de la colectividad y del Estado, que son los tres aspectos que encierra toda norma de carácter penal.

Sin embargo, tomando en consideración la finalidad que se persigue, al establecer una norma penal en un ordenamiento legal, como lo son los de carácter fiscal, le imponen a dicha norma determinadas características, que la distinguen claramente de los demás delitos, y así tenemos que la norma penal fiscal se distingue de la del derecho penal común, por las siguientes características o rasgos diferenciales:

- El derecho penal fiscal concibe la reparación civil y delictual; el derecho penal común sólo la delictual, toda vez que cuando hay lugar a la reparación del daño, éste debe cuantificarse o determinarse conforme al derecho civil, salvo que se imponga como pena en la misma sentencia, deberá cumplirse en los términos de ésta.
- El derecho penal fiscal sanciona tanto los hechos delictivos como los no delictivos, o sea las infracciones administrativas; el derecho penal común, sólo sanciona los hechos delictuosos.
- El derecho penal fiscal sanciona tanto a las personas físicas como a las morales. El derecho penal común, sólo sanciona a las personas físicas.
- El derecho penal fiscal sanciona con penas pecuniarias a los incapaces y les impone responsabilidad; el derecho penal común no les imputa responsabilidad alguna.
- El derecho penal fiscal sanciona a personas que no intervienen en la relación jurídica fiscal. El derecho penal común sólo sanciona a los que intervinieron en la concepción o comisión del delito, a los que lo ejecutan y a los que encubren éstos.
- El derecho penal fiscal, en el caso de delitos, presume el dolo, salvo prueba en contrario. El derecho penal común no se presume el dolo.
- El derecho penal fiscal sólo atiende a la reparación del daño. El derecho penal común atiende principalmente al castigo corporal y subsidiariamente a la reparación del daño.

26.3. CONCEPTO DE INFRACCIÓN FISCAL Y DE INFRACCTOR RESPONSABLE

Se entiende por infracción todo acto u omisión que trae como consecuencia dejar de hacer lo que las disposiciones fiscales ordenan o efectuar lo que las mismas prohíben.

Ejemplo: el contribuyente obligado a presentar su declaración anual del impuesto al valor agregado no lo hace; llevar doble juego de libros de contabilidad

para el registro de sus operaciones, con distinto contenido; no inscribirse en el Registro Federal de Contribuyentes.

Infractor responsable. De conformidad con el artículo 71 del Código Fiscal de la Federación, son infractores o responsables en la comisión de las infracciones previstas por las disposiciones fiscales, las personas que realicen los supuestos que se consideran como tales, así como los que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo a aquellas que los hagan fuera de los plazos establecidos.

Todo infractor de acuerdo con nuestras disposiciones fiscales, queda sujeto a las siguientes consecuencias:

- Al pago de las contribuciones omitidas.
- A pagar el importe de la actualización correspondiente a las contribuciones omitidas.
- A cubrir los recargos que procedan por el tiempo transcurrido entre la omisión y el pago, sin que rebasen los causados en diez años.
- A liquidar las multas equivalentes hasta un 210 por ciento de lo omitido.
- Al pago de los honorarios por notificación del requerimiento de la contribución no pagada.
- Al reembolso de los gastos de ejecución.
- A la pena corporal que corresponda, si la conducta también constituye un delito fiscal, y se ejercita la acción penal correspondiente.

26.4. CARACTERES DE LA CONDUCTA INFRACTORA

Los caracteres de la conducta infractora que ha determinado la doctrina fiscal, para que se considere como tal, son la conducta, la antijuricidad, la culpabilidad y la punibilidad.

- La conducta, es la manifestación de voluntad que mediante acción produce un cambio en el mundo exterior, o que por no hacer lo que se espera, deja sin modificar ese mundo externo cuyo cambio se espera.

La conducta se integra por los siguientes elementos:

- La *manifestación de la voluntad*, que es la voluntad externa del hombre, esto es, que mientras no exteriorice su resolución de cometer un ilícito fiscal, no puede ser castigado. Puede consistir en la acción o en la omisión.
 - El resultado, es el cambio en el mundo exterior causado por la manifestación de la voluntad, o por la no mutación de ese mundo exterior por la acción esperada que no se ejecuta.
 - El *nexo causal*, entre la conducta y el resultado, que debe existir para que una conducta infractora se le pueda imputar a alguien.

- La *antijuricidad*. Significa que la conducta manifestada es contraria a lo que establecen las disposiciones fiscales, la contradicción entre la conducta y el derecho.
- La *tipicidad*. Consiste en que la conducta infractora encuadre exactamente con el supuesto previsto por la norma fiscal como infracción a la ley fiscal.
- La *culpabilidad*. Es el reproche que ha de hacerse al autor de una conducta punible o sancionable, a la que le liga un nexo psicológico motivado, que con su comportamiento pretendía un fin, o cuyo alcance le era conocido o conocible.
- La *punibilidad*. Significa que exista una pena o sanción prevista por la ley correspondiente a la conducta infractora.

26.5. TIPOS DE INFRACCIONES FISCALES

En materia fiscal las infracciones, atendiendo a la sanción correspondiente, pueden ser de tres tipos:

- Son violaciones a las disposiciones fiscales sin el ánimo de evadir las prestaciones fiscales, no existe dolo o mala fe, sino sólo negligencia o descuido en el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de domicilio oportunamente, pero se continúa cumpliendo con las demás obligaciones normalmente. Se les llama también infracciones de omisión o leves y la sanción es de carácter económico, ya sea una cantidad fija o mínima, e impuesta por la autoridad administrativa.
- Infracciones fiscales propiamente dichas o en sentido estricto, son aquellas que traen como consecuencia la evasión deliberada de los créditos fiscales a través de la conducta que se realiza. Se les llama también infracciones de comisión o graves, y la sanción económica es en función del monto de lo evadido e impuesta por la autoridad administrativa.
- Delitos fiscales. Son violaciones a las disposiciones fiscales que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales, existe dolo o mala fe, o sea la intención deliberada de evadir las prestaciones fiscales, y la sanción es de carácter corporal e impuesta por la autoridad judicial.

Es importante precisar que en materia fiscal, para poder determinar cuándo estamos en presencia de una infracción o de un delito fiscal, debemos atender a la sanción que corresponda. Si la sanción es de carácter económico, se trata de una contravención o infracción; y si la sanción es de carácter corporal se está en presencia de un delito fiscal. En el derecho penal común se atiende a la conducta para determinar el delito cometido, independientemente de la sanción que corresponda.

En materia fiscal se puede dar el caso de que con la misma conducta se cometa una infracción y un delito fiscal, como en el contrabando. Hay infracción y un delito

fiscal; la sanción correspondiente a la infracción será impuesta por la autoridad fiscal y la sanción recaída al delito será impuesta por la autoridad judicial.

26.6. CLASIFICACIÓN DOCTRINAL DE LAS INFRACCIONES FISCALES

Las infracciones han sido clasificadas por la doctrina, desde diversos puntos de vista, y así tenemos las siguientes:

- Tomando en cuenta la manifestación de la voluntad, las infracciones pueden ser:

Las infracciones de omisión. Son aquellas que originan la violación de la norma fiscal, por dejar de hacer lo que ordena o hacer lo que prohíbe, sin el ánimo de evadir contribuciones, denominadas también contravenciones. Por ejemplo, no dar aviso de cambio de domicilio oportunamente.

Las infracciones de comisión. Son aquellas que se cometen con pleno conocimiento, o deliberado propósito de evadir el cumplimiento de las prestaciones fiscales, se le causa perjuicio al fisco. Ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.

- Tomando en cuenta el momento de su cometimiento, las infracciones pueden ser:

Infracciones instantáneas. Son aquellas que se realizan o se agotan en el momento en que se cometen. Por ejemplo, no presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta, cuando se tenga obligación de hacerlo.

Infracciones continuas. Son las que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que persisten, hasta que el contribuyente deja de ejecutar los actos violatorios de las disposiciones fiscales, o sea que se realizan día tras día, hasta que el infractor cesa en sus actos. Por ejemplo, no llevar la contabilidad cuando se esté obligado.

Infracciones continuadas. Son aquellas que no se agotan en el momento en que se cometen, sino que su cometimiento es en forma escalonada, espaciada o discontinua, o sea a intervalos; se comete la infracción, se deja de hacerlo, para cometerla posteriormente, o sea con interrupciones de tiempo más o menos prolongadas. Por ejemplo, declarar en un ejercicio fiscal ingresos menores a los realmente percibidos, en otro ejercicio declarar sus ingresos correctamente, para volver a declarar posteriormente en otro ejercicio, ingresos menores a los percibidos y así sucesivamente.

- Tomando en cuenta las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

Infracciones simples. Son aquellas con un solo acto u omisión en particular, se viola una sola disposición fiscal. Por ejemplo, no efectuar el pago provisional del impuesto al valor agregado.

Infracciones complejas. Son aquellas que con un acto u omisión se infringen diversas disposiciones fiscales, y a cada infracción le corresponde

una sanción. Por ejemplo, no llevar la contabilidad cuando se está obligado, implica no hacer los asientos dentro de los plazos legales; no conservarla a disposición de las autoridades; omitir ingresos; no presentar sus declaraciones correspondientes en forma correcta.

- Tomando en cuenta sus consecuencias, las infracciones pueden ser:

Infracciones leves. Son aquellas que no traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, no dar el aviso de cambio de razón o denominación social oportunamente.

Infracciones graves. Son las que traen como consecuencia la evasión de créditos fiscales. Por ejemplo, declarar ingresos menores a los realmente percibidos.

- Tomando en cuenta la naturaleza de las disposiciones violadas, las infracciones pueden ser:

Infracciones administrativas fiscales. Son las que califica y sanciona la autoridad hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones de carácter fiscal. Por ejemplo, presentar la declaración anual del impuesto sobre la renta en forma extemporánea o sea fuera del plazo legal establecido por la ley.

Infracciones administrativas no fiscales. Son las que califica y sanciona cualquier autoridad administrativa que no sea hacendaria o fiscal, por la violación de disposiciones administrativas de naturaleza no fiscal. Por ejemplo, las impuestas por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, por la violación de precios oficiales.

Infracciones judiciales. Son las que califica y sanciona la autoridad judicial, por ejemplo, no atender un requerimiento de comparecencia hecho por la autoridad judicial.

26.7. CLASIFICACIÓN DE LAS INFRACCIONES EN NUESTRA LEGISLACIÓN FISCAL FEDERAL

El Código Fiscal de la Federación en el título IV capítulo I, regula todo lo relativo a las infracciones fiscales, clasificándolas de la siguiente manera:

26.7.1. Infracciones por caso fortuito o causa de fuerza mayor

Son las que se cometen, con motivo de acontecimientos que están fuera del dominio de la voluntad del contribuyente, pues no puede preverse o aun previéndose, no se puede evitar, e impiden que el contribuyente no pueda cumplir con la obligación impuesta por la ley, originando con ello perjuicios al fisco. Esta conducta no es sancionable por disposición expresa de la ley.

26.7.2. Infracciones que originan la omisión total o parcial de contribuciones

Esta clase de infracciones, es para tal efecto de determinar el monto de la sanción que corresponda.

26.7.3. Infracciones por errores aritméticos

Son como su nombre lo indica, las cometidas por errores en las operaciones aritméticas, las cuales se sancionan con un 20 por ciento de lo omitido, y si se paga junto con los accesorios dentro de los 15 días hábiles siguientes a partir de la fecha en que surta efectos la notificación de la resolución respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

26.7.4. Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes

Son las siguientes:

- No solicitar la inscripción cuando se está obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.
Se excluye de responsabilidad por la comisión de esta infracción a las personas cuya solicitud de inscripción debe ser legalmente efectuada por otra, inclusive cuando dichas personas queden subsidiariamente obligadas a solicitar su inscripción.
- No presentar solicitud de inscripción a nombre de un tercero cuando legalmente se esté obligado a ello o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la solicitud se presente espontáneamente.
- No presentar los avisos al registro o hacerlo extemporáneamente, salvo cuando la presentación sea espontánea.
- No citar la clave del registro o no utilizar el código de barras que la contenga cuando éste sea obligatorio, o utilizar alguna no asignada por la autoridad fiscal, en las declaraciones, avisos, solicitudes, promociones y demás documentos que se presenten ante las autoridades fiscales y jurisdiccionales, cuando se esté obligado conforme a la ley.
- Autorizar actas constitutivas, de fusión, escisión o liquidación, de personas morales, sin cumplir con los requisitos exigidos por el artículo 27 del Código Fiscal de la Federación.
- Señalar como domicilio para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, un lugar distinto al que corresponda conforme al artículo 10 del Código Fiscal de la Federación.

26.7.5. Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones, así como de presentación de declaraciones, solicitudes, avisos, informaciones o expedir constancias

Son las siguientes:

- No presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las disposiciones fiscales o presentarlos a requerimiento de las autoridades fiscales. No cumplir los requerimientos de las autoridades fiscales para presentar alguno de los documentos a que se refiere esta fracción, o cumplirlos fuera de los plazos señalados en los mismos.
- Presentar las declaraciones, solicitudes, avisos o expedir constancias, incompletos o con errores.
- No pagar las contribuciones dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales, cuando se trate de contribuciones que no sean determinables por los contribuyentes, salvo cuando el pago se efectúe espontáneamente.
- No efectuar en los términos de las disposiciones fiscales los pagos provisionales de una contribución.
- No presentar la declaración informativa de las enajenaciones de máquinas de comprobación fiscal o equipos electrónicos de registro fiscal a que se refiere el artículo 29, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, dentro del plazo previsto por dicho precepto, o no presentarla conforme lo establece el mismo.
- No presentar el aviso de cambio de domicilio o presentarlo fuera de los plazos que señale el Reglamento del Código Fiscal de la Federación, salvo cuando la presentación se efectúe en forma espontánea.
- Presentar declaración de pago provisional sin cantidad a pagar o sin saldo a favor, siempre que la declaración de pago provisional inmediata anterior haya sido presentada sin cantidad a pagar o sin saldo a favor.
- No presentar la información a que se refieren los artículos 17, fracción I de la Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos o 19, fracciones VIII y IX de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios, dentro del plazo previsto en dichos preceptos, o no presentarla conforme lo establecen los mismos.
- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 20, último párrafo del Código Fiscal de la Federación, en los plazos que establecen las disposiciones fiscales.
- No proporcionar la información relativa a los clientes que soliciten la impresión de comprobantes fiscales en los términos del artículo 29 segundo párrafo del Código Fiscal de la Federación, dentro del plazo que establecen las disposiciones fiscales o presentarla incompleta o con errores.
- No incluir a todas las sociedades controladas en la solicitud de autorización para determinar el resultado fiscal consolidado que presente la sociedad controladora, de conformidad con el artículo 57-B, fracción IV de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- No presentar los avisos de incorporación o desincorporación al régimen de consolidación fiscal en los términos de los artículos 57-I, tercer párrafo y 57-J, primer párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta o presentarlos en forma extemporánea.
- No proporcionar la información de las personas a las que les hubiera otorgado donativos, de conformidad con los artículos 58, fracción X, 72, fracción III, 112, fracción VIII y 199-I, fracción VII de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- No proporcionar la información de las operaciones efectuadas en el año de calendario anterior, a través de fideicomisos por lo que se realicen actividades empresariales y de asociaciones en participación en los que intervengan, de conformidad con los artículos 58, fracción V, 67-F, fracción VI, 112, fracción XIII y 119-I, fracción X de la Ley del Impuesto sobre la Renta, según sea el caso.
- No proporcionar la información sobre las inversiones que mantengan en acciones de empresas promovidas en el ejercicio inmediato anterior, así como la proporción que representan dichas inversiones en el total de sus activos, de conformidad con el artículo 52-A último párrafo de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- No proporcionar la información a que se refiere el penúltimo y último párrafos del artículo 31 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado o presentarla incompleta o con errores.
- No presentar la declaración informativa a que se refiere el artículo 8o.-B de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- No proporcionar la información a que se refiere el artículo 19, fracción II, tercer párrafo de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.
- No proporcionar la información en materia de control físico de volumen a que se refiere el artículo 19, fracciones IV, último párrafo y X de la Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios.

26.7.6. Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad, siempre que sean descubiertas en el ejercicio de las facultades de comprobación

Son las siguientes:

- No llevar la contabilidad.
- No llevar algún libro o registro especial a que obliguen las leyes fiscales; no cumplir con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no llevar el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.
- Llevar la contabilidad en forma distinta a como las disposiciones del Código Fiscal de la Federación o de otras leyes señalan; llevarla en lugares distintos a los señalados en dichas disposiciones.

- No hacer los asientos correspondientes a las operaciones efectuadas; hacerlos incompletos, inexactos o fuera de los plazos respectivos.
- No conservar la contabilidad a disposición de las autoridades por el plazo que establezcan las disposiciones fiscales.
- No expedir comprobante de sus actividades, cuando las disposiciones fiscales lo establezcan o expedirlos sin requisitos fiscales.
- Microfilmear o grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante disposiciones de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establezcan las disposiciones relativas.
- Expedir comprobantes fiscales asentando nombre, denominación, razón social o domicilio de persona distinta a la que adquiere el bien, contrate el uso o goce temporal de bienes o el uso de servicios.
- No dictaminar sus estados financieros en los casos y de conformidad con lo previsto en el artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación, o no presentar dicho dictamen dentro del término previsto por las leyes fiscales.
- No cumplir con los requisitos señalados por los artículos 24, fracción I y 140, fracción IV, de la Ley del Impuesto sobre la Renta y expedir los comprobantes correspondientes, tratándose de personas autorizadas para recibir donativos deducibles.
- No expedir o acompañar la documentación que ampare mercancías en transporte en territorio nacional.
- No registrar el valor de los actos o actividades con el público en general en las máquinas registradoras de comprobación fiscal o en los equipos electrónicos de registro fiscal autorizados distintos a éstas, cuando lo exijan las disposiciones fiscales.
- No incluir en el documento que ampare la enajenación de un vehículo, la clave vehicular que corresponda a la versión enajenada, a que se refiere el artículo 13 de la Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos.

26.7.7. Infracciones relacionadas con las obligaciones de las instituciones de crédito

Son las siguientes:

- 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 que reciban.
- No proporcionar la información relativa a depósitos, servicios o cualquier tipo de operaciones, solicitada por las autoridades fiscales, en los términos de la Ley de Instituciones de Crédito.

- Asentar incorrectamente o no asentar en los contratos respectivos el nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del Registro Federal de Contribuyentes o la que la sustituya, del cuentahabiente.

26.7.8. Infracciones relacionadas con los usuarios de los servicios y cuentahabientes de las instituciones de crédito

Los usuarios de los servicios, así como los cuentahabientes de las instituciones de crédito a que se refiere el último párrafo del artículo 30-A del Código Fiscal de la Federación, se infraccionan cuando hacen omisión total o parcial de la obligación de proporcionar la información relativa a su nombre, denominación o razón social, domicilio, clave del Registro Federal de Contribuyentes o los datos que se requieran para formar dicha clave o la que la sustituya, que les soliciten los prestadores de servicios y las instituciones de crédito, así como proporcionar datos incorrectos o falsos.

26.7.9. Infracciones relacionadas con las obligaciones de las empresas de factoraje

Se considera infracción en la que pueden incurrir las empresas en relación con las obligaciones a que se refieren el primero y segundo párrafos del artículo 32-C del Código Fiscal de la Federación, el no efectuar la notificación de la cesión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o el negarse a recibir dicha notificación.

26.7.10. Infracciones relacionadas con el ejercicio de las facultades de comprobación

Son las siguientes:

- Oponerse a que se practique la visita en el domicilio fiscal. No suministrar los datos e informes que legalmente exijan las autoridades fiscales; no proporcionar la contabilidad o parte de ella, el contenido de las cajas de valores y en general, los elementos que se requieran para comprobar el cumplimiento de obligaciones propias o de terceros.
- No conservar la contabilidad o parte de ella, así como la correspondencia que los visitantes les dejen en depósito.
- No suministrar los datos e informes sobre clientes y proveedores que legalmente exijan las autoridades fiscales o no los relacionen con la clave que corresponda, cuando así lo soliciten dichas autoridades.

26.7.11. Infracciones relacionadas con la obligación de adherir marbetes, a los envases que contengan bebidas alcohólicas en los términos de la Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios

Son las siguientes:

- No adherir marbetes o precintos a los envases o recipientes.
- Hacer cualquier uso diferente de los marbetes o precintos al de adherirlos a los envases o recipientes que contengan bebidas alcohólicas.

26.7.12. Infracciones relacionadas con la obligación de garantizar el interés fiscal

El solicitar el pago a plazos en los términos del artículo 66, fracción II, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación, cuando las autoridades fiscales comprueben que pudo haber otorgado garantías adicionales.

26.7.13. Infracciones en que puedan incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones

Son las siguientes:

- No exigir el pago total de las contribuciones y sus accesorios, recaudar, permitir u ordenar que se reciba el pago en forma diversa a la prevista en las disposiciones fiscales.
- Asentar falsamente que se ha dado cumplimiento a las disposiciones fiscales o que se practicaron visitas en el domicilio fiscal o incluir en las actas relativas datos falsos.
- Exigir una prestación que no esté prevista en las disposiciones fiscales, aun cuando se aplique a la realización de las funciones públicas.

26.7.14. Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros

Son las siguientes:

- Asesorar o aconsejar a los contribuyentes para omitir el pago de una contribución; colaborar a la alteración, inscripción de cuentas, asientos o datos falsos en la contabilidad o en los documentos que se expidan.
- Ser cómplice en cualquier forma no prevista, en la comisión de infracciones fiscales.

26.8. LAS SANCIONES

26.8.1. Concepto

La sanción es la consecuencia inmediata de la violación de la norma jurídica, o sea, es la pena o castigo que la autoridad impone a quienes incumplan con el mandato legal. Las sanciones se clasifican en dos clases, a saber:

Tomando en cuenta la autoridad que la impone

Las sanciones pueden ser:

- Sanciones administrativas, son las que impone cualquier autoridad administrativa no fiscal, con motivo de la violación a disposiciones administrativas no fiscales, como lo son la que impone la Secretaría de Comunicaciones y Transportes, la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial.
- Sanciones administrativas fiscales, son las que imponen las autoridades fiscales, con motivo de la violación a disposiciones fiscales.
- Sanciones judiciales, son las que impone la autoridad judicial, en el ámbito de su competencia (Poder Judicial de la Federación).

Desde el punto de vista de su naturaleza

Las sanciones pueden ser:

- Principales, son las que existen por sí mismas.
Las sanciones principales se dividen a su vez, en:
 - Pecuniarias, son las que tienen un contenido económico o sea afectan al patrimonio del contribuyente, como la multa.
 - Privativas de la libertad, son las penas corporales, como la prisión.
Las sanciones pecunarias se subdividen a su vez en:
 1. Multas.
 2. Recargos (algunos autores les niegan el carácter de sanción).
 3. Gastos de ejecución.
 4. Indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques.
 5. La confiscación de bienes.
- Accesorias, son las que existen como consecuencia de la infracción principal.
Las sanciones accesorias se subdividen a su vez en:
 1. El decomiso de objetos y mercancía.
 2. La inhabilitación para el ejercicio de derechos o el desempeño de funciones.
 3. La suspensión de empleos.
 4. La intervención permanente.
 5. La clausura.

26.9. FINALIDAD DE LAS SANCIONES FISCALES

La finalidad de las sanciones en materia fiscal, es la de evitar prácticas de los contribuyentes tendientes a evadir el cumplimiento de las disposiciones fiscales, siendo a su vez de carácter preventivo y a la vez represivo.

Se persiguen esencialmente los siguientes objetivos:

- Sancionar directamente al contribuyente que incumple con sus obligaciones fiscales.
- Sirve como un instrumento de poder de coacción o coerción que la ley le otorga al Estado para asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Tiende a disciplinar al infractor.

Constituyen amenazas con las que se pretende disuadir al contribuyente de que cometa las infracciones, y al aplicarse son penas con las que se castiga al infractor y se persigue escarmentarle para evitar que reincida, y como ejemplaridad para los que no han cometido infracciones a las disposiciones fiscales.

26.10. REGLAS PARA LA IMPOSICIÓN DE MULTAS EN MATERIA FISCAL FEDERAL

Las multas son sanciones pecuniarias impuestas por la autoridad por violación a las disposiciones fiscales, tenga o no como consecuencia la evasión de créditos fiscales.

En nuestra legislación fiscal federal, existen dos clases de multas:

- Multas fijas, o sea de cantidad determinada.
- Multas variables, o sea que oscilan entre un mínimo y un máximo, según la gravedad de la infracción.

La imposición de las multas fiscales, deben sujetarse a las siguientes reglas:

1. La aplicación de las multas, por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.
2. Cuando sean varios los responsables, cada uno deberá pagar el total de la multa que imponga.
3. El monto de las multas establecidas en cantidades determinadas o entre una mínima y otra máxima, se actualizará en los meses de enero y julio con el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el séptimo mes inmediato anterior hasta el último mes inmediato anterior a aquel por el cual se efectúa la actualización.

4. Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago hasta que el mismo se efectúe.
5. Los funcionarios y empleados públicos que en ejercicio de sus funciones conozcan de hechos u omisiones que entrañen o puedan entrañar infracción a las disposiciones fiscales, lo comunicarán a la autoridad fiscal competente para no incurrir en responsabilidad.
6. No se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.
7. Dentro de los límites fijados por el Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de infracciones a las leyes fiscales, deberán fundar y motivar su resolución, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 16 y 22 de la Constitución Federal, debiendo contener la resolución respectiva los siguientes requisitos:
 - Que la imposición de la multa esté debidamente fundada significa que exprese con precisión el artículo de la ley aplicable al caso.
 - Que se encuentre motivada, significa que señale con precisión las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que hayan tenido en consideración para la imposición de la multa, y que exista adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configure la hipótesis normativa.
 - Que para evitar que la multa sea excesiva, se tome en cuenta la gravedad de la infracción realizada, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa; que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad, la reincidencia y la capacidad económica del sujeto sancionado.
 - Que tratándose de multas en las que la sanción pueda variar entre un mínimo y un máximo, se invoquen las circunstancias y las razones por las que se considere aplicable al caso concreto, el mínimo o cierto monto intermedio entre los dos.
8. Se deben tomar en cuenta los siguientes agravantes que hayan incurrido en la conducta infractora.
 - Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se presenta la reincidencia cuando:
 - Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.
 - Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de la misma infracción.
 - También será agravante en la comisión de una infracción, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:

- Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.
 - Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.
 - Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.
 - Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.
 - Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.
 - Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que se autorice por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales carezcan de valor probatorio.
- Se considera también agravante, la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.
 - Es agravante el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.
9. Cuando por un acto u omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.
 10. Cuando se trate de la presentación de declaraciones o avisos cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida, salvo cuando se trate de declaraciones provisionales en las que se deba anotar "cero" en los conceptos a los que estando obligado no tenga saldo a cargo.
 11. Cuando el importe de la multa se pague dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se notifique al infractor la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20 por ciento de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución.
 12. Cuando la comisión de una o varias infracciones origine la omisión total o parcial en el pago de contribuciones incluyendo las retenidas o recaudadas, excepto tratándose de contribuciones al comercio exterior, y sea descubierta por las autoridades fiscales mediante el ejercicio de sus facultades de comprobación, se aplicarán las siguientes multas:
 - El 50 por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios antes de la notificación que determine el monto de la contribución que omitió.
 - Del 70 por ciento al 100 por ciento de las contribuciones omitidas, actualizadas, en los demás casos.

13. Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas mayores que las consideradas por el contribuyente para calcular la multa, se aplicará el tanto por ciento que corresponda sobre el remanente no pagado de las contribuciones determinadas.
14. También se aplicarán las multas señaladas en la regla doce, cuando las infracciones consistan en devoluciones, acreditaciones o compensaciones, indebidas o en cantidad mayor de la que corresponda, calculándose las multas sobre el monto del beneficio indebido.
15. Cuando se declaren pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas, la multa será del 30 por ciento al 40 por ciento de la diferencia que resulta entre la pérdida declarada y la que realmente corresponda.
16. En los casos a que se refiere la regla doce, las multas se aumentarán o disminuirán conforme a las siguientes bases:
 - Se aumentarán:
 - En un 20 por ciento del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando la infracción sea en forma continuada.
 - El un 60 por ciento del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando en la comisión de la infracción se dé alguno de los agravantes relacionados con la contabilidad, libros sociales o microfilmación o grabación en discos ópticos o en cualquier otro medio autorizado.
 - En una cantidad igual al 50 por ciento del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en esta infracción.
 - Se disminuirán:
 - En un 20 por ciento sobre el monto de las contribuciones omitidas, o del beneficio indebido, en el supuesto de que se imponga de multa del 70 por ciento al 100 por ciento del monto de lo omitido, siempre que el infractor pague o devuelva los mismos con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que surta efectos la resolución respectiva, sin que se requiera modificar la resolución que impuso la multa.
14. Tratándose de la omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones, se impondrá una multa del 20 por ciento al 25 por ciento de las contribuciones omitidas. En caso de que dichas contribuciones se paguen junto con sus accesorios, dentro de los 15 días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la diferencia respectiva, la multa se reducirá a la mitad, sin que para ello se requiera resolución administrativa.

26.11. DESVÍO DE PODER

El desvío de poder consiste en la imposición de sanciones en contravención a lo que disponen las reglas que para tal efecto establece el Código Fiscal de la Federación.

Las multas cuando están establecidas entre un mínimo y un máximo, se le otorgan facultades discrecionales a las autoridades para que impongan la sanción que corresponda dentro de los parámetros señalados, debiendo razonar debidamente el monto de la sanción que se imponga.

Se presenta en cada ocasión en que las autoridades fiscales no se ajustan a las disposiciones que regulan lo relativo a la imposición de sanciones fiscales, ya sea que se excedan en los montos establecidos, como cuando no motive ni fundamento debidamente la gravedad de la infracción cometida, o del acto u omisión que haya motivado la imposición de la multa, que se tomen en cuenta la gravedad de los perjuicios ocasionados a la colectividad y la reincidencia en las infracciones del sujeto sancionado.

26.12. DELITOS FISCALES

26.12.1. Concepto de delito fiscal

Por delito debemos entender todo acto u omisión que sancionan las leyes penales, en este caso las disposiciones del Código Fiscal de la Federación que determinen qué conductas de los contribuyentes constituyen un delito de carácter fiscal.

Se aclara que en materia fiscal es la naturaleza de la sanción, ya sea pecuniaria o corporal, la que determina cuándo estamos frente a una infracción o un delito fiscal, o frente a ambos.

Los elementos constitutivos de todo delito, son dos:

- El elemento subjetivo o interno, o sea la acción psicológica o idea para la exteriorización de la conducta humana.
- El elemento objetivo, se constituye por actos u omisiones que integran la conducta del sujeto pasivo del delito o responsables.

26.12.2. Responsables de los delitos fiscales

De conformidad con el artículo 95 del Código Fiscal de la Federación son responsables de los delitos fiscales, quienes:

- Concierten la realización del delito.
- Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
- Cometan conjuntamente el delito.
- Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.

- Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.
- Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
- Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.

Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales, quien sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:

- 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 otros a los mismos fines.
- Ayude en cualquier forma al inculpaado 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 inculpaado el objeto o provecho del mismo.

Si fuere un funcionario o empleado público el que comete el delito o en cualquier forma participa en la comisión del delito fiscal, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres meses a tres años de prisión.

La tentativa de los delitos previstos en el Código Fiscal de la Federación es punible o sancionable, cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delitos.

En el caso de delito continuado, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Se entiende por delito continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

26.12.3. Reglas para que se proceda penalmente por los delitos fiscales

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en el Código Fiscal de la Federación en el capítulo II del título IV, será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- Formule querrela, tratándose de los delitos equiparables en cuanto a la sanción al contrabando, de defraudación fiscal, de delitos sancionables con las mismas penas del delito de defraudación fiscal, de delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes, de delitos relacionados con la obligación de presentar declaraciones, de delitos cometidos por los depositarios o interventores designados por las autoridades fiscales y de delitos cometidos por funcionarios

públicos o empleados públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente.

- Declare que el fisco federal ha sufrido perjuicio en los casos de los delitos de contrabando, de apoderamiento de mercancía que se encuentre en el recinto fiscal o fiscalizado, o destruya o deteriore dolosamente dichas mercancías.
- Formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancía por las que no deban pagarse impuestos y requieran de permiso de autoridad competente o de mercancías de tráfico prohibido.
- Bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal, en los demás casos no previstos en las fracciones anteriores.
- La denuncia por la comisión de un delito se presentará ante la Procuraduría General de la República (Ministerio Público Federal) quien es la encargada de realizar las averiguaciones correspondientes y efectuar la consignación respectiva por el delito o delitos que resulten ante el juez de distrito competente.
- La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá solicitar que los procesos por delitos fiscales se sobresean, es decir que no se continúe el trámite de la acción penal y se dé por terminado el juicio, cuando los procesados paguen las contribuciones originales por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. Dicha petición deberá hacerse discrecionalmente, antes de que el Ministerio Público Federal formule conclusiones y surtirá efectos respecto de las personas que la misma petición se refiera.
- En los delitos fiscales en que sea necesaria querella o declaratoria de perjuicio y el daño o el perjuicio sea cuantificable, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público hará la cuantificación correspondiente en la propia querella o declaratoria, la cual surtirá efectos sólo para el procedimiento penal.
- Para los efectos de los delitos fiscales, se consideran mercancías los productos, artículos, efectos o cualesquier otros bienes aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.
- Las sanciones pecuniarias derivadas de la comisión de delitos fiscales, se impondrán por las autoridades administrativas, sin que esta circunstancia afecte el procedimiento penal.
- La acción penal en los delitos fiscales, perseguibles por querella de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, prescribirá en tres años a partir del día en que dicha Secretaría tenga conocimiento del delito y del delincuente; si no tiene conocimiento, en cinco años que se computarán a partir de la comisión del delito. En los demás casos se estará al Código Penal aplicable en materia federal.
- La aplicación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones y sus accesorios así como de las penas impuestas por las autoridades judiciales cuando se incurra en delito fiscal.
- En los delitos fiscales la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria; las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas

las contribuciones omitidas, los recargos, las sanciones administrativas correspondientes, sin que ello afecte el procedimiento penal.

26.12.4. Clases de delitos fiscales

Los delitos fiscales que prevé el Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

Delito de contrabando

Delito que lo comete quien introduzca al país o extraiga de él mercancía:

- Omitiendo el pago total ó parcial de las contribuciones o cuotas compensatorias que deban cubrirse.
- Sin permiso de la autoridad competente, cuando sea necesario este requisito.
- De importación o exportación prohibida.
- Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de las zonas libres al resto del país en cualquiera de los casos anteriores, así como quien las extraiga de los recintos fiscales o fiscalizados sin que le hayan sido entregados legalmente por las autoridades o por las personas autorizadas para ello.

Delitos que se sancionan con las mismas penas que el delito de contrabando

- La adquisición de mercancía extranjera que no sea para su uso personal, la enajene o comercie con ella, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país.
- Quien tenga en su poder por cualquier título, mercancías extranjeras que no sean para su uso personal, sin la documentación que compruebe su legal estancia en el país, o sin el permiso previo de la autoridad federal competente, o sin marbetes tratándose de envases que contengan bebidas alcohólicas.
- Quien ampare con documentación o factura auténtica, mercancía extranjera distinta a la que cubre la documentación expedida.
- Quien tenga mercancía extranjera de tráfico prohibido.
- Quien en su carácter de funcionario o empleado público de la Federación, de los estados, del Distrito Federal o de municipios, autorice la internación de algún vehículo, proporcione documentos o placas para su circulación, otorgue matrícula o abanderamiento, cuando la importación del propio vehículo se haya efectuado sin el permiso previo de la autoridad federal competente.
- Quien tenga en su poder algún vehículo de procedencia extranjera sin comprobar su legal importación o estancia en el país, o sin previa autorización legal, en el caso de automóviles y camiones, cuando se trate de modelos correspondiente a los últimos cinco años.
- Quien enajene o adquiera por cualquier título sin autorización legal vehículos importados temporalmente.

- Quien enajene o adquiera por cualquier título, vehículos importados definitivamente para transitar en zona libres o franjas fronterizas, o provisionalmente para circular en las citadas franjas fronterizas, si el adquirente no reside en dichas zonas o franjas.
- Quien retire de la aduana envases que contengan bebidas alcohólicas que no contengan adheridos los marbetes a que obligan las disposiciones legales.
- Quien introduzca mercancías a otro país desde el territorio nacional omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior que en ese país correspondan.
- La persona que no declare en la aduana a la entrada al país que lleva consigo cantidades en efectivo o en cheques, o una combinación de ambas, superiores al equivalente en moneda nacional o monedas de que se trate a veinte mil dólares de los Estados Unidos de América.

Delito de defraudación fiscal

Lo comete quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.

Delitos sancionables con las mismas penas que el delito de defraudación fiscal

- Quien consigne en las declaraciones que presente para efectos fiscales, deducciones falsas o ingresos acumulables menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes.
- La persona física que perciba dividendos, honorarios o en general preste un servicio personal independiente o esté dedicada a actividades empresariales, cuando realice en un ejercicio fiscal erogaciones superiores a los ingresos declarados en el propio ejercicio y no compruebe a la autoridad fiscal el origen de la discrepancia en los plazos y conforme al procedimiento correspondiente.
- Quien omita enterar a las autoridades fiscales, dentro del plazo que la ley establezca, las cantidades que por concepto de contribuciones hubiere retenido o recaudado.
- Quien se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal.
- Realice dos o más actos relacionados entre ellos con el único propósito de obtener un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal.
- Sea responsable por omitir presentar, por más de seis meses, la declaración de un ejercicio que exijan las leyes fiscales, dejando de pagar la contribución correspondiente.

Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes

- Quien omita solicitar su inscripción o de un tercero en el Registro Federal de Contribuyentes por más de un año contado a partir de la fecha en que debió

hacerlo, a menos que se trate de personas cuya solicitud de inscripción deba ser presentada por otro aun en el caso en que éste no lo haga.

- Quien no rinda al citado registro, los informes a que se encuentra obligado o lo haga con falsedad.
- Quien use más de una clave del Registro Federal de Contribuyentes.
- Quien se atribuya como propias actividades ajenas ante el Registro Federal de Contribuyentes.
- Quien desocupe el local donde tengan su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al Registro Federal de Contribuyentes, después de la notificación de la orden de visita y antes de un año contado a partir de dicha notificación o bien después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya garantizado, pagado o quedado sin efectos.

Delitos relacionados con la obligación de presentar declaraciones

- Quien omita presentar declaraciones para efectos fiscales a que estuviera obligado durante dos o más ejercicios fiscales.
- Quien registre sus operaciones contables, fiscales o sociales en dos o más libros o en dos o más sistemas de contabilidad con diferentes contenidos.
- Quien oculte, altere o destruya total o parcialmente los sistemas y registros contables, así como la documentación relativa a los asientos respectivos, que conforme a las leyes fiscales esté obligado a llevar.
- Determine pérdidas con falsedad.
- Sea responsable de omitir la presentación por más de tres meses, de la declaración informativa de las inversiones que hubiere realizado o mantenga en jurisdicciones de baja imposición fiscal o en sociedades o entidades residentes o ubicadas en dichas jurisdicciones.

Delitos cometidos por el depositario o interventor designados por las autoridades fiscales

El depositario o interventor designado por la autoridades fiscales que, con perjuicio del fisco federal, disponga para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, o que los oculte o no los ponga a disposición de la autoridad competente.

Delitos de alteración dolosa o destrucción de los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impedir que se logre el propósito para el que fueron colocados

Quien dolosamente altere o destruya los aparatos de control, sellos o marcas oficiales colocados con fines fiscales o impida que se logre el propósito para el que fueron colocados.

Alteración dolosa o destrucción de las máquinas registradoras de la operación de caja en las oficinas recaudadoras

Quien dolosamente altere o destruya las máquinas registradoras de operación de caja en las oficinas recaudadoras, o al que tenga en su poder marbetes sin haberlos adquirido legalmente o los enajene, sin estar autorizado para ello.

Delitos cometidos por funcionarios o empleados públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente

Los servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente, o que realicen la verificación física de mercancías en transporte en lugar distinto a los recintos oficiales.

Delito de amenazas de formular denuncia o querella o declaratoria al Ministerio Público

El servidor público que amenazare de cualquier modo a un contribuyente o a sus representantes o dependientes, con formular por sí o por medio de la dependencia de su adscripción, una denuncia, querella o declaratoria al Ministerio Público para que se ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales.

Delito de apoderamiento de mercancías que se encuentren en recinto oficial o fiscalizado o destrucción o deterioro doloso de dichas mercancías

Quien se apodere de mercancías que se encuentren en recinto oficial o fiscalizado y quien dolosamente destruya o deteriore dichas mercancías.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las diferencias entre el derecho penal fiscal y el derecho penal común.
2. Elabore un esquema que contenga las consecuencias a las cuales queda sujeto todo infractor fiscal.
3. Formule un cuadro sinóptico que contenga los caracteres de la conducta infractora.
4. Elabore un esquema que contenga los tipos de infracciones atendiendo a la sanción.

5. Formule un cuadro sinóptico, que contenga la clasificación doctrinal de las infracciones.
6. Formule un esquema que contenga las infracciones de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
7. Elabore un esquema que contenga las reglas para la imposición de multas de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
8. Formule un esquema que contenga la clasificación de las sanciones desde los diversos puntos de vista.
9. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las reglas para que proceda penalmente por los delitos fiscales.
10. Formule un esquema que contenga las clases de delitos fiscales de acuerdo al Código Fiscal de la Federación.
11. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Defina qué se entiende por infracción fiscal.
2. Exprese qué se entiende por infractor fiscal.
3. Defina los tipos de infracciones fiscales.
4. Exprese el concepto de sanción fiscal.
5. Mencione cuál es la finalidad de las sanciones fiscales.
6. Determine las reglas para la imposición de multas en materia fiscal federal.
7. Explique qué se entiende por desvío de poder.
8. Defina qué se entiende por delito fiscal.
9. Determine los elementos constitutivos de todo delito.
10. Exprese quiénes se consideran responsables de los delitos fiscales.

27. El procedimiento administrativo de ejecución

27.1. Introducción • 27.2. Concepto de procedimiento administrativo de ejecución • 27.3. Supuestos y procedimiento para que se proceda al embargo precautorio • 27.4. Controversias entre el fisco federal y los fiscos locales • 27.5. Preferencia del fisco federal con otros acreedores • 27.6. De los gastos de ejecución • 27.7. Del requerimiento de pago y del embargo • 27.7.1. Del requerimiento de pago • 27.7.2. Del embargo de bienes • 27.7.3. Del embargo de negociaciones • 27.7.4. De la exigibilidad del crédito por cese de la prórroga • 27.7.5. Reglas para la diligencia de requerimiento de pago y embargo • 27.7.6. Prelación de los bienes susceptibles de embargo • 27.7.7. Bienes exceptuados de embargo • 27.7.8. Oposición de terceros a la diligencia de embargo • 27.7.9. Bienes embargados por otras autoridades no fiscales • 27.7.10. Del embargo de créditos • 27.7.11. Del embargo de dinero, metales o valores • 27.7.12. Oposición del deudor o terceros a la diligencia • 27.8. De la intervención • 27.8.1. Obligaciones y facultades del interventor con cargo a la caja • 27.8.2. Obligaciones y facultades del interventor administrador • 27.9. Del remate • 27.9.1. Concepto de remate y casos en que procede • 27.9.2. Lugar del remate • 27.9.3. Base para el remate • 27.9.4. Oposición al avalúo • 27.9.5. De la publicación de convocatorias • 27.9.6. De la citación y derechos de terceros acreedores • 27.9.7. De la postura legal • 27.9.8. Requisitos para participar como postor • 27.9.9. Del procedimiento del remate en primera almoneda • 27.9.10. Del procedimiento del remate en segunda almoneda • 27.9.11. De la enajenación de bienes fuera de remate • 27.9.12. De la preferencia del fisco federal de adjudicarse bienes en remate • 27.9.13. De la aplicación del producto del remate • 27.9.14. De los excedentes después de la aplicación del producto del remate • 27.10. De la garantía del interés fiscal • 27.10.1. Supuestos en que procede se garantice el interés fiscal • 27.10.2. Formas de garantizar el interés fiscal • 27.10.3. Alcance y requisitos de las formas de garantizar el interés fiscal • 27.10.4. Forma de hacer efectivas las garantías del interés fiscal • 27.11. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Establecer cuándo se aplica el procedimiento administrativo de ejecución y las etapas que contiene el mismo, hasta la aplicación del producto del remate.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 27.1. Establecer el concepto de procedimiento administrativo de ejecución.
- 27.2. Señalar los supuestos para que se proceda al embargo precautorio.
- 27.3. Determinar la forma de resolver las controversias entre el fisco federal y los fiscos locales.
- 27.4. Mencionar en qué casos es preferente el fisco federal con otros acreedores.
- 27.5. Expresar el concepto y clases de gastos de ejecución.
- 27.6. Señalar las etapas del procedimiento administrativo de ejecución.
- 27.7. Establecer las reglas para la diligencia de requerimiento de pago y embargo.
- 27.8. Indicar la prelación de los bienes susceptibles de embargo.
- 27.9. Determinar los bienes exceptuados de embargo.
- 27.10. Establecer en qué casos procede la intervención.
- 27.11. Expresar el concepto de remate y en qué casos procede.
- 27.12. Determinar cada una de las etapas necesarias para que se proceda el remate.

27.1. INTRODUCCIÓN

Una vez determinada la obligación contributiva o tributaria, o cuantificada en cantidad líquida, o sea que se haya precisado su monto, surge entonces lo que se denomina crédito fiscal, entendiéndose por tal los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamiento 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.

Determinado el crédito fiscal en cantidad líquida, ya sea por los contribuyentes o por las autoridades fiscales, éste deberá pagarse o garantizarse dentro de los plazos señalados por la ley fiscal correspondiente; transcurrido dicho plazo, el crédito será exigible, por las autoridades fiscales, mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

La exigibilidad del crédito fiscal, consiste en que el ente público esté debidamente facultado para exigir al contribuyente el pago de la prestación, cuando no se haya pagado o garantizado dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas.

Sin embargo, mientras no transcurra o venza dicho plazo, los créditos fiscales no pueden ser exigidos por el sujeto activo, salvo que se practique embargo precautorio para asegurar el interés fiscal, si se dan los supuestos y requisitos necesarios, para que se tome dicha medida precautoria por la autoridad fiscal.

Al fisco, ya sea federal, del Distrito Federal, estatal o municipal, por excepción se le permite o se le dota de un procedimiento especial para el cobro de los créditos fiscales a su favor, sin necesidad de acudir a los tribunales del orden común, dicho procedimiento obviamente constituye particularismo propio del derecho fiscal y en especial un privilegio de los créditos fiscales, en virtud de que los fines que persigue el Estado requieren de manera oportuna y eficaz de los recursos económicos, para hacer frente a sus atribuciones.

Por disposición expresa, en ningún caso se debe aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos, en virtud de que éstos son ingresos del Estado en sus funciones de derecho privado, caso en el cual para cobrarlos debe acudir a los tribunales del orden común como cualquier particular.

27.2. CONCEPTO DE PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

El procedimiento administrativo de ejecución, también llamado procedimiento de ejecución o procedimiento económico coactivo, es el medio del cual disponen las autoridades para exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley fiscal respectiva.

Dicho procedimiento, que viene a constituir un particularismo o privilegio del crédito fiscal, consiste en el requerimiento de pago, embargo, avalúo de bienes, publicación de convocatorias para remate, el remate y la aplicación del producto del remate.

Las autoridades fiscales competentes para llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución, son las que tienen a su cargo la función de recaudar los créditos fiscales. Actualmente le corresponde dicha función, por lo que corresponde a los créditos fiscales federales, al Sistema de Administración Tributaria, conocido con las siglas SAT, dentro del articulado correspondiente del Código Fiscal de la Federación; a las autoridades recaudadoras o las que aplican el procedimiento administrativo de ejecución, indistintamente se les llama "autoridad ejecutora", "jefe de la oficina ejecutora", "autoridad exactora", "jefe de la oficina exactora".

27.3. SUPUESTOS Y PROCEDIMIENTO PARA QUE SE PROCEDA AL EMBARGO PRECAUTORIO

El embargo precautorio es una figura que se presenta como caso de excepción, de manera cautelar y provisional, para asegurar el interés fiscal, respecto de las contribuciones que se hubieren causado y antes de que sean exigibles.

Los supuestos para que se dé el embargo precautorio son los siguientes:

- En caso de contribuciones causadas y exigibles pendientes de determinarse, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.
- En el caso de contribuciones causadas pendientes de determinarse y que aún no sean exigibles, cuando la autoridad se percate de que existe alguna de las irregularidades a que se refiere el artículo 55 del Código Fiscal de la Federación.
- En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por el contribuyente.
- En el caso de contribuciones causadas que a la fecha del embargo precautorio no sean exigibles pero hayan sido determinadas por la autoridad en el ejercicio de sus facultades de comprobación.
- En todos estos casos debe existir a juicio de la autoridad, peligro inminente de que el obligado realice cualquier maniobra tendiente a evadir su cumplimiento.
- En los tres primeros casos, la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones de que se trate, declaradas en cualquiera de las últimas cinco declaraciones anuales o provisionales, según sea el caso, actualizadas desde la fecha de la presentación de la declaración de que se trate y hasta la fecha en que se practique el embargo; en el último supuesto la autoridad trabará el embargo sobre bienes o derechos del obligado hasta por un monto equivalente al de la contribución o contribuciones determinadas por la autoridad, incluyendo sus accesorios.
- La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones y fundamento del embargo y requerirá al obligado, para que dentro del término de tres días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. Transcurrido el plazo antes señalado, sin que el obligado hubiera desvirtuado el monto del embargo precautorio, éste quedará firme. En estos casos, si el obligado no hubiere presentado declaraciones con anterioridad, o se tengan elementos para presumir que las presentadas consignan ingresos menores a los realmente obtenidos o determinados conforme a las leyes, el monto del embargo precautorio se fijará con base en los elementos con que cuente la autoridad o tenga a su alcance, pudiendo utilizar cualquiera de los procedimientos de determinación presuntiva previstos en el Código Fiscal de la Federación.
- Si el pago se hiciere dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia y se levantará el embargo. En ningún caso se podrá practicar embargo precautorio sobre contribuciones no causadas.
- El embargo quedará sin efecto si la autoridad no emite, dentro del plazo de un año contado desde la fecha en que fue practicado, resolución en la que determine créditos fiscales.
- Si dentro del plazo señalado la autoridad lo determina, el embargo precautorio se convertirá en definitivo, y se proseguirá procedimiento administrativo de ejecución que se hubiere iniciado, debiendo dejar constancia de la resolución

y de la notificación de la misma en el expediente de ejecución. Si el particular garantiza el interés fiscal se levantará el embargo.

- El embargo precautorio practicado antes de la fecha en que el crédito fiscal sea exigible, se convertirá en definitivo al tiempo de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución.
- Son aplicables al embargo precautorio las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables.

27.4. CONTROVERSIAS ENTRE EL FISCO FEDERAL Y LOS FISCOS LOCALES

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

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

El producto obtenido en los términos del párrafo anterior, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- Los gastos de ejecución.
- Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- Las aportaciones de seguridad social.
- Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
- Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

Si los bienes señalados para la ejecución por parte del fisco federal, ya hubieran sido embargados por parte de autoridades fiscales locales, se deberá practicar la diligencia de embargo respectiva, entregándose los bienes al depositario que designe la autoridad federal y se dará aviso a la autoridad local. En caso de inconformidad, la controversia resultante será resuelta por los tribunales judiciales

de la Federación. En tanto se resuelve el procedimiento respectivo no se hará aplicación del producto, salvo que se garantice el interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

27.5. PREFERENCIA DEL FISCO FEDERAL CON OTROS ACREEDORES

El fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de los siguientes adeudos:

- Los garantizados con prenda o hipoteca.
- Los derivados de alimentos.
- Los derivados de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Para que sean aplicables las excepciones anteriores, es 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 cuando se trate de prenda o hipoteca, y respecto de los adeudos por alimentos, que se haya presentado la demanda ante las autoridades competentes, casos en los cuales la vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

Por prohibición expresa del Código Fiscal de la Federación, en ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales.

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

27.6. DE LOS GASTOS DE EJECUCIÓN

Con el nombre de gastos de ejecución, se designan todas las erogaciones ordinarias y extraordinarias que realiza el fisco federal, con motivo de la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución, para exigir el cobro de los créditos fiscales que no fueron pagados o garantizados dentro de los plazos legales.

En tal virtud, cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y las morales estarán obligadas a pagar el 2 por ciento del crédito fiscal por concepto de gastos de ejecución, por cada una de las diligencias que a continuación se indican:

- Por la diligencia correspondiente al primer requerimiento de pago del crédito fiscal.

- Por la diligencia de embargo, dentro de las que se incluyen las relativas a los embargos precautorios, cuando se trate del embargo en la vía administrativa para garantizar el interés fiscal.
- Por la diligencia de remate, enajenación fuera de remate o adjudicación al fisco federal.

En los casos anteriores, el 2 por ciento del crédito sea inferior al importe que se señale en forma expresa en el Código Fiscal de la Federación, caso en el cual se cobrará esa cantidad en vez del 2 por ciento del crédito.

En ningún caso los gastos de ejecución, por cada una de las diligencias antes referidas, excluyendo las erogaciones extraordinarias, podrán exceder del importe que se señale en forma expresa en el Código Fiscal de la Federación. Los importes a que se hace referencia, se actualizarán en los meses de enero y julio, en los términos del artículo 17-A del referido Código.

También debe pagarse por concepto de gastos de ejecución, los extraordinarios en que se incurra con motivo del procedimiento administrativo de ejecución, los cuales únicamente comprenderán los de transporte de los bienes embargados, de avalúos, de impresión y publicación de convocatorias y edictos, de investigaciones, de inscripciones o cancelaciones en el registro público que corresponda, los erogados por la obtención del certificado de liberación de gravámenes, los honorarios de los depositarios y de los peritos, así como los honorarios de las personas que contraten los interventores, salvo cuando dichos depositarios renuncien expresamente al cobro de tales honorarios.

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

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

27.7. DEL REQUERIMIENTO DE PAGO Y DEL EMBARGO

27.7.1. Del requerimiento de pago

Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, deberán expedir un mandamiento de ejecución, a fin de que primeramente se requerirá de pago al deudor, con el apercibimiento de que de no hacerlo se procederá al embargo de bienes.

27.7.2. Del embargo de bienes

Al llevarse a cabo la diligencia de requerimiento de pago, y en caso de no hacerlo el deudor, el ejecutor designado por el jefe de la oficina ejecutora, procederá como sigue:

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

27.7.3. Del embargo de negociaciones

Cuando el embargo recaiga sobre bienes raíces, derechos reales o negociaciones de cualquier género, se deberá inscribir en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate, para que surta efectos contra terceros acreedores. Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda en todas ellas se inscribirá el embargo.

En los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios quienes podrán ser designados por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado, tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en el propio Código Fiscal de la Federación, cesando su responsabilidad contra la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

27.7.4. De la exigibilidad del crédito por cese de la prórroga

Si la exigibilidad se origina por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético en las declaraciones o cuando se trate de la omisión de presentación de declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días hábiles siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

27.7.5. Reglas para la diligencia de requerimiento de pago y embargo

Cuando se trate de la diligencia relativa al inicio del procedimiento administrativo de ejecución, el ejecutor designado por el jefe de la oficina exactora se deberá constituir en el domicilio del deudor y deberá identificarse ante la persona con quien se practique la diligencia de requerimiento de pago y de embargo de bienes, con

intervención de la negociación en su caso, cumpliendo las formalidades que se señalan para las notificaciones personales, debiendo levantar la diligencia respectiva en acta pormenorizada de la que se entregará copia a la persona con quien se entienda la misma.

Cuando la notificación del crédito fiscal adeudado o del requerimiento, en su caso, se hizo por edictos, la diligencia se entenderá con la autoridad municipal o local de la circunscripción de los bienes, salvo que en el momento de iniciarse la diligencia compareciere el deudor, en cuyo caso se entenderá con él.

Cuando se trate de actos de inspección y vigilancia, se procederá al aseguramiento de los bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizada por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

Los bienes o negociaciones embargados se dejarán bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras bajo su responsabilidad nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales.

El embargo de bienes podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

27.7.6. Prelación de los bienes susceptibles de embargo

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo, tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, sujetándose al orden siguiente:

- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.
- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y en general créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- Bienes muebles no comprendidos en los párrafos anteriores.
- Bienes inmuebles.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos y, si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar el ejecutor en el acta, sin que tales circunstancias afecten la legalidad del embargo.

El ejecutor podrá señalar bienes sin sujetarse al orden antes señalado, cuando el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia:

- No señale bienes suficientes a juicio del ejecutor o no haya seguido dicho orden al hacer el señalamiento.
- Cuando teniendo el deudor otros bienes susceptibles de embargo, señale:
 - Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.

- Bienes que ya reporten cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
- Bienes de fácil descomposición o deterioro o materiales inflamables.

27.7.7. Bienes exceptuados de embargo

Por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, quedan exceptuados de embargo:

- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familiares.
- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, no siendo de lujo a juicio del ejecutor.
- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensable para el ejercicio de la profesión, arte y oficio a que se dedique el deudor.
- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si a ella están destinados.
- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- Los granos, mientras éstos no hayan sido cosechados, pero no los derechos sobre las siembras.
- El derecho de usufructo, pero no los frutos de éste.
- Los derechos de uso o de habitación.
- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- Los sueldos y salarios.
- Las pensiones de cualquier tipo.
- Los ejidos.

27.7.8. Oposición de terceros a la diligencia de embargo

En el momento de la diligencia, si al designarse bienes para el embargo, se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente a juicio del ejecutor.

La resolución dictada por el ejecutor tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición.

Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes, ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos del Código Fiscal de la Federación.

27.7.9. Bienes embargados por otras autoridades no fiscales

Cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o sujetos a cédula hipotecaria, se deberá practicar la diligencia de embargo respectiva.

Dichos bienes se entregarán al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor y se dará aviso a la autoridad correspondiente para que él o los interesados puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro.

27.7.10. Del embargo de créditos

Cuando el embargo recaiga sobre créditos será notificado directamente por la oficina ejecutora a los deudores del embargado, para que no hagan el pago de las cantidades respectivas a éste sino en la caja de la citada oficina, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

Si en cumplimiento de lo dispuesto de lo anterior, se paga un crédito cuya cancelación debe anotarse en el registro público que corresponda, la oficina ejecutora requerirá al titular de los créditos embargados para que, dentro de los cinco días siguientes a la notificación, firme la escritura de pago y cancelación o el documento en que deba constar el finiquito.

En caso de abstención del titular de los créditos embargados transcurrido el plazo indicado el jefe de la oficina ejecutora firmará la escritura o documentos relativos en rebeldía de aquél y lo hará del conocimiento del registro público que corresponda, para los efectos procedentes.

27.7.11. Del embargo de dinero, metales o valores

Cuando el embargo recaiga en dinero, metales preciosos, alhajas y valores mobiliarios embargados, se entregarán por el depositario a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de veinticuatro horas. Tratándose de los demás bienes, el plazo será de cinco días contados a partir de aquel en que fue hecho el requerimiento para tal efecto.

Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el propio ejecutado, la cual nunca podrá ser menor del 25 por ciento del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora.

27.7.12. Oposición del deudor o terceros a la diligencia

Si el deudor o cualquiera otra persona impidiera materialmente al ejecutor el acceso al domicilio de aquél o al lugar en que se encuentren los bienes, siempre que el caso

lo requiera el ejecutor solicitará el auxilio de la policía o de otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución.

Si durante el embargo, la persona con quien se entienda la diligencia no abriere las puertas de las construcciones, edificios o casas señalados para la traba o en los que se presume que existen bienes muebles embargables, el ejecutor previo acuerdo fundado del jefe de la oficina ejecutora, hará que ante dos testigos sean rotas las cerraduras que fuere necesario, para que el depositario tome posesión del inmueble o para que siga adelante la diligencia.

En igual forma procederá el ejecutor cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abriere los muebles en los que aquél suponga se guardan dinero, alhajas, objeto de arte u otros bienes embargables. Si no fuere factible romper o forzar las cerraduras el mismo ejecutor trabará embargo en los muebles cerrados y en su contenido, y los sellará y enviará en depósito a la oficina exactora, donde serán abiertos en el término de tres días por el deudor o por su representante legal y, en caso contrario, por un experto designado por la propia oficina, en los términos del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Cuando no sea posible romper o forzar las cerraduras de cajas u otros objetos unidos a un inmueble o de difícil transportación, el ejecutor trabará embargo sobre ellos y su contenido y los sellará; para su apertura se seguirá el procedimiento establecido en el párrafo anterior.

27.8. DE LA INTERVENCIÓN

La intervención es una medida que se da dentro del procedimiento administrativo de ejecución, como forma de obtener el pago de los créditos fiscales, cuando se embarguen negociaciones, caso en el cual el depositario designado tendrá el carácter de interventor con cargo a la caja o de administrador.

Con esta medida se permite que la negociación embargada continúe funcionando y se pretende que logre cumplir con sus obligaciones fiscales.

27.8.1. Obligaciones y facultades del interventor con cargo a la caja

Cuando se trate de la intervención con cargo a la caja, el interventor tendrá las obligaciones y facultades siguientes:

- Cuando se trate de intervención con cargo a la caja, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere este Código, deberá retirar de la negociación intervenida el 10 por ciento de los ingresos en dinero y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
- Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco

federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

- Si las medidas a que se refiere el párrafo anterior no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien se procederá a enajenar la negociación, conforme a las demás disposiciones legales aplicables.

27.8.2. Obligaciones y facultades del interventor administrador

Cuando se trate de la intervención con carácter de administración, el interventor administrador tendrá las obligaciones y facultades siguientes:

- El interventor administrador tendrá todas las facultades que normalmente correspondan a la administración de la sociedad y plenos poderes con las facultades que requieran cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos de dominio y de administración, para pleitos y cobranzas, otorgar o suscribir títulos de crédito, presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora, así como para otorgar los poderes generales o especiales que juzgue conveniente, revocar los otorgados por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.
- El nombramiento de interventor administrador deberá anotarse en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.
- El interventor administrador no quedará supeditado a su actuación al consejo de administración, asamblea de accionistas, socios o partícipes.
- Sin perjuicio de lo anterior la asamblea y administración de la sociedad podrán continuar reuniéndose regularmente para conocer de los asuntos que les competen y de los informes que formule el interventor administrador sobre el funcionamiento y las operaciones de la negociación, así como para opinar sobre los asuntos que les someta a su consideración. El interventor podrá convocar a asamblea de accionistas, socios o partícipes y citar a la administración de la sociedad con los propósitos que considere necesarios o convenientes.
- Cuando se trate de negociaciones que no constituyan una sociedad, el interventor administrador tendrá todas las facultades de dueño para la conservación y buena marcha del negocio.
- Deberá rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- Recaudar el 10 por ciento de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida y entregar su importe en la caja de la oficina ejecutora a medida que se efectúe la recaudación.
- El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo.
- Las autoridades fiscales podrán proceder al remate de la negociación intervenida, cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24 por ciento del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en determinado periodo del año, en cuyo caso el por-

ciento que corresponda al número de meses transcurridos a razón del 8 por ciento mensual y siempre que el por ciento recaudado no alcance para cubrir el por ciento del crédito que resulte.

- Cuando la negociación que pretenda intervenir ya lo estuviera por mandato de otra autoridad, se nombrará no obstante el nuevo interventor, que también lo será para las otras intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales. La designación o cambio de interventor se pondrá en conocimiento de las autoridades que ordenaron las anteriores o posteriores intervenciones.
- La intervención se deberá levantar cuando el crédito fiscal se hubiera satisfecho o cuando de conformidad se haya enajenado la negociación. En estos casos la oficina ejecutora comunicará el hecho al registro público que corresponda para que se cancele la inscripción respectiva.

27.9. DEL REMATE

27.9.1. Concepto de remate y casos en que procede

El remate es el acto mediante el cual se hace el pago del crédito fiscal mediante la adjudicación de bienes en subasta o almonedas, al propio ejecutante o a terceras personas.

La enajenación de bienes embargados, dentro del procedimiento administrativo de ejecución procederá, conforme a las siguientes reglas:

- Se deberá proceder al remate a partir del día siguiente a aquel en que se hubiese realizado el avalúo de los bienes, que servirá de base para el remate.
- En los casos de embargo precautorio a que se refiere el artículo de este Código, cuando los créditos se hagan exigibles y no paguen al momento del requerimiento.
- Cuando el embargado no proponga comprador antes de que se finque el remate.
- Al quedar firme la resolución confirmatoria del acto impugnado, recaído en los medios de defensa que se hubieren hecho valer.

27.9.2. Lugar del remate

El remate deberá llevarse a cabo en el local de la oficina ejecutora, salvo los casos que se autorice otro lugar, por la naturaleza de los bienes embargados.

El remate puede ser en lotes piezas sueltas, tomando en cuenta el volumen y valor de los mismos.

27.9.3. Base para el remate

La base para enajenación de los bienes se determina en los términos siguientes:

- Si se trata de inmuebles será el de avalúo.
- Si se trata de negociaciones, será el avalúo pericial.

Los avalúos que se elaboren, deberán ser conforme a las reglas que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

- En los demás casos, la base será la que fijen de común acuerdo la autoridad y el embargado, en un plazo de seis días contados a partir de la fecha en que se hubiera practicado el embargo.

A falta de acuerdo, la autoridad practicará avalúo pericial y en todos los casos, la autoridad notificará personalmente al embargado el avalúo practicado.

27.9.4. Oposición al avalúo

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha, podrán hacer valer el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación mediante la cual se haga del conocimiento del ejecutado de los terceros acreedores el avalúo practicado.

En el escrito mediante el cual se haga valer el recurso de revocación en contra del avalúo, se deberá designar el perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el Reglamento de este Código Fiscal de la Federación, o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo legal o haciéndolo no designen valuador, se tendrá por aceptado el avalúo impugnado.

Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10 por ciento al determinado conforme al primer párrafo de este artículo, la autoridad exactora designará dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el Reglamento del Código Fiscal o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. En este caso, el avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes.

En todos los casos, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de 10 días si se trata de bienes muebles, 20 días si son inmuebles y 30 días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

27.9.5. De la publicación de convocatorias

El remate deberá ser convocado para una fecha fijada dentro de los treinta días siguientes a aquella en que se determinó el precio que deberá servir de base. La publicación de la convocatoria se hará cuando menos diez días antes del remate.

La convocatoria es el acto mediante el cual se le da publicidad al remate de los bienes embargados, convocando a postores, y se deje fijar en sitios visibles y usuales de la oficina ejecutora llamados estrados, y en los lugares públicos que se juzgue conveniente.

En el caso de que el valor de los bienes exceda de una cantidad equivalente a cinco veces el salario mínimo general de la zona económica correspondiente al Distrito Federal, elevado al año, la convocatoria se publicará además de los lugares mencionados, en el órgano oficial de la entidad en la que resida la autoridad ejecutora y en uno de los periódicos de mayor circulación, dos veces con intervalos de siete días. La última publicación se hará cuando menos diez días antes de la fecha del remate.

27.9.6. De la citación y derechos de terceros acreedores

Con el fin de no violar la garantía de audiencia a los acreedores que aparezcan del certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, serán citados para el acto de remate y, en caso de no ser factible hacerlo ya sea porque hubiere fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en el territorio nacional, se tendrá como citación la que se haga en las convocatorias en que se anuncie el remate, en las que deberá expresarse el nombre de los acreedores.

Los terceros acreedores del deudor, podrán concurrir al remate y hacer las observaciones que estimen del caso, las cuales serán resueltas por la autoridad ejecutora en el acto de la diligencia.

Mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

27.9.7. De la postura legal

Por postura debe entenderse el precio o cantidad que se ofrece por el comprado en un procedimiento de remate.

Para efectos del remate en el procedimiento administrativo de ejecución, es postura legal la que cubra las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

Toda postura deberá ofrecerse de contado, cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal; si éste es superado por la base fijada para el remate, se

entregarán al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero. En caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada en tanto resuelven las autoridades competentes.

Si el importe de la postura es menor al interés fiscal, se rematarán de contado los bienes embargados.

La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados en los casos y condiciones que establezca el Reglamento del Código Fiscal de la Federación. En este supuesto quedará liberado de la obligación de pago el embargado.

27.9.8. Requisitos para participar como postor

Quien desee participar como postor, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, deberá cumplir con los siguientes requisitos:

- Comparecer por escrito.
- Anexar al escrito de comparecencia, un certificado de depósito por el diez por ciento, cuando menos, del valor fijado a los bienes en la convocatoria, expedido por institución de crédito autorizada para tal efecto; en las poblaciones donde no haya alguna de esas instituciones, el depósito se hará de contado en la propia oficina ejecutora.
- El escrito en que se haga la postura deberá contener:
 - Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor, y en su caso, la clave del Registro Federal de Contribuyentes.
 - Tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del Registro Federal de Contribuyentes y el domicilio social.
 - La cantidad que se ofrezca y la forma de pago.

27.9.9. Del procedimiento del remate en primera almoneda

El acto del remate deberá llevarse en primera almoneda o citación, conforme a las siguientes reglas:

- El día y hora señalados en la convocatoria, el jefe de la oficina ejecutora hará saber a los presentes qué posturas fueron calificadas como legales y cuál es la mejor de ellas, concediendo plazos sucesivos de cinco minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada.
- El jefe de la oficina ejecutora fincará el remate en favor de quien hubiere hecho la mejor postura.
- Si en la última postura se ofrece igual suma de contado, por dos o más licitantes, se designará por suerte la que deba aceptarse.

- El importe de los depósitos que se constituyan, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Inmediatamente después de fincado el remate, previa orden de la autoridad ejecutora, se devolverán los certificados de depósito a los postores o las cantidades depositadas en la propia oficina, excepto el que corresponda al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.
- Cuando el postor en cuyo favor se hubiera fincado un remate no cumpla con las obligaciones contraídas con motivo del remate, perderá el importe del depósito que hubiere constituido y la autoridad ejecutora lo aplicará de inmediato en favor del fisco federal. En este caso se reanudarán las almonedas en la forma y plazos que señalan los artículos respectivos.
- Fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejores.
- Tan pronto como el postor cumpla con el requisito a que se refiere el párrafo anterior, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días hábiles, entregue las facturas o documentación comprobatoria de la enajenación de los mismos, la cual deberá expedirla cumpliendo con los requisitos fiscales, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.
- Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado.
- Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición, en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente. Cuando el monto del derecho por el almacenaje sea igual o superior al valor en que se adjudicaron los bienes, éstos se aplicarán a cubrir los adeudos que se generarán por este concepto.
- Fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará en la caja de la oficina ejecutora el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejores.
- Hecho el pago a que se refiere el párrafo anterior y designado en su caso el notario por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de diez días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que, si no lo hace, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía.
- El ejecutado, aun en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.
- Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, tratándose de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda, en un plazo que no excederá de quince días.

- Una vez que se hubiera otorgado y firmado la escritura en que conste la adjudicación de un inmueble, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieren acreditar legalmente el uso.
- Queda estrictamente prohibido adquirir los bienes objeto de un remate, por sí o por medio de interpósita persona, a los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como a todos aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo. El remate efectuado con infracción a este precepto será nulo y los infractores serán sancionados conforme a este Código.

27.9.10. Del procedimiento del remate en segunda almoneda

Cuando no se hubiere fincado el remate en la primera almoneda, se fijará nueva fecha y hora para que, dentro de los quince días siguientes, se lleve a cabo una segunda almoneda, cuya convocatoria se hará en los mismos términos que la primera, con la salvedad de que la publicación se hará por una sola vez.

La base para el remate en la segunda almoneda se determinará deduciendo un 20 por ciento de la señalada para la primera.

Si tampoco se fincare el remate en la segunda almoneda, se considerará que el bien fue enajenado en un 50 por ciento del valor del avalúo, aceptándose como dación en pago para el efecto de que la autoridad pueda adjudicárselo, enajenarlo o donarlo para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas conforme a las leyes de la materia.

27.9.11. De la enajenación de bienes fuera de remate

Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

- El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.
- Se trate de bienes que habiendo salido a remate en primera almoneda, no se hubieran presentado postores.

En este último supuesto, las autoridades fiscales podrán hacer enajenación directamente o encomendarla a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes.

27.9.12. De la preferencia del fisco federal de adjudicarse bienes en remate

El fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse en cualquier almoneda, los bienes ofrecidos en remate, en los siguientes casos:

- A falta de postores.
- A falta de pujas.
- En caso de posturas o pujas iguales.

En estos casos la adjudicación se hará al valor que corresponda para la amoneda de que se trate.

27.9.13. De la aplicación del producto del remate

El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco, se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el siguiente orden:

- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- Indemnización del 20 por ciento por el impago de cheques.
- El crédito fiscal.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal, impugnando alguno de los conceptos indicados, el orden señalado no será aplicable respecto del concepto impugnado y garantizado, o sea de dicho orden de aplicación.

En tanto no se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperarlos inmediatamente en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo.

Una vez realizado el pago por el embargado, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente. Cuando el monto del derecho por el almacenaje sea igual o superior al valor de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir los adeudos que se generarán por este concepto.

27.9.14. De los excedentes después de la aplicación del producto del remate

Cuando existan excedentes después de haberse cubierto el crédito, se entregarán al deudor, salvo que medie orden de autoridad competente o que el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

En caso de conflicto, el remanente se depositará en institución de crédito autorizada en tanto resuelven las autoridades competentes.

27.10. DE LA GARANTÍA DEL INTERÉS FISCAL

Cuando se use la expresión de *garantía del interés fiscal*, debemos entender que el fisco tiene la certeza de que el importe del crédito fiscal va a ser liquidado, evitándose que se encuentre en estado de insolvencia en perjuicio de los intereses fiscales, cuando termine la controversia o el plazo otorgado al contribuyente para pago del mismo.

Debemos recordar que el fisco nunca litiga sin garantía, lo que constituye un privilegio del crédito fiscal, al cual se le ha llamado por los tratadistas, *solve et repete*, o sea paga y replica.

Las disposiciones fiscales, son de aplicación inmediata, y constituyen en sí un mandamiento de ejecución, además los actos y resoluciones de las autoridades fiscales, gozan de la presunción de legalidad y corresponde al particular demostrar su ilegalidad, y una vez transcurrido el plazo para pagar o garantizar el crédito fiscal, éste se hace exigible por medio del procedimiento administrativo de ejecución.

27.10.1. Supuestos en que procede se garantice el interés fiscal

- Cuando se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- Cuando se solicite prórroga para el pago de los créditos fiscales o para que los mismos sean cubiertos en parcialidades, si dichas facilidades se conceden individualmente.
- Cuando se solicite la aplicación del producto en los términos del artículo 159 del Código Fiscal.
- En los demás casos que señale ese ordenamiento y las leyes fiscales.

No se otorgará garantía respecto de gastos de ejecución, salvo que el interés fiscal esté constituido únicamente por éstos.

27.10.2. Formas de garantizar el interés fiscal

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

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

- Títulos valor o cartera de créditos del propio contribuyente, en el caso de que se demuestre la imposibilidad de garantizar la totalidad del crédito fiscal mediante cualquiera de las fracciones anteriores, los cuales se aceptarán al valor que discrecionalmente fije la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

27.10.3. Alcance y requisitos de las formas de garantizar el interés fiscal

La garantía deberá comprender, además de las contribuciones adeudadas actualizadas, los accesorios causados, así como de los que se causen en los doce meses siguientes a su otorgamiento. Al terminar este periodo y en tanto no se cubra el crédito, deberá actualizarse su importe cada año y ampliarse la garantía para que cubra el crédito actualizado y el importe de los recargos, incluso los correspondientes a los doce meses siguientes.

El Reglamento del Código Fiscal de la Federación establecerá los requisitos que deberán reunir las garantías. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público vigilará que sean suficientes tanto en el momento de su aceptación como con posterioridad y, si no lo fueren, exigirá su ampliación o procederá al secuestro de otros bienes.

Es importante señalar que en ningún caso las autoridades fiscales podrán dispensar el otorgamiento de la garantía.

27.10.4. Forma de hacer efectivas las garantías del interés fiscal

Las garantías constituidas para asegurar el interés fiscal, consistente en prenda o hipoteca, obligación solidaria asumida por un tercero que compruebe su idoneidad y solvencia, se harán efectivas a través del procedimiento administrativo de ejecución.

Si la garantía consiste en depósito de dinero en institución nacional de crédito autorizada, una vez que el crédito fiscal quede firme se ordenará su aplicación por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Cuando se trate de fianza a favor de la Federación, otorgada para garantizar obligaciones fiscales a cargo de terceros, al hacerse exigible, se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución con las siguientes modalidades:

- La autoridad ejecutora requerirá de pago a la afianzadora, acompañando copia de los documentos que justifiquen el crédito garantizado y su exigibilidad. Para ello la afianzadora designará, en cada una de las regiones competencia de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación, un apoderado para recibir requerimientos de pago y el domicilio para dicho efecto, debiendo informar de los cambios que se produzcan dentro de los quince días siguientes al en que ocurran. La citada información se proporcionará a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, misma que se publicará en el *Diario Oficial de la Federación* para conocimiento de las autoridades ejecutoras. Se notificará el

requerimiento por estrados en las regiones donde no se haga alguno de los señalamientos mencionados.

- Si no se paga dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos la notificación del requerimiento, la propia ejecutora ordenará a la autoridad competente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que remate, en bolsa, valores propiedad de la afianzadora bastantes para cubrir el importe de lo requerido y hasta el límite de lo garantizado, y le envíe de inmediato su producto.

27.11. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, 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 forma el recurso de revocación o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, 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.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

En el supuesto del párrafo anterior, si el particular no presenta declaración complementaria, la autoridad exigirá la cantidad que corresponde a la parte consentida, sin necesidad de emitir otra resolución. Si se confirma en forma definitiva la validez de la resolución impugnada, la autoridad procederá a exigir la diferencia no cubierta, con los recargos causados.

No se exigirá garantía adicional si en el procedimiento administrativo de ejecución ya se hubieran embargado bienes suficientes para garantizar el interés fiscal o cuando el contribuyente declare bajo protesta de decir verdad que son los únicos que posee. En el caso de que la autoridad compruebe por cualquier medio que esta declaración es falsa podrá exigir garantía adicional, sin perjuicio de las sanciones que correspondan. En todo caso, se observará lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del artículo 141 de este Código.

En caso de negativa o violación a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, los interesados podrán promover el incidente de suspensión de la ejecución ante la Sala del Tribunal Fiscal de la Federación que conozca del juicio respectivo u ocurrir al superior jerárquico de la autoridad ejecutora si se está tramitando recurso, acompañando los documentos en que conste el medio de defensa hecho valer y el ofrecimiento o, en su caso, otorgamiento de la garantía del interés fiscal. El superior jerárquico aplicará en lo conducente las reglas establecidas por este Código para el citado incidente de suspensión de la ejecución.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las etapas que se desarrollan en el procedimiento administrativo de ejecución.
2. Formule un esquema que contenga los supuestos para que se proceda al embargo precautorio.
3. Formule un cuadro sinóptico que contenga las reglas que deben tomarse en cuenta para resolver las controversias relativas al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales.
4. Formule un esquema que contenga las diligencias por las cuales se deben pagar gastos de ejecución.
5. Elabore un esquema que contenga las reglas para llevar a cabo la diligencia de requerimiento de pago y en su caso de embargo.
6. Elabore un esquema que contenga el orden de los bienes susceptibles de embargo, cuando el señalamiento se haga por la persona con quien se entienda la diligencia.
7. Elabore un esquema que contenga los casos en que el ejecutor debe proceder al señalamiento de bienes susceptibles de embargo.
8. Elabore un esquema que contenga los bienes que están exceptuados de embargo.
9. Elabore un esquema que contenga las facultades y obligaciones del interventor con cargo a la caja y del interventor administrador.
10. Elabore un esquema que contenga las facultades y obligaciones del interventor administrador.

11. Elabore un esquema que contenga las reglas conforme a las cuales deberá llevarse a cabo el remate en primera almoneda.
12. Elabore un esquema que contenga los supuestos para que se proceda a la enajenación de bienes fuera de remate.
13. Elabore un esquema que contenga los supuestos en los que tendrá preferencia el fisco federal para adjudicarse bienes en cualquier almoneda.
14. Formule un cuadro sinóptico que contenga los supuestos en los cuales procede se garantice el interés fiscal de la Federación.
15. Formule un cuadro sinóptico que contenga las formas de garantizar el interés fiscal de la Federación.
16. Elabore un esquema que contenga los supuestos en los cuales procede que se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución.
17. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Exprese qué se debe entender por procedimiento administrativo de ejecución.
2. Señale en qué consiste la exigibilidad del crédito fiscal.
3. Exprese el motivo por el cual no se permite aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para el cobro de créditos derivados de productos.
4. Indique a qué autoridades fiscales les corresponde llevar a cabo el procedimiento administrativo de ejecución.
5. Mencione qué se entiende por embargo precautorio.
6. Indique a quién le corresponde resolver 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.
7. Señale en qué casos el fisco federal no tendrá preferencias para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir.
8. Mencione qué se entiende por gastos de ejecución.
9. Señale el monto mínimo y máximo que se debe cobrar por las diligencias en el procedimiento administrativo de ejecución.
10. Exprese los conceptos por los cuales deben pagarse los gastos de ejecución extraordinarios.
11. Indique a quién le corresponde determinar el importe de los gastos de ejecución.
12. Exprese las facultades del ejecutor designado, cuando no se realice el pago en el momento de la diligencia de requerimiento de pago.
13. Mencione cuál es la finalidad de que se inscriba en el registro público que corresponda el embargo que recaiga sobre bienes raíces, derechos reales o negociaciones de cualquier género.
14. Señale cuál es el plazo para pagar cuando el adeudo se origine por cese de la prórroga, o de la autorización para pagar en parcialidades, por error aritmético

en las declaraciones o cuando se trate de la omisión de presentación de declaraciones.

15. Exprese qué se entiende por intervención.
16. Mencione qué se entiende por remate.
17. Indique cuál es la base para la enajenación de bienes.
18. Exprese cuál es el plazo que tienen los peritos para rendir su dictamen.
19. Señale qué se entiende por convocatoria.
20. Mencione cuál es el plazo para la publicación de convocatorias para remate.
21. Señale cuáles son las formas de publicación de las convocatorias.
22. Indique cuáles son los derechos de los terceros acreedores cuando concurren al remate.
23. Mencione en qué plazo el embargado puede proponer comprador de los bienes embargados.
24. Exprese qué se entiende por postura legal.
25. Indique cuáles son los requisitos que debe reunir toda postura legal, para que sea aceptada.
26. Señale cuál es la base para el remate en segunda almoneda.
27. Mencione el orden de prelación de la aplicación del producto del remate.
28. Indique en qué plazo el deudor puede recuperar los bienes embargados.
29. Mencione cuál es el destino de lo excedentes después de haberse cubierto el crédito fiscal.
30. Indique cuál es el destino de los excedentes en caso de conflicto.
31. Mencione qué se debe entender por garantía del interés fiscal.
32. Exprese qué conceptos debe comprender la garantía del interés fiscal de la Federación.
33. Mencione qué alternativas tiene el contribuyente cuando la autoridad se niega a suspender el procedimiento administrativo de ejecución.

28. Recursos administrativos

28.1 Introducción • 28.2. Concepto de recurso • 28.3. Recurso de revocación • 28.4. Optatividad del recurso de revocación • 28.5. Requisitos del escrito de interposición • 28.5.1. Ante quién debe interponerse el recurso • 28.5.2. Plazo de interposición del recurso • 28.5.3. Formas de presentar el escrito de interposición • 28.5.4. Contenido del escrito de interposición • 28.5.5. Documentos que deben acompañar al escrito de interposición • 28.5.6. Supuestos de improcedencia del recurso de revocación • 28.5.7. Del trámite y resolución del recurso • 28.6. Suspensión del procedimiento administrativo de ejecución • 28.7. De las notificaciones y su impugnación • 28.7.1. Formalidad de las notificaciones • 28.7.2. Formas de hacer las notificaciones de los actos administrativos • 28.7.3. Surtimiento de efectos de las notificaciones • 28.7.4. Forma de calcular los plazos • 28.7.5. Impugnación de las notificaciones

OBJETIVOS PARTICULARES

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Determinar el concepto de recurso administrativo, así como las resoluciones que se pueden impugnar a través del recurso de revocación, plazo y requisitos para interponerlo y las causas de improcedencia.
- Establecer las reglas para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución cuando se interponga el recurso de revocación.
- Expresar la forma y requisitos de hacer las notificaciones a los particulares, cuando surten efectos, calcular los plazos y en qué casos procede su impugnación.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 28.1. Expresar el concepto de recurso.
- 28.2. Establecer en contra de qué resoluciones procede el recurso de revocación.
- 28.3. Expresar qué se entiende por optatividad del recurso de revocación.

- 28.4. Determinar ante quién debe interponerse el recurso de revocación.
- 28.5. Determinar los plazos para la interposición del recurso de revocación.
- 28.6. Expresar el contenido del escrito de interposición del recurso.
- 28.7. Mencionar los documentos que deben acompañar al escrito de interposición del recurso.
- 28.8. Indicar los supuestos de improcedencia del recurso de revocación.
- 28.9. Señalar qué pruebas deben presentarse en el recurso de revocación.
- 28.10. Mencionar cuál es el plazo para dictar resolución y notificarla.
- 28.11. Expresar en qué sentido puede dictarse la resolución.
- 28.12. Determinar las reglas para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
- 28.13. Establecer las formas de hacer las notificaciones a los particulares.
- 28.14. Señalar cuándo surte efectos las notificaciones.
- 28.15. Determinar el momento de la impugnación de las notificaciones.

28.1. INTRODUCCIÓN

Los actos de las autoridades fiscales, se presumen legales por disposición expresa del artículo 68 del Código Fiscal de la Federación, el cual al efecto establece:

Los actos y resoluciones de las autoridades fiscales se presumirán legales. Sin embargo, dichas autoridades deberán probar los hechos que motiven los actos y resoluciones cuando el afectado los niegue lisa y llanamente.

En tal virtud, la oposición del particular a los actos de las autoridades fiscales, debe ser debidamente regulada por las disposiciones legales, que establecen los medios de defensa, de los cuales pueden disponer los particulares para hacer valer su inconformidad.

Al efecto el Código Fiscal de la Federación establece en forma expresa el recurso de revocación, que se hace valer ante las propias autoridades fiscales, y el procedimiento contencioso administrativo que se hace valer ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

28.2. CONCEPTO DE RECURSO

Por recurso debe entenderse el medio del cual disponen los particulares para impugnar los actos y resoluciones emitidos por las autoridades fiscales, que consideren ilegales.

Para que se haga valer un recurso administrativo, éste debe estar establecido en una ley, debidamente reglamentado y existir una resolución administrativa, que se consideran por la doctrina como elementos esenciales. Además de debe presentar dentro del plazo establecido para tal efecto, dirigirse a la autoridad que corresponda, expresar los hechos, los agravios y las pruebas pertinentes, que constituyen los elementos secundarios, y que son subsanables en caso de omisión.

28.3. RECURSO DE REVOCACIÓN

El Código Fiscal de la Federación regula únicamente un solo recurso administrativo, denominado recurso de revocación, habiéndose derogado los anteriores recursos denominados recurso de nulidad de notificaciones y recurso de oposición al procedimiento administrativo de ejecución, sin embargo, el contenido de dichos recursos pasó a formar parte del actual recurso de revocación.

En tal sentido, se establece que contra los actos administrativos dictados en materia fiscal federal, se podrá interponer el recurso de revocación.

El recurso de revocación procederá en contra de las siguientes clases de resoluciones:

- Las 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.
 - Cualquier resolución de carácter definitivo que cause agravio al particular en materia fiscal, salvo aquellas a que se refieren las resoluciones recaídas a las aclaraciones de ventanilla, a las dictadas con motivo de la revisión discrecional de las resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular, y las recaídas a la solicitud de condonación de multas por infracción a las disposiciones fiscales, adversas a los contribuyentes.
- Los actos de autoridades fiscales federales que:
 - Exijan el pago de créditos fiscales, cuando:
 - a) Se alegue que éstos se han extinguido.
 - b) Que su monto real es inferior al exigido, siempre que el cobro en exceso sea imputable a la autoridad ejecutora.
 - c) Se refiera a recargos, gastos de ejecución o a la indemnización a que se refiere el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.
 - Se dicten en el procedimiento administrativo de ejecución, cuando se alegue que éste no se ha ajustado a la ley.
- Afecten el interés jurídico de terceros, en los casos a que se refiere el artículo 128 del Código Fiscal.
- Determinen el valor de los bienes embargados a que se refiere el artículo 175 del Código Fiscal.

28.4. OPTATIVIDAD DEL RECURSO DE REVOCACIÓN

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación. Lo anterior implica que el particular puede promover el juicio de nulidad ante dicho Tribunal, sin tener que agotar o tramitar previamente el recurso de revocación.

Deberá intentar la misma vía elegida si pretende impugnar un acto administrativo que sea antecedente o consecuente de otro, a excepción de resoluciones dictadas en cumplimiento de las emitidas en recursos administrativos.

Como caso de excepción se debe tener presente que la resolución dictada en el recurso de revocación se combate ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la impugnación de todos los demás actos conexos deberá hacerse valer ante la Sala Regional del Tribunal Fiscal que conozca del juicio respectivo.

Los procedimientos de resolución de controversias previstos en los tratados para evitar la doble tributación de los que México es parte, son optativos y podrán ser solicitados por el interesado con anterioridad o posterioridad a la resolución de los medios de defensa previstos por el Código Fiscal de la Federación. Los procedimientos de resolución de controversias son improcedentes contra las resoluciones que ponen fin al recurso de revocación o al juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

Cuando un recurso se interponga ante autoridad fiscal incompetente, ésta lo turnará a la que sea competente.

28.5. REQUISITOS DEL ESCRITO DE INTERPOSICIÓN

28.5.1. Ante quién debe interponerse el recurso

El escrito de interposición del recurso deberá presentarse ante la autoridad competente en razón del domicilio del contribuyente o ante la que emitió o ejecutó el acto impugnado.

28.5.2. Plazo de interposición del recurso

El escrito mediante el cual se interponga el recurso, por regla general debe presentarse dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos su notificación.

Por excepción y tomando en consideración la naturaleza del contenido de los actos que se reclaman, el escrito debe presentarse en cualquier tiempo antes de que se consumen los actos de manera irreparable, y en cada caso se establecerá el plazo de interposición del recurso.

Así se tiene que cuando el recurso de revocación se interponga porque el procedimiento administrativo de ejecución no se ajustó a la ley, las violaciones cometidas antes del remate podrán hacerse valer en cualquier tiempo, antes de la publicación de la convocatoria en primera almoneda, salvo que se trate de actos de ejecución sobre bienes legalmente inembargables, de actos de imposible reparación material o cuando se alegue que el acto no le fue notificado, casos en que el plazo para interponer el recurso se computará a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o del día siguiente al de la diligencia de embargo.

Si las violaciones tuvieran lugar con posterioridad a la mencionada convocatoria o se tratara de venta de bienes fuera de subasta, el recurso se hará valer contra la resolución que finque el remate o la que autorice la venta fuera de subasta.

Cuando se trate de tercero que afirme ser propietario de los bienes o negociaciones, o titular de los derechos embargados, podrá hacer valer el recurso de revocación en cualquier tiempo antes de que se finque el remate, se enajenen fuera de remate o se adjudiquen los bienes a favor del fisco federal.

Si el tercero que afirme tener derecho a que los créditos a su favor se cubran preferentemente a los fiscales federales, lo hará valer en cualquier tiempo antes de que se haya aplicado el importe del remate a cubrir el crédito fiscal.

28.5.3. Formas de presentar el escrito de interposición

El escrito de interposición del recurso debe presentarse directamente ante la autoridad que corresponda, pero también se admite que pueda enviarse a la autoridad competente en razón del domicilio o a la que emitió o ejecutó el acto, por correo certificado con acuse de recibo, siempre que el envío se efectúe desde el lugar en que resida el recurrente. En estos casos, se tendrá como fecha de presentación del escrito respectivo, la del día en que se entregue a la oficina exactora o se deposite en la oficina de correos.

Si el particular afectado por un acto o resolución administrativa fallece durante el plazo mencionado, se suspenderá hasta un año, si antes no se hubiere aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para la interposición del recurso si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos, cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento inclusive, en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado.

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, cuando el particular se encuentre afectado por un acto o resolución administrativa, se suspenderá el plazo para interponer el recurso de revocación hasta por un año. La suspensión cesará cuando se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

28.5.4. Contenido del escrito de interposición

El escrito de interposición del recurso deberá satisfacer los requisitos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación:

- Constar por escrito.
- Indicar el nombre, la denominación o razón social y el domicilio fiscal manifestado al Registro Federal de Contribuyentes, para efectos de determinar la competencia de la autoridad administrativa y la clave que le correspondió en dicho registro.
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.
- El domicilio para oír y recibir notificaciones y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

Además de los requisitos anteriores, en el escrito de interposición del recurso se debe indicar:

- La resolución o el acto que se impugna.
- Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
- Las pruebas y los hechos controvertidos de que se trate.

Cuando no se expresen los agravios, no se señale la resolución o el acto que se impugna, los hechos controvertidos o no se ofrezcan las pruebas, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que dentro del plazo de cinco días cumpla con dichos requisitos.

Si dentro de dicho plazo no se expresan los agravios que le cause la resolución o acto impugnado, la autoridad fiscal desechará el recurso; si no se señala el acto que se impugna se tendrá por no presentado 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.

- La firma de interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que se imprimirá su huella digital.

28.5.5. Documentos que deben acompañar al escrito de interposición

El promovente deberá acompañar al escrito en que se interponga el recurso, la siguiente documentación:

- Los documentos que acrediten su personalidad cuando actúe 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.

La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales, se hará mediante escritura pública, mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y los testigos ante un notario o fedatario público, o mediante constancia de inscripción en el registro de representante legales que lleve la autoridad fiscal.

- El documento en que conste el acto impugnado.
- 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 por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
- Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

Los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, podrán presentarse en fotocopia simple, siempre que obren en poder del recurrente los originales. En caso de que presentándolos en esta forma la autoridad tenga indicios de que no existen o son falsos, podrá exigir al contribuyente la presentación del original o copia certificada.

Cuando las pruebas documentales no obren en poder del recurrente, si éste no hubiere podido obtenerlas a pesar de tratarse de documentos que legalmente se encuentren a su disposición, deberá señalar el archivo o lugar en que se encuentren para que la autoridad fiscal requiera su remisión cuando ésta sea legalmente posible. Para este efecto deberá identificar con toda precisión los documentos y, tratándose de los que pueda tener a su disposición bastará con que acompañe la copia sellada de la solicitud de los mismos. Se entiende que el recurrente tiene a su disposición los documentos, cuando legalmente pueda obtener copia autorizada de los originales o de las constancias de éstos.

La autoridad fiscal, a petición del recurrente, recabará las pruebas que obren en el expediente en que se haya originado el acto impugnado, siempre que el interesado no hubiere tenido oportunidad de obtenerlas.

Cuando no se acompañe alguno de los documentos a que se refieren las fracciones anteriores, la autoridad fiscal requerirá al promovente para que los presente dentro del término de cinco días. Si el promovente no los presentare dentro de dicho término y se trata de los documentos que acrediten la personalidad, el documento en que conste el acto impugnado o la constancia de notificación, se tendrá por no interpuesto el recurso; si se trata de las pruebas, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

28.5.6. Supuestos de improcedencia del recurso de revocación

Es improcedente el recurso cuando se haga valer contra actos administrativos:

- Que no afecten el interés jurídico del recurrente.

- Que sean resoluciones dictadas en recurso administrativo o en cumplimiento de éstas o de sentencias.
- Que hayan sido impugnados ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- Que se hayan consentido, entendiéndose por consentimiento el de aquellos contra los que no se promovió el recurso en el plazo señalado al efecto.
- Que sean conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente.
- En caso de que no se amplíe el recurso administrativo o si en la ampliación no se expresa agravio alguno, cuando el promovente niegue conocer el acto que se reclama.
- Si son revocados los actos por la autoridad.
- Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que resuelve un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- Contra actos que tengan por objeto hacer efectivas fianzas otorgadas en garantía de obligaciones fiscales a cargo de terceros.

28.5.7. Del trámite y resolución del recurso

Admisión de pruebas y su valoración

En el recurso de revocación se admitirá toda clase de pruebas, excepto la testimonial y la de confesión de las autoridades mediante absolución de posiciones. No se considerará comprendida en esta prohibición la petición de informes a las autoridades fiscales, respecto de hechos que consten en sus expedientes o de documentos agregados a ellos.

Las pruebas supervenientes podrán presentarse siempre que no se haya dictado la resolución del recurso, entendiéndose por tales las que no existían antes de la interposición del recurso, o se declare bajo protesta de decir verdad que no se tenía conocimiento de ellas hasta antes de la interposición del recurso.

Harán prueba plena la confesión expresa del recurrente, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridad en documentos públicos; pero sin en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Las demás pruebas quedarán a la prudente apreciación de la autoridad. Si por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, las autoridades adquieren convicción distinta acerca de los hechos materia del recurso, podrán valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en este artículo, debiendo en ese caso fundar razonadamente esta parte de su resolución. Para el trámite, desahogo y

valoración de las pruebas ofrecidas y admitidas, serán aplicables las disposiciones relativas contenidas en el título VI, capítulo VII del Código Fiscal de la Federación, relativas al procedimiento contencioso administrativo.

Plazo para dictar resolución y notificarla

La autoridad deberá dictar resolución y notificarla en un término que no excederá de tres meses contados a partir de la fecha de interposición del recurso. El silencio de la autoridad significará que se ha confirmado el acto impugnado.

En este supuesto el recurrente podrá decidir esperar la resolución expresa o impugnar en cualquier tiempo la presunta confirmación del acto impugnado.

La resolución del recurso se fundará en derecho y examinará todos y cada uno de los agravios hechos valer por el recurrente, teniendo la autoridad la facultad de invocar hechos notorios; pero cuando uno de los agravios sea suficiente para desvirtuar la validez del acto impugnado bastará con el examen de dicho punto.

La autoridad podrá corregir los errores que advierta en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios, así como los demás razonamientos del recurrente, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en el recurso. Igualmente podrá revocar los actos administrativos cuando advierta una ilegalidad manifiesta y los agravios sean insuficientes, pero deberá fundar cuidadosamente los motivos por los que consideró ilegal el acto y precisar el alcance de su resolución.

Sentido en que puede dictarse la resolución

La resolución que ponga fin al recurso podrá:

- Desecharlo por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.

En este supuesto pierde el recurrente y la resolución impugnada queda firme con sus consecuencias y efectos.

- Confirmar el acto impugnado.

Igualmente en este supuesto pierde el recurrente y la resolución impugnada queda firme con sus consecuencias y efectos.

- Mandar reponer el procedimiento administrativo.

En este caso se deja sin efectos la resolución impugnada, con la finalidad de que la autoridad fiscal, de nueva cuenta tramite el procedimiento y dicte nueva resolución, la cual de igual manera es impugnable nuevamente a través del recurso administrativo.

- Dejar sin efectos el acto impugnado.

Si se deja sin efectos la resolución impugnada en forma lisa y llana, es favorable al recurrente, y no se puede volver a emitir otro acto, con base en los mismos hechos.

- Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya, cuando el recurso interpuesto sea total o parcialmente resuelto a favor del recurrente.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses aun cuando haya transcurrido el plazo de la caducidad que señala el artículo 67 del Código Fiscal de la Federación.

Si la resolución ordena realizar un determinado acto o iniciar la reposición del procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses, contados a partir de la fecha en que se notifique al contribuyente, aun cuando hayan transcurrido los plazos que señalan los artículos 46-A relativo al término para dictar resolución con motivo de una visita domiciliaria o revisión de gabinete y 67 relativo a la caducidad, ambos preceptos del Código Fiscal de la Federación.

Por disposición expresa no se podrán revocar o modificar los actos administrativos en la parte no impugnada por el recurrente y la resolución debe expresar con claridad los actos que se modifiquen y si la modificación es parcial, se indicará el monto del crédito fiscal correspondiente.

28.6. SUSPENSIÓN DEL PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCIÓN

Por disposición expresa del Código Fiscal de la Federación, 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.

Cuando en el medio de defensa se impugnen únicamente algunos de los créditos determinados por el acto administrativo, cuya ejecución fue suspendida, se pagarán los créditos fiscales no impugnados con los recargos correspondientes.

Cuando se garantice el interés fiscal el contribuyente tendrá obligación de comunicar por escrito la garantía, a la autoridad que le haya notificado el crédito fiscal.

Si se controvierten sólo determinados conceptos de la resolución administrativa que determinó el crédito fiscal, el particular pagará la parte consentida del

crédito y los recargos correspondientes, mediante declaración complementaria y garantizará la parte controvertida y sus recargos.

28.7. DE LAS NOTIFICACIONES Y SU IMPUGNACIÓN

28.7.1. Formalidad de las notificaciones

Por acto de autoridad debemos entender la manifestación de la voluntad del Estado, a través de los titulares de los órganos que lo integran.

Por notificación debemos entender el acto de la autoridad fiscal, mediante el cual se hace del conocimiento del particular el contenido de una resolución.

Los actos administrativos que deban notificar las autoridades fiscales, deberán contener por lo menos los siguientes requisitos:

- Constar por escrito.
- Señalar la autoridad que lo emite.
- Estar fundado y motivado y expresar la resolución, objeto y propósito de que se trate.
- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que vaya dirigido. Cuando se ignore el nombre de la persona a la que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación. Si se trata de responsabilidad solidaria se señalará, además, la causa legal de la responsabilidad.

28.7.2. Formas de hacer las notificaciones de los actos administrativos

Las notificaciones de los actos administrativos se harán:

Personalmente o por correo certificado con acuse de recibo

Cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

Las notificaciones se podrán hacer en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan en las mismas. También se podrán efectuar en el último domicilio que el interesado haya señalado para efectos del Registro Federal de Contribuyentes, salvo que hubiera designado otro para recibir notificaciones al iniciar alguna instancia o en el curso de un procedimiento administrativo, tratándose de las actuaciones relacionadas con el trámite o la resolución de los mismos.

Toda notificación personal, realizada con quien deba entenderse será legalmente válida aun cuando no se efectúe en el domicilio respectivo o en las oficinas

de las autoridades fiscales. En los casos de sociedades en liquidación, cuando se hubieran nombrado varios liquidadores, las notificaciones o diligencias que deban efectuarse con las mismas podrán practicarse válidamente con cualquiera de ellos.

Cuando la notificación se efectúe personalmente y el notificador no encuentre a quien deba notificar, le dejará citatorio en el domicilio, sea para que espere a una hora fija del día hábil siguiente o para que acuda a notificarse, dentro del plazo de seis días, a las oficinas de las autoridades fiscales.

Tratándose de actos relativos al procedimiento administrativo de ejecución, el citatorio será siempre para la espera antes señalada y, si la persona citada o su representante legal no esperaren, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o en su defecto con un vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo el notificador asentar razón de tal circunstancia para dar cuenta al jefe de la oficina exactora.

Cuando se deje sin efectos una notificación practicada ilegalmente, se impondrá al notificador una multa de diez veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

Por correo ordinario o por telegrama

Cuando se trate de actos distintos de los señalados en el párrafo anterior.

Por estrados

Cuando la persona a quien deba notificarse desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación, se oponga a la diligencia de notificación o se desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes y en los demás casos que señalen las leyes fiscales y el Código Fiscal de la Federación.

Las notificaciones por estrados se harán fijando durante cinco días el documento que se pretenda notificar en un sitio abierto al público de las oficinas de la autoridad que efectúe la notificación. La autoridad dejará constancia de ello en el expediente respectivo. En estos casos, se tendrá como fecha de notificación la del sexto día siguiente a aquel en que se hubiere fijado el documento.

Por edictos

Únicamente en el caso de que la persona a quien deba notificarse hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiese desaparecido, se ignore su domicilio o que éste o el de su representante no se encuentren en territorio nacional.

Las notificaciones por edictos se harán mediante publicaciones durante tres días consecutivos en el *Diario Oficial de la Federación* y en uno de los periódicos de mayor circulación en la República y contendrán un resumen de los actos que se notifican. En este caso se tendrá como fecha de notificación la de la última publicación.

Por instructivo

Solamente en los casos y con las formalidades para las notificaciones personales.

28.7.3. Surtimiento de efectos de las notificaciones

Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueron hechos y al practicarlas deberá proporcionarse al interesado copia del acto administrativo que se notifique. Cuando la notificación la hagan directamente las autoridades fiscales, deberá señalarse la fecha en que ésta se efectúe, recabando el nombre y la firma de la persona con quien se entienda la diligencia. Si ésta se niega a una u otra cosa, se hará constar en el acta de notificación.

La manifestación que haga el interesado o su representante legal de conocer el acto administrativo, surtirá efectos de notificación en forma desde la fecha en que se manifieste haber tenido tal conocimiento, si ésta es anterior a aquella en que debiera surtir efectos la notificación de acuerdo con el párrafo anterior.

28.7.4. Forma de calcular los plazos

En los plazos fijados en días no se contarán los sábados, los domingos ni el 1o. de enero; el 5 de febrero; el 21 de marzo; el 1o. y 5 de mayo; el 1o. y 16 de septiembre; el 20 de noviembre; el 1o. de diciembre de cada seis años, cuando corresponda a la transmisión del Poder Ejecutivo Federal, y el 25 de diciembre.

Tampoco se contarán en dichos plazos, los días en que tengan vacaciones generales las autoridades fiscales federales, excepto cuando se trate de plazos para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones, exclusivamente, en cuyos casos esos días se consideran hábiles. No son vacaciones generales las que se otorguen en forma escalonada.

En los plazos establecidos por periodos y aquellos en que se señale una fecha determinada para su extinción se computarán todos los días.

Cuando los plazos se fijen por mes o por año, sin especificar que sean de calendario, se entenderá que en el primer caso el plazo concluye el mismo día del mes de calendario posterior a aquel en que se inició y en el segundo, el término vencerá el mismo día del siguiente año de calendario a aquel en que se inició. En los plazos que se fijen por mes o por año cuando no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente, el término será el primer día hábil del siguiente mes de calendario.

No obstante lo dispuesto en los párrafos anteriores, si el último día del plazo o en la fecha determinada, las oficinas ante las que se vaya a hacer el trámite permanecen cerradas durante el horario normal de labores o se trate de un día inhábil, se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil. Lo dispuesto es aplicable, inclusive cuando se autorice a las instituciones de crédito para recibir declaraciones. También se prorrogará el plazo hasta el siguiente día hábil, cuando sea viernes el

último día del plazo en que se deba presentar la declaración respectiva, ante las instituciones de crédito autorizadas.

Las autoridades fiscales podrán habilitar los días inhábiles. Esta circunstancia deberá comunicarse a los particulares y no alterará el cálculo de plazos.

La práctica de diligencias por las autoridades fiscales deberá efectuarse en días y horas hábiles, que son las comprendidas entre las 7:30 y las 18:00 horas. Una diligencia de notificación iniciada en horas hábiles podrá concluirse en hora inhábil sin afectar su validez. Tratándose de la verificación de bienes y de mercancías en transporte, se considerarán hábiles todos los días del año y las 24 horas del día.

Las autoridades fiscales para la práctica de visitas domiciliarias, del procedimiento administrativo de ejecución, de notificaciones y de embargos precautorios, podrán habilitar los días y horas inhábiles, cuando la persona con quien se va a practicar la diligencia realice las actividades por las que deba pagar contribuciones en días u horas inhábiles. También se podrá continuar en días u horas inhábiles una diligencia en días y horas hábiles, cuando la continuación tenga por objeto el aseguramiento de contabilidad o de bienes del particular.

28.7.5. Impugnación de las notificaciones

Cuando el particular alegue que un acto administrativo no fue notificado o que lo fue ilegalmente, siempre que se trate de los recurribles a través del recurso de revocación, se estará a las reglas siguientes:

- Si el particular afirma conocer el acto administrativo, la impugnación contra la notificación se hará valer mediante la interposición del recurso administrativo que proceda contra dicho acto, en el que manifestará la fecha en que lo conoció.

En caso de que también impugne el acto administrativo, los agravios se expresarán en el citado recurso, conjuntamente con los que se formulen contra la notificación.

- Si el particular niega conocer el acto, manifestará tal desconocimiento interponiendo el recurso administrativo ante la autoridad fiscal competente para notificar dicho acto. La citada autoridad le dará a conocer el acto junto con la notificación que del mismo se hubiere practicado, para lo cual el particular señalará en el escrito del propio recurso, el domicilio en que se le debe dar a conocer y el nombre de la persona facultada al efecto. Si no hace alguno de los señalamientos mencionados, la autoridad citada dará a conocer del acto y la notificación por estrados.

El particular tendrá un plazo de cuarenta y cinco días a partir del siguiente al en que la autoridad se los haya dado a conocer, para ampliar el recurso administrativo, impugnando el acto y su notificación o sólo la notificación.

- La autoridad competente para resolver el recurso administrativo estudiará los agravios expresados contra la notificación, previamente el examen de la impugnación que, en su caso, se haya hecho del acto administrativo.
- Si se resuelve que no hubo notificación o que fue ilegal, tendrá al recurrente como sabedor del acto administrativo desde la fecha en que manifestó conocerlo o en que se le dio a conocer, quedando sin efectos todo lo actuado en base a aquélla, y procederá al estudio de la impugnación que, en su caso, hubiese formulado en contra de dicho acto.
- Si resuelve que la notificación fue legalmente practicada y, como consecuencia de ello, la impugnación contra el acto se interpuso extemporáneamente, desechará dicho recurso.
- En el caso de actos regulados por otras leyes federales, la impugnación de la notificación efectuada por autoridades fiscales se hará mediante el recurso administrativo que, en su caso, establezcan dichas leyes y de acuerdo con lo previsto por este artículo.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga las resoluciones en contra de las cuales procede el recurso de revocación.
2. Elabore un esquema que contenga los plazos de interposición del recurso de revocación.
3. Elabore un esquema que contenga los requisitos que debe contener el escrito de interposición del recurso de revocación.
4. Elabore un esquema que contenga los documentos que deben anexarse al escrito de interposición del recurso de revocación.
5. Formule un cuadro sinóptico que contenga los supuestos de improcedencia del recurso de revocación.
6. Formule un cuadro sinóptico que contenga en qué sentido puede dictarse la resolución del de revocación.
7. Formule un esquema que contenga las reglas para la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución.
8. Formule un esquema que contenga la forma de hacer las notificaciones a los particulares.
9. Formule un cuadro sinóptico que contenga los requisitos de los actos administrativos que se deban notificar a los particulares.
10. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Exprese el concepto de recurso.
2. Mencione qué se entiende por optatividad del recurso de revocación.
3. Indique ante qué autoridad debe interponerse el recurso de revocación.
4. Señale cuáles son las formas de envío y presentación del escrito de interposición del recurso.
5. Exprese en qué casos se suspende el plazo de interposición del recurso.
6. Indique qué requisitos son subsanables del escrito de interposición del recurso de revocación, cuando se omita alguno de ellos.
7. Señale las consecuencias de la omisión de los documentos que deben anexarse al escrito de interposición del recurso de revocación.
8. Exprese qué pruebas pueden presentarse en el recurso de revocación.
9. Mencione qué pruebas hacen prueba plena en el recurso de revocación.
10. Determine qué pruebas quedan a la prudente apreciación de la autoridad.
11. Mencione cuál es el plazo para dictar resolución en el recurso de revocación.
12. Señale cuál es la consecuencia si no se dicta la resolución dentro del plazo legal.
13. Exprese qué se entiende por acto de autoridad.
14. Señale qué se entiende por notificación.
15. Señale cuándo surten efectos las notificaciones.
16. Determine en qué momento se pueden impugnar las notificaciones.
17. Exprese qué se entiende por días hábiles para efectos fiscales.
18. Mencione qué son horas hábiles para efectos fiscales.
19. Señale en qué casos se pueden habilitar los días y horas inhábiles.

29. El procedimiento contencioso administrativo o juicio de nulidad ante el Tribunal Fiscal de la Federación

29.1. Introducción • 29.2. El Tribunal Fiscal de la Federación • 29.3. Competencia del Tribunal Fiscal de la Federación • 29.4. Integración y competencia de la Sala Superior • 29.4.1. Integración de la Sala Superior • 29.4.2. Competencia del Pleno de la Sala Superior • 29.4.3. Competencia de las secciones de la Sala Superior • 29.5. Integración y competencia de las Salas Regionales • 29.6. Forma de determinar la competencia de las Salas Regionales • 29.7. Facultades de los magistrados instructores • 29.8. De las partes en el procedimiento contencioso administrativo • 29.9. Reglas genéricas aplicables al procedimiento contencioso administrativo • 29.10. Causas de improcedencia del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación • 29.11. Causas de sobreseimiento del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación • 29.12. La demanda y plazo para su presentación • 29.12.1. La demanda presentada por particulares • 29.12.2. La demanda presentada por las autoridades • 29.12.3. Requisitos de la demanda • 29.12.4. Documentos que deben anexarse al escrito de demanda • 29.12.5. Casos de ampliación de la demanda • 29.12.6. Del apersonamiento del tercero a juicio • 29.13. La contestación, requisitos y plazo para su presentación • 29.13.1. Plazo para presentar la contestación • 29.13.2. Requisitos de la contestación • 29.13.3. Documentos que deben anexarse al escrito de demanda • 29.14. De los impedimentos y excusas de los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación • 29.15. Incidentes que se pueden hacer valer en el procedimiento contencioso administrativo • 29.16. Las pruebas • 29.16.1. Pruebas que pueden presentarse en el procedimiento contencioso administrativo • 29.16.2. Valoración de las pruebas • 29.17. De los alegatos y del cierre de la instrucción • 29.18. De la sentencia • 29.18.1. Concepto • 29.18.2. Causas de ilegalidad de una resolución administrativa • 29.18.3. Sentido en que puede dictarse una sentencia definitiva • 29.18.4. De la queja por incumplimiento de una sentencia • 29.18.5. De la aclaración de una sentencia • 29.18.6. De la excitativa de justicia • 29.19. De los recursos en el procedimiento contencioso administrativo • 29.19.1. Del recurso de reclamación • 29.19.2. Del recurso de revisión • 29.20. Facultad de atracción de la Sala Superior • 29.21. Las notificaciones y el cómputo de los términos • 29.22. De la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación

OBJETIVO PARTICULAR

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Conocer la integración y competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.
- Establecer las reglas aplicables al procedimiento administrativo de ejecución, determinando las partes en el procedimiento, las causas de improcedencia y de sobreseimiento.
- Determinar los plazos de presentación de la demanda y de la contestación, así como los requisitos y documentos que deben anexarse.
- Expresar las pruebas que pueden ofrecerse y los recursos en contra de las resoluciones que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, así como los casos en los cuales se establece jurisprudencia.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 29.1. Expresar qué es el Tribunal Fiscal de la Federación.
- 29.2. Establecer la competencia del Tribunal Fiscal de la Federación.
- 29.3. Determinar cómo se integra el Tribunal Fiscal de la Federación.
- 29.4. Expresar cuál es la integración de la Sala Superior.
- 29.5. Señalar cuál es la competencia del pleno de la Sala Superior.
- 29.6. Señalar cuál es la competencia de las secciones de la Sala Superior.
- 29.7. Señalar cuál es la competencia de las Salas Regionales.
- 29.8. Expresar la forma de determinar la competencia de las Salas Regionales.
- 29.9. Indicar cuáles son las facultades de los magistrados instructores.
- 29.10. Determinar las partes en el procedimiento contencioso administrativo.
- 29.11. Expresar las reglas genéricas aplicables al procedimiento contencioso administrativo.
- 29.12. Mencionar las causas de improcedencia y de sobreseimiento del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- 29.13. Expresar los plazos de presentación de la demanda.
- 29.14. Indicar los requisitos y documentos que deben anexarse a la demanda.
- 29.15. Expresar en qué casos procede la ampliación de la demanda.
- 29.16. Expresar el plazo para presentar la contestación de la demanda.
- 29.17. Indicar los requisitos y documentos que deben anexarse a la contestación.
- 29.18. Expresar los impedimentos y excusas de los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación.

- 29.19. Determinar los incidentes que se pueden hacer valer en el procedimiento contencioso administrativo.
- 29.20. Expresar las pruebas que pueden presentarse en el procedimiento contencioso administrativo.
- 29.21. Determinar el periodo de alegatos y cierre de la instrucción.
- 29.22. Expresar cuáles son las causas de ilegalidad de una resolución administrativa.
- 29.23. Determinar en qué sentido puede dictarse una sentencia definitiva.
- 29.24. Indicar los recursos que proceden en el procedimiento contencioso administrativo.
- 29.25. Determinar cuándo procede la facultad de atracción de la Sala Superior.
- 29.26. Señalar la forma de hacer las notificaciones y el cómputo de los términos.
- 29.27. Expresar a quién le corresponde determinar la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación.

29.1. INTRODUCCIÓN

La defensa de los particulares frente a los actos de la administración pública, específicamente de las autoridades fiscales, puede ser mediante los recursos administrativos, el procedimiento contencioso administrativo o juicio de nulidad fiscal, y por excepción el juicio de amparo.

El procedimiento contencioso administrativo o juicio de nulidad fiscal, se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación, que es un órgano con funciones formalmente ejecutivas porque forma parte del Poder Ejecutivo, y materialmente jurisdiccionales, porque el contenido de sus resoluciones consiste en resolver controversias, que surgen entre las autoridades fiscales y los particulares.

En el capítulo anterior se trató lo relativo a los recursos administrativos, específicamente el recurso de revocación, previsto en el Código Fiscal de la Federación, para impugnar los actos ante las propias autoridades, expresándose que su interposición era optativa, en virtud de que el particular afectado estaba en posibilidad de promoverlo o acudir directamente al Tribunal Fiscal de la Federación, cuya competencia e integración, se regula en su respectiva ley orgánica y el procedimiento de los juicios que ante el mismo se tramitan, es conforme al previsto en el título VI del Código Fiscal de la Federación.

29.2. EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El ordenamiento legal que regula todo lo relativo a la integración y funcionamiento del Tribunal Fiscal de la Federación, es la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la

Federación, la cual en sus artículos 1o. y 2o. establecen que el Tribunal Fiscal de la Federación es un tribunal administrativo, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos, con la organización y atribuciones que esta ley establece, y que se integra por una Sala Superior y por las Salas Regionales. El juicio que se tramita ante el Tribunal Fiscal de la Federación, de acuerdo al Código Fiscal de la Federación, se le denomina procedimiento contencioso administrativo, pero también se le conoce como juicio de nulidad o juicio de anulación. Se usa indistintamente procedimiento contencioso administrativo y juicio de nulidad, en el propio Código Fiscal de la Federación.

Los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación serán nombrados por el presidente de la República, con la aprobación del Senado, ya sea para integrar la Sala Superior o las Salas Regionales, quienes durarán en su encargo seis años en el primer ejercicio de su encargo, los que se contarán a partir de la fecha de su designación. Al término del citado periodo los magistrados de la Sala Superior podrán ser designados nuevamente, por única vez, por un periodo de nueve años; y los magistrados de las Salas Regionales podrán ser designados por un segundo periodo de seis años. Al final de este periodo, si fueren designados nuevamente, serán inamovibles. Para ser magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación se requiere ser mexicano por nacimiento, mayor de 35 años, de notoria buena conducta, licenciado en derecho con título registrado, expedido cuando menos 10 años antes de dicha fecha y con 7 años de práctica en materia fiscal.

El Tribunal tendrá un secretario general de acuerdos, un secretario adjunto de acuerdos para cada sección de la Sala Superior, un oficial mayor, un contralor, los secretarios, actuarios, y peritos necesarios para el despacho de los negocios del Tribunal, así como los empleados que determine el Presupuesto de Egresos de la Federación.

Los magistrados, los secretarios y los actuarios estarán impedidos para desempeñar cualquier otro cargo o empleo de la Federación, estados, Distrito Federal, municipios, organismos descentralizados, empresas de participación estatal o de algún particular, excepto los cargos o empleos de carácter docente y los honoríficos. También estarán impedidos para ejercer su profesión, salvo en causa propia.

29.3. COMPETENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que se promuevan contra las resoluciones definitivas que se indican a continuación:

- Las dictadas por autoridades fiscales federales y organismos fiscales autónomos, en que se determine la existencia de una obligación fiscal, se fije en cantidad líquida o se den las bases para su liquidación.

- Las que nieguen la devolución de un ingreso, de los regulados por el Código Fiscal de la Federación, indebidamente percibido por el Estado o cuya devolución proceda de conformidad con las leyes fiscales.
- Las que impongan multas por infracción a las normas administrativas federales.
- Las que causen un agravio en materia fiscal distinto al que se refieren los párrafos anteriores.
- Las que nieguen o reduzcan las pensiones y demás prestaciones sociales que concedan las leyes en favor de los miembros del Ejército, de la Fuerza Aérea y de la Armada Nacional o de sus familiares o derechohabientes con cargo a la Dirección de Pensiones Militares o al erario federal, así como las que establezcan obligaciones a cargo de las mismas personas, de acuerdo con las leyes que otorgan dichas prestaciones.
- Las que se dicten en materia de pensiones civiles, sea con cargo al erario federal o al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado.
- Las que se dicten sobre interpretación y cumplimiento de contratos de obras públicas celebrados por las dependencias de la administración pública federal centralizada.
- Las que constituyan créditos por responsabilidades contra servidores públicos de la Federación, del Distrito Federal o de los organismos descentralizados federales o del propio Distrito Federal, así como en contra de los particulares involucrados en dichas responsabilidades.
- Las que requieran el pago de garantías a favor de la Federación, el Distrito Federal, los estados y los municipios, así como sus organismos descentralizados.
- Las que se dicten negando a los particulares la indemnización a que se contrae el artículo 77 bis de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos. El particular podrá optar por esta vía o acudir ante la instancia judicial competente.
- Las que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
- Las que impongan sanciones administrativas a los servidores públicos en los términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- Las que resuelvan los recursos administrativos en contra de las resoluciones que se indican en los párrafos anteriores, inclusive aquellos a que se refiere el artículo 83 de la Ley Federal de Procedimiento Administrativo.
- Las señaladas en las demás leyes como competencia del Tribunal.

Se considerarán definitivas cuando no admitan recurso administrativo o cuando la interposición de éste sea optativa.

El Tribunal Fiscal de la Federación conocerá de los juicios que promuevan las autoridades para que sean anuladas las resoluciones administrativas favorables a un particular, siempre que dichas resoluciones sean de las materias señaladas en las fracciones anteriores como de su competencia.

29.4. INTEGRACIÓN Y COMPETENCIA DE LA SALA SUPERIOR

29.4.1. Integración de la Sala Superior

La Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación se compondrá de once magistrados especialmente nombrados para integrarla, de entre los cuales elegirán al presidente del Tribunal. La Sala Superior del Tribunal actuará en pleno o en dos secciones.

El pleno se compondrá de los magistrados de la Sala Superior y del presidente del Tribunal, bastando la presencia de siete de sus miembros para que pueda sesionar.

Las resoluciones del Pleno se tomarán por mayoría de votos de sus integrantes presentes, quienes no podrán abstenerse de votar sino cuando tengan impedimento legal. En caso de empate, el asunto se diferirá para la siguiente sesión. Cuando no se apruebe un proyecto por dos veces, se cambiará de ponente.

Las sesiones del Pleno, de las secciones de la Sala Superior o de las Salas Regionales, así como las diligencias o audiencias serán públicas. Cuando se designe presidente, se ventilen cuestiones administrativas, o la moral, el interés público o la ley así lo exijan, las sesiones del Pleno o de las secciones o de las Salas Regionales serán privadas.

29.4.2. Competencia del Pleno de la Sala Superior

Es competencia de la Sala Superior:

- Designar de entre sus integrantes al presidente del Tribunal Fiscal de la Federación.
- Señalar la sede y el número de las Salas Regionales.
- Resolver los conflictos de competencia que se susciten entre las Salas Regionales.
- Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal, conforme al Código Fiscal de la Federación, así como ordenar su publicación.
- Resolver por atracción los juicios con características especiales, cuando sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.
- Resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones del Pleno, así como la queja y determinar las medidas de apremio.
- Resolver sobre las excitativas de justicia y calificar los impedimentos en las recusaciones y excusas de los magistrados y, en su caso, designar de entre los secretarios al que deba sustituir a un magistrado de Sala Regional.
- Dictar las medidas que sean necesarias para investigar las responsabilidades de los magistrados establecidas en la ley de la materia y aplicar, en su caso, a los magistrados las sanciones administrativas correspondientes, salvo en el

caso de destitución la que se pondrá a la consideración del presidente de la República.

- Fijar y, en su caso, cambiar la adscripción de los magistrados de las secciones y de las Salas Regionales.
- Expedir el Reglamento Interior del Tribunal y los demás reglamentos y acuerdos necesarios para su buen funcionamiento, teniendo la facultad de crear las unidades administrativas que estime necesarias para el eficiente desempeño de las funciones del Tribunal de conformidad con el Presupuesto de Egresos de la Federación.
- Designar de entre los magistrados de la Sala Superior, a los magistrados que realicen visitas extraordinarias a las Salas Regionales. El magistrado designado dará cuenta del funcionamiento de éstas al Pleno del tribunal.
- Designar al secretario general de acuerdos, al oficial mayor y al contralor.
- Resolver todas aquellas situaciones que sean de interés para el Tribunal y cuya resolución no esté encomendada a algún otro de sus órganos.
- Las demás que establezcan las leyes.

29.4.3. Competencia de las secciones de la Sala Superior

Las secciones de la Sala Superior se integrarán con cinco magistrados de entre los cuales elegirán a sus presidentes. Bastará la presencia de cuatro de sus integrantes para que pueda sesionar la sección. El presidente del Tribunal no integrará sección.

Las resoluciones de las secciones de la Sala Superior se tomarán por mayoría de votos de sus integrantes presentes, quienes no podrán abstenerse de votar sino cuando tengan impedimento legal. En caso de empate, el asunto se diferirá para la siguiente sesión. Cuando no se apruebe un proyecto por dos veces, cambiará de sección.

Es competencia de las secciones de la Sala Superior:

- Resolver los juicios en los casos siguientes:
 - Los que traten las materias señaladas en el artículo 94 de la Ley de Comercio Exterior.
 - En los que la resolución impugnada se encuentre fundada en un tratado o acuerdo internacional para evitar la doble tributación o en materia comercial, suscrito por México, o cuando el demandante haga valer como concepto de impugnación que no se hubiera aplicado en su favor alguno de los referidos tratados o acuerdos.
 - Resolver por atracción los juicios con características especiales, cuando sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución.
- Resolver los incidentes y recursos que procedan en contra de los actos y resoluciones de la sección, así como la queja y determinar las medidas de apremio.

- Fijar o suspender la jurisprudencia del Tribunal, conforme al Código Fiscal de la Federación, así como ordenar su publicación.
- Aprobar las tesis y los rubros de los precedentes y de la jurisprudencia fijada por la sección, así como ordenar su publicación.
- Las demás que establezcan las leyes.

29.5. INTEGRACIÓN Y COMPETENCIA DE LAS SALAS REGIONALES

El Tribunal tendrá Salas Regionales integradas por tres magistrados cada una. Para que pueda efectuar sesiones una Sala será indispensable la presencia de los tres magistrados y para resolver bastará mayoría de votos.

El territorio nacional, para los efectos de la competencia de las Salas Regionales, se divide en las siguientes regiones:

- Del Noroeste, con jurisdicción en los estados de Baja California, Baja California Sur, Sinaloa y Sonora.
- Del Norte-Centro, con jurisdicción en los estados de Coahuila, Chihuahua, Durango y Zacatecas.
- Del Noreste, con jurisdicción en los estados de Nuevo León y Tamaulipas.
- De Occidente, con jurisdicción en los estados de Aguascalientes, Colima, Jalisco y Nayarit.
- Del Centro, con jurisdicción en los estados de Guanajuato, Michoacán, Querétaro y San Luis Potosí.
- De Hidalgo-México, con jurisdicción en los estados de Hidalgo y de México.
- Del Golfo-Centro, con jurisdicción en los estados de Tlaxcala, Puebla y Veracruz.
- De Guerrero, con jurisdicción en el estado de Guerrero.
- Del Sureste, con jurisdicción en los estados de Chiapas y Oaxaca.
- Peninsular, con jurisdicción en los estados de Campeche, Tabasco, Quintana Roo y Yucatán.
- Metropolitana, con jurisdicción en el Distrito Federal y en el estado de Morelos.

En cada una de las regiones habrá el número de Salas que acuerde el Pleno de la Sala Superior, las cuales tendrán la sede que el mismo señale.

Las Salas Regionales conocerán de los juicios que se señalan como competencia del Tribunal Fiscal de la Federación, con excepción de los que corresponda resolver al pleno o a las secciones de la Sala Superior, de los cuales se encargarán de la instrucción.

29.6. FORMA DE DETERMINAR LA COMPETENCIA DE LAS SALAS REGIONALES

Las Salas Regionales conocerán de los juicios por razón del territorio respecto del lugar donde se encuentra el domicilio fiscal del demandante, excepto en los siguientes casos:

- Se trate de empresas que formen parte del sistema financiero en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Tengan el carácter de controladora o controlada en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y determinen su resultado fiscal consolidado.
- El demandante resida en el extranjero y no tenga domicilio fiscal en territorio nacional.
- El demandante resida en México y no tenga domicilio fiscal.

En los tres primeros casos, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción territorial se encuentre la sede de la autoridad que dictó la resolución impugnada. Tratándose del último caso, se atenderá al domicilio del particular.

Cuando la demandante sea una autoridad que promueva la nulidad de una resolución administrativa favorable a un particular, será competente la Sala Regional dentro de cuya jurisdicción se encuentre la sede de dicha autoridad.

Cuando una ley otorgue competencia al Tribunal Fiscal de la Federación sin señalar el procedimiento o los alcances de la sentencia, se estará a lo que dispongan el Código Fiscal de la Federación y la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

29.7. FACULTADES DE LOS MAGISTRADOS INSTRUCTORES

Los magistrados instructores del Tribunal Fiscal de la Federación, tendrán las atribuciones:

- Admitir o desechar o tener por no presentada la demanda o la ampliación, si no se ajustan a la ley.
- Admitir o tener por no presentada la contestación de la demanda o de su ampliación, o desecharlas en su caso.
- Admitir o rechazar la intervención del tercero.
- Admitir, desechar o tener por no ofrecidas las pruebas.
- Sobreseer los juicios antes de que se hubiere cerrado la instrucción en los casos de desistimiento del demandante o de revocación de la resolución impugnada por el demandado.
- Tramitar los incidentes y recursos que les competan, formular el proyecto de resolución y someterlo a la consideración de la Sala.

- Dictar los acuerdos o providencias de trámite necesarios para instruir el juicio, incluyendo la imposición de las medidas de apremio necesarias para hacer cumplir sus determinaciones y atender la correspondencia necesaria, autorizándola con su firma.
- Formular el proyecto de sentencia definitiva.
- Las demás que le correspondan conforme a las disposiciones del Código Fiscal de la Federación.

29.8. DE LAS PARTES EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Son partes en el juicio contencioso administrativo:

- El demandante.
- Los demandados. Tendrán ese carácter:
 - La autoridad que dictó la resolución impugnada.
 - El particular a quien favorezca la resolución cuya modificación o nulidad pida la autoridad administrativa.
- El titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad mencionada en el párrafo anterior. En todo caso, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público será parte en los juicios en que se controviertan actos de autoridades federativas coordinadas, emitidos con fundamento en convenios o acuerdos en materia de coordinación en ingresos federales.

Dentro del mismo plazo que corresponda a la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá apersonarse como parte en los otros juicios en que se controvierta el interés fiscal de la Federación.

- El tercero que tenga un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

29.9. REGLAS GENÉRICAS APLICABLES AL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Los juicios que se promuevan ante el Tribunal Fiscal de la Federación, se registrarán por las disposiciones establecidas para tal efecto en el título VI del Código Fiscal de la Federación, sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. A falta de disposición expresa se aplicará supletoriamente el Código Federal de Procedimientos Civiles siempre que la disposición de este último ordenamiento no contravenga al procedimiento contencioso que establece este Código.

En los casos en que la resolución impugnada afecte los intereses jurídicos de dos o más personas, y éstas promuevan juicio, en el escrito inicial de la demanda

deberán designar un representante común que elegirán de entre ellas mismas, y si no lo hicieren, el magistrado instructor designará con tal carácter a cualquiera de los interesados al admitir la demanda.

Cuando la resolución recaída a un recurso administrativo no satisfaga el interés jurídico del recurrente y éste la controvierta, se entenderá que simultáneamente impugna la resolución recurrida en la parte que continúe afectándolo, pudiendo hacer valer conceptos de impugnación no planteados en el recurso.

Toda promoción deberá estar firmada por quien la formule y sin este requisito se tendrá por no presentada, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital y firmará otra persona a su ruego.

Ante el Tribunal Fiscal de la Federación no procederá la gestión de negocios. Quien promueva a nombre de otra deberá acreditar que la representación le fue otorgada a más tardar, en la fecha de presentación de la demanda o de la contestación, en su caso.

La representación de los particulares se otorgará en escritura pública o carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante notario o ante los secretarios del Tribunal Fiscal de la Federación, sin perjuicio de lo que disponga la legislación de profesiones.

La representación de las autoridades corresponderá a la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, según lo disponga el Ejecutivo Federal en el reglamento o decreto respectivo; o conforme lo establezcan las disposiciones locales, tratándose de las autoridades de las entidades federativas coordinadas.

Los particulares o sus representantes podrán autorizar por escrito a licenciado en derecho que a su nombre reciba notificaciones. La persona así autorizada podrá hacer promociones de trámite, rendir pruebas, presentar alegatos o interponer recursos. Las autoridades podrán nombrar delegados para los mismos fines.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación no habrá lugar a condenación en costas. Cada parte será responsable de sus propios gastos y los que originen las diligencias que promuevan.

29.10. CAUSAS DE IMPROCEDENCIA DEL JUICIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por causa de improcedencia se debe entender el motivo que impide que el juicio que se promueva ante el Tribunal Fiscal de la Federación, no obstante haberse admitido y tramitado en todas sus etapas, dicte una resolución que será adversa para el promovente, por darse una causa que impide que se emita una resolución respecto al fondo del asunto planteado.

En tal virtud, es improcedente el juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación en los casos, por las causales y contra los actos siguientes:

- Que no afecten los intereses jurídicos del demandante.
- Cuya impugnación no corresponda conocer a dicho Tribunal.

- Que hayan sido materia de sentencia pronunciada por el Tribunal Fiscal, siempre que hubiera identidad de partes y se trate del mismo acto impugnado, aunque las violaciones alegadas sean diversas.
 - Respecto de las cuales hubiere consentimiento, entendiéndose que hay consentimiento únicamente cuando no se promovió algún medio de defensa en los términos de las leyes respectivas o juicio ante el Tribunal Fiscal en los plazos que señala el Código Fiscal de la Federación.
 - Que sean materia de un recurso o juicio que se encuentre pendiente de resolución ante una autoridad administrativa o ante el propio Tribunal.
 - Que puedan impugnarse por medio de algún recurso o medio de defensa, con excepción de aquellos cuya interposición sea optativa.
 - Conexos a otro que haya sido impugnado por medio de algún recurso o medio de defensa diferente. Para los efectos de esta fracción se entiende que haya conexidad siempre que concurren las causas de acumulación previstas en el Código Fiscal de la Federación.
 - Que hayan sido impugnados en un procedimiento judicial.
 - Contra ordenamientos que den normas o instrucciones de carácter general y abstracto, sin haber sido aplicados concretamente al promovente.
 - Cuando no se hagan valer conceptos de impugnación.
 - Cuando de las constancias de autos aparezca claramente que no existe el acto reclamado.
 - Que puedan impugnarse en los términos del artículo 97 de la Ley de Comercio Exterior, cuando no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida.
 - Dictados por la 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.
 - En los demás casos en que la improcedencia resulte de alguna disposición del Código Fiscal de la Federación o de las leyes fiscales especiales.
 - Que hayan sido dictados por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, si dicho procedimiento se inició con posterioridad a la resolución que recaiga a un recurso de revocación o después de la conclusión de un juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
- La procedencia del juicio será examinada aun de oficio.

29.11. CAUSAS DE SOBRESEIMIENTO DEL JUICIO ANTE EL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Por sobreseimiento se entiende la forma de terminar un juicio, sin entrar al fondo del asunto planteado. O sea, que el juicio se concluye, dejando la resolución impugnada como si no hubiera sido impugnada, con todos sus efectos y consecuen-

cias, en consideración de la causa de sobreseimiento, el cual puede ser total o parcial.

En este sentido se tiene que procede el sobreseimiento:

- Por desistimiento del demandante.
- Cuando durante el juicio aparezca o sobrevenga alguna de las causas de improcedencia.
- En el caso de que el demandante muera durante el juicio, si su pretensión es intransmisible o si su muerte deja sin materia el proceso.
- Si la autoridad demandada deja sin efecto el acto impugnado.
- En los demás casos en que por disposición legal haya impedimento para emitir resolución en cuanto al fondo.

29.12. LA DEMANDA Y PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN

29.12.1. La demanda presentada por particulares

Cuando sean particulares los demandantes, la demanda se presentará por escrito directamente ante la Sala Regional competente, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución impugnada.

En cada escrito de demanda sólo podrá aparecer un demandante, salvo en los casos que se trate de la impugnación de resoluciones conexas que afecten los intereses jurídicos de dos o más personas, mismas que podrán promover el juicio de nulidad contra dichas resoluciones en un solo escrito de demanda, siempre que en el escrito designen de entre ellas mismas un representante común, en caso de no hacer la designación, el magistrado instructor al admitir la demanda hará la designación.

El escrito de demanda en que promuevan dos o más personas en contravención de lo dispuesto en el párrafo anterior, se tendrá por no interpuesto.

La demanda podrá enviarse por correo certificado con acuse de recibo si el demandante tiene su domicilio fuera de la población donde esté la sede de la Sala o cuando ésta se encuentre en el Distrito Federal y el domicilio fuera de él, siempre que el envío se efectúe en el lugar en que resida el demandante.

Cuando el interesado fallezca durante el plazo para iniciar juicio, el plazo se suspenderá hasta un año si antes no se ha aceptado el cargo de representante de la sucesión. También se suspenderá el plazo para interponer la demanda si el particular solicita a las autoridades fiscales iniciar el procedimiento de resolución de controversias contenido en un tratado para evitar la doble tributación incluyendo, en su caso, el procedimiento arbitral. En estos casos cesará la suspensión cuando se notifique la resolución que da por terminado dicho procedimiento, inclusive en el caso de que se dé por terminado a petición del interesado;

En los casos de incapacidad o declaración de ausencia, decretadas por autoridad judicial, el plazo para interponer el juicio de nulidad se suspenderá hasta por un año. La suspensión cesará tan pronto como se acredite que se ha aceptado el cargo de tutor del incapaz o representante legal del ausente, siendo en perjuicio del particular si durante el plazo antes mencionado no se provee sobre su representación.

29.12.2. La demanda presentada por las autoridades

Las autoridades podrán presentar la demanda dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que sea emitida la resolución, cuando se pida la modificación o nulidad de un acto favorable a un particular, salvo que haya producido efectos de tracto sucesivo, caso en el que se podrá demandar la modificación o nulidad en cualquier época sin exceder de los cinco años del último efecto, pero los efectos de la sentencia, en caso de ser total o parcialmente desfavorable para el particular, sólo se retrotraerán a los cinco años anteriores a la presentación de la demanda.

29.12.3. Requisitos de la demanda

El escrito de demanda deberá indicar:

1. El nombre y domicilio fiscal y en su caso domicilio, para recibir notificaciones del demandante.
2. La resolución que se impugna.
3. La autoridad o autoridades demandadas o el nombre y domicilio del particular demandado cuando el juicio sea promovido por la autoridad administrativa.
4. Los hechos que den motivo a la demanda.
5. Las pruebas que ofrezca. En caso de que se ofrezca 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.
6. Los conceptos de impugnación.
7. El nombre y domicilio del tercero interesado, cuando lo haya.

Cuando se omitan los datos previstos en los puntos 1, 2 y 6, el magistrado instructor desechará por improcedente la demanda interpuesta. Cuando se omitan los datos previstos en los puntos 3, 4, 5 y 7, el magistrado instructor requerirá al promovente para que los señale dentro del plazo de cinco días, apercibiéndolo que de no hacerlo en tiempo se tendrá por no presentada la demanda o por no ofrecidas las pruebas, según corresponda.

Para efectos del juicio respectivo se presume que el domicilio señalado en la demanda es el fiscal, salvo que la autoridad demuestre lo contrario. El domicilio fiscal servirá para recibir notificaciones cuando no se señale uno convencional diferente.

29.12.4. Documentos que deben anexarse al escrito de demanda

El demandante deberá adjuntar a su instancia:

1. Una copia de la misma para cada una de las partes y una copia de los documentos anexos para el titular de la dependencia o entidad de la administración pública federal, Procuraduría General de la República o Procuraduría General de Justicia del Distrito Federal, de la que dependa la autoridad demandada.
2. El documento que acredite su personalidad o en el que conste que le fue reconocida por la autoridad demandada, o bien señalar los datos de registro del documento con el que la acredite ante el Tribunal Fiscal de la Federación, cuando no gestione en nombre propio.
3. El documento en que conste el acto impugnado o, en su caso, copia de la instancia no resuelta por la autoridad.
4. Constancia de la notificación del acto impugnado, excepto cuando el demandante declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando hubiera sido por correo. Si la notificación fue por edictos deberá señalar la fecha de la última publicación y el nombre del órgano en que ésta se hizo.
5. El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandante.
6. El interrogatorio para el desahogo de la prueba testimonial, el que debe ir firmado por el demandante.
7. Las pruebas documentales que ofrezca.

Si no se adjuntan a la demanda los documentos referidos, el magistrado instructor requerirá al promovente para que los presente dentro del plazo de cinco días. Cuando el promovente no los presente dentro de dicho plazo y se trate de los documentos a que se refieren los puntos 1 al 4, se tendrá por no presentada la demanda. Si se trata de las pruebas a que se refieren los puntos 5 al 7, las mismas se tendrán por no ofrecidas.

29.12.5. Casos de ampliación de la demanda

Se podrá ampliar la demanda que se presente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, dentro de los veinte días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita su contestación, en los casos siguientes:

- Cuando se impugne una negativa ficta.
- Contra el acto principal del que derive el impugnado en la demanda, así como su notificación, cuando se den a conocer en la contestación.
- En los casos en que se alegue que no se notificó o que se notificó ilegalmente el acto impugnado.

- Cuando con motivo de la contestación, se introduzcan cuestiones que no constituyan cambio de la resolución impugnada y que no sean conocidas por el actor al momento de presentar su demanda.

En el escrito de ampliación de demanda se deberá señalar el nombre del actor y el juicio en que se actúa, debiendo adjuntar, con las copias necesarias para el traslado, las pruebas y documentos que en su caso se presenten.

29.12.6. Del apersonamiento del tercero a juicio

El tercero, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que se corra traslado de la demanda, podrá apersonarse en juicio, mediante escrito que contendrá los requisitos de la demanda o de la contestación, según sea el caso, así como la justificación de su derecho para intervenir en el asunto.

29.13. LA CONTESTACIÓN, REQUISITOS Y PLAZO PARA SU PRESENTACIÓN

29.13.1. Plazo para presentar la contestación

Admitida la demanda se correrá traslado de ella al demandado, emplazándolo para que la conteste dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que surta efectos el emplazamiento. El plazo para contestar la ampliación de la demanda será de veinte días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación del acuerdo que admita la ampliación. Si no se produce la contestación a tiempo o ésta no se refiere a todos los hechos, se tendrán como ciertos los que el actor impute de manera precisa al demandado, salvo que por las pruebas rendidas o por hechos notorios resulten desvirtuados.

Cuando alguna autoridad que deba ser parte en el juicio no fuese señalada por el actor como demandada, de oficio se le correrá traslado de la demanda para que la conteste en el plazo a que se refiere el párrafo anterior.

Cuando los demandados fueren varios, el término para contestar les correrá individualmente.

29.13.2. Requisitos de la contestación

El demandado en su contestación y en la contestación de ampliación de la demanda expresará:

- Los incidentes de previo y especial pronunciamiento a que haya lugar.

- Las consideraciones que a su juicio impidan se emita decisión en cuanto al fondo, o demuestren que no ha nacido o se ha extinguido el derecho en que el actor apoya su demanda.
- Se referirá concretamente a cada uno de los hechos que el demandante le impute de manera expresa, afirmándolos, negándolos, expresando que los ignora por no ser propios o exponiendo cómo ocurrieron, según sea el caso.
- Los argumentos por medio de los cuales se demuestra la ineficacia de los conceptos de impugnación.
- Las pruebas que ofrezca.
- En caso de que se ofrezca prueba pericial o testimonial, se precisarán los hechos sobre los que deban versar y se señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos. Sin estos señalamientos se tendrán por no ofrecidas dichas pruebas.

29.13.3. Documentos que deben anexarse al escrito de demanda

El demandado deberá adjuntar a su contestación, debiéndose tener presente que no podrán cambiarse los fundamentos de derecho de la resolución impugnada:

- Copias de la misma y de los documentos que acompañe para el demandante y para el tercero señalado en la demanda.
- El documento en que acredite su personalidad cuando el demandado sea un particular y no gestione en nombre propio.
- El cuestionario que debe desahogar el perito, el cual deberá ir firmado por el demandado.
- En su caso, la ampliación del cuestionario para el desahogo de la pericial ofrecida por el demandante.
- Las pruebas documentales que ofrezca.

Tratándose de la contestación a la ampliación de la demanda, se deberán adjuntar también los documentos antes mencionados, excepto aquellos que ya se hubieran acompañado al escrito de contestación de la demanda.

En caso de resolución negativa ficta, la autoridad expresará los hechos y el derecho en que se apoya la misma.

En la contestación de la demanda o hasta antes del cierre de la instrucción la autoridad demandada podrá allanarse a las pretensiones del demandante o revocar la resolución impugnada.

Cuando haya contradicciones entre los fundamentos de hecho y de derecho dados en la contestación de la autoridad que dictó la resolución impugnada y la formulada por la Secretaría de Estado, departamento administrativo u organismo descentralizado de que dependa aquella, únicamente se tomará en cuenta, respecto a esas contradicciones, lo expuesto por estos últimos.

29.14. DE LOS IMPEDIMENTOS Y EXCUSAS DE LOS MAGISTRADOS DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

Los magistrados que integran el Tribunal Fiscal de la Federación, y con la finalidad de no afectar su imparcialidad en el conocimiento y resolución de los asuntos que son sometidos a su consideración, se encuentran impedidos para conocer de los juicios, cuando se dé cualquiera de las siguientes causas:

- Tienen interés personal en el negocio.
- Sean parientes consanguíneos, afines o civiles de alguna de las partes o de sus patronos o representantes, en línea recta sin limitación de grado y en línea transversal dentro del cuarto grado por consanguinidad y segundo por afinidad.
- Han sido patronos o apoderados en el mismo negocio.
- Tienen amistad estrecha o enemistad con alguna de las partes o con sus patronos o representantes.
- Han dictado el acto impugnado o han intervenido con cualquier carácter en la emisión del mismo en su ejecución.
- Figuran como parte en un juicio similar, pendiente de resolución.
- Están en una situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

Cuando se dé uno de los impedimentos antes mencionados, los magistrados tienen el deber de excusarse del conocimiento de los negocios, expresando concretamente en qué consiste el impedimento, el cual será calificado por el presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, y de resultar fundada, se designará al magistrado que deba sustituirlo.

29.15. INCIDENTES QUE SE PUEDEN HACER VALER EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

Por incidente se debe entender toda cuestión que surge dentro de todo procedimiento, y que tiene relación directa e inmediata con el mismo.

En el procedimiento contencioso administrativo se pueden presentar dos clases de incidentes, los que deben resolverse previamente y suspenden el procedimiento, y los que se resuelven al dictarse la sentencia correspondiente.

En el juicio contencioso administrativo sólo serán de previo y especial pronunciamiento:

- La incompetencia en razón del territorio.
- El de acumulación de autos.
- El de nulidad de notificaciones.

- El de interrupción por causa de muerte, disolución, incapacidad o declaratoria de ausencia.
- La recusación por causa de impedimento.
Incidentes que deben resolverse al dictarse la sentencia correspondiente.
- De suspensión de la ejecución, cuando la autoridad ejecutora niegue la suspensión, rechace la garantía ofrecida o reinicie la ejecución.
- De falsedad de un documento, incluyendo las promociones y actuaciones en juicio.

Si alguna de las partes sostiene la falsedad de un documento firmado por otra, el magistrado instructor podrá citar a la parte respectiva para que estampe su firma en presencia del secretario.

Todos los incidentes salvo que tengan un trámite especial, se deberán presentar dentro del término legal respectivo, y si no está previsto algún trámite especial los incidentes se substanciarán corriendo traslado de la promoción a las partes por el término de tres días. Con el escrito por el que se promueva el incidente o se desahogue el traslado concedido, se ofrecerán las pruebas pertinentes y se presentarán los documentos, los cuestionarios e interrogatorios de testigos y peritos, siendo aplicables para las pruebas pericial y testimonial las reglas relativas del principal.

Cuando la promoción del incidente sea frívola e improcedente se impondrá a quien lo promueva una multa hasta de cincuenta veces el salario mínimo general diario vigente en el área geográfica correspondiente al Distrito Federal.

29.16. LAS PRUEBAS

29.16.1. Pruebas que pueden presentarse en el procedimiento contencioso administrativo

Por prueba se debe entender el medio del cual disponen las partes en un procedimiento para justificar sus acciones u omisiones.

En los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación, serán admisibles toda clase de pruebas, que pueden consistir en las declaraciones de las partes, llamada confesión, excepto la de confesión de las autoridades mediante absoluciones de posiciones y la petición de informes, salvo que los informes se limiten a hechos que consten en documentos que obren en poder de las autoridades, testimonial o sea la declaración de terceros, pericial, documentos públicos y privados, inspección judicial, fotografías, facsímiles, cintas cinematográficas, de videos, de sonidos, reconstrucciones de hechos, y en general cualquier otra similar u objeto que sirva para la averiguación de la verdad, siempre y cuando no sean contrarias a la moral o al derecho.

Las pruebas supervenientes o sea aquellas que no existían antes de presentarse la demanda, o que bajo protesta de decir verdad, se manifieste que no se tenía

conocimiento de ellas, podrán presentarse siempre que no se haya dictado sentencia. En este caso, el magistrado instructor ordenará dar vista a la contraparte para que en el plazo de cinco días exprese lo que a su derecho convenga.

El magistrado instructor podrá acordar la exhibición de cualquier documento que tenga relación con los hechos controvertidos o para ordenar la práctica de cualquier diligencia.

Cuando se promueva la prueba pericial y la prueba testimonial, deberán desahogarse de acuerdo con los requisitos exigidos para las mismas en el Código Fiscal de la Federación.

A fin de que las partes puedan rendir sus pruebas, los funcionarios o autoridades tienen obligación de expedir con toda oportunidad, previo pago de los derechos correspondientes, las copias certificadas de los documentos que les soliciten; si no se cumpliera con esa obligación la parte interesada solicitará al magistrado instructor que requiera a los omisos. Cuando sin causa justificada la autoridad demandada no expida las copias de los documentos ofrecidos por el demandante para probar los hechos imputados a aquélla y siempre que los documentos solicitados hubieran sido identificados con toda precisión tanto en sus características como en su contenido, se presumirán ciertos los hechos que pretenda probar con esos documentos.

29.16.2. Valoración de las pruebas

La valoración de las pruebas o sea su eficacia dentro del procedimiento contencioso administrativo, se hará de acuerdo con las siguientes disposiciones:

- Harán prueba plena la confesión expresa de las partes, las presunciones legales que no admitan prueba en contrario, así como los hechos legalmente afirmados por autoridades en documentos públicos; pero, si en estos últimos se contienen declaraciones de verdad o manifestaciones de hechos de particulares, los documentos sólo prueban plenamente que, ante la autoridad que los expidió, se hicieron tales declaraciones o manifestaciones, pero no prueban la verdad de lo declarado o manifestado.

Tratándose de actos de comprobación de las autoridades administrativas, se entenderán como legalmente afirmados los hechos que constan en las actas respectivas.

- El valor de las pruebas pericial y testimonial, así como el de las demás pruebas quedará a la prudente apreciación de la Sala.

Cuando por el enlace de las pruebas rendidas y de las presunciones formadas, la Sala adquiera convicción distinta acerca de los hechos materia del litigio, podrá valorar las pruebas sin sujetarse a lo dispuesto en los párrafos anteriores, debiendo fundar razonadamente esta parte de su sentencia.

29.17. DE LOS ALEGATOS Y DEL CIERRE DE LA INSTRUCCIÓN

Por instrucción se debe entender el curso que se sigue en un procedimiento en las etapas desde la presentación de la demanda, hasta la conclusión del periodo de pruebas.

El magistrado instructor, quien es el que tiene bajo su responsabilidad que el juicio se lleve en todas sus etapas, diez días después de que haya concluido la substanciación del juicio y no existiere ninguna cuestión pendiente que impida su resolución, notificará por lista a las partes que tienen un término de cinco días para formular alegatos por escrito. Los alegatos presentados en tiempo deberán ser considerados al dictar sentencia.

Al vencer el plazo de cinco días a que se refiere el párrafo anterior, con alegatos o sin ellos, quedará cerrada la instrucción, sin necesidad de declaratoria expresa.

29.18. DE LA SENTENCIA

29.18.1. Concepto

Por sentencia se debe entender la decisión que se emite en cualquier controversia, dentro de un procedimiento. Siendo definitiva la que resuelve el juicio en lo principal, y es interlocutoria, la que resuelve un incidente.

En el procedimiento contencioso administrativo, la sentencia se pronunciará por unanimidad o mayoría de votos de los magistrados integrantes de la Sala, dentro de los sesenta días siguientes a aquel en que se cierre la instrucción en el juicio. Para este efecto el magistrado instructor formulará el proyecto respectivo dentro de los cuarenta y cinco días siguientes al cierre de la instrucción. Para dictar resolución en los casos de sobreseimiento no será necesario que se hubiese cerrado la instrucción.

Las sentencias del Tribunal Fiscal se fundarán en derecho y examinarán todos y cada uno de los puntos controvertidos del acto impugnado, teniendo la facultad de invocar hechos notorios.

Las Salas podrán corregir los errores que adviertan en la cita de los preceptos que se consideren violados y examinar en su conjunto los agravios y causales de ilegalidad, así como los demás razonamientos de las partes, a fin de resolver la cuestión efectivamente planteada, pero sin cambiar los hechos expuestos en la demanda y en la contestación.

29.18.2. Causas de ilegalidad de una resolución administrativa

Se declarará que una resolución administrativa es ilegal cuando se demuestre alguna de las siguientes causales:

- Incompetencia del funcionario que la haya dictado u ordenado o tramitado el procedimiento del que deriva dicha resolución.
- Omisión de los requisitos formales exigidos por las leyes, que afecte las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso.
- Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan al sentido de la resolución impugnada.
- Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien si se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
- Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

29.18.3. Sentido en que puede dictarse una sentencia definitiva

La sentencia definitiva que se dicte dentro del procedimiento contencioso administrativo, podrá:

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

Si la sentencia obliga a la autoridad a realizar un determinado acto o iniciar un procedimiento, deberá cumplirse en un plazo de cuatro meses. Dentro del mismo término deberá emitir la resolución definitiva, aun cuando hayan transcurrido los plazos señalados para concluir una visita o hayan caducado las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

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

29.18.4. De la queja por incumplimiento de una sentencia

En los casos de incumplimiento de sentencia firme, la parte afectada podrá ocurrir en queja, por una sola vez, ante la Sala del Tribunal que dictó la sentencia, de acuerdo con las siguientes reglas:

- Procederá en contra de los siguientes actos:
 - La resolución que repita indebidamente la resolución anulada o que incurra en exceso o en defecto, cuando dicha resolución se dicte en cumplimiento de una sentencia.

- Cuando la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, para lo cual deberá haber transcurrido el plazo previsto en ley.
- Se interpondrá por escrito ante el magistrado instructor o ponente, dentro de los quince días siguientes al día en que surte efectos la notificación del acto o la resolución que la provoca. En el supuesto de que la autoridad omita dar cumplimiento a la sentencia, el quejoso podrá interponer su queja en cualquier tiempo, salvo que haya prescrito su derecho.

En dicho escrito se expresarán las razones por las que se considera que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, repetición de la resolución anulada, o bien se expresará la omisión en el cumplimiento de la sentencia de que se trate.

El magistrado pedirá un informe a la autoridad a quien se impute el incumplimiento de la sentencia, que deberá rendir dentro del plazo de cinco días, en el que, en su caso, se justificará el acto o la omisión que provocó la queja. Vencido dicho plazo, con informe o sin él, el magistrado dará cuenta a la Sala o sección que corresponda, la que resolverá dentro de cinco días.

- En caso de que haya repetición de la resolución anulada, la Sala hará la declaratoria correspondiente, dejando sin efectos la resolución repetida y la notificará al funcionario responsable de la repetición, ordenándole que se abstenga de incurrir en nuevas repeticiones.

La resolución a que se refiere este párrafo se notificará también al superior del funcionario responsable, entendiéndose por éste al que ordene el acto o lo repita, para que proceda jerárquicamente y la Sala le impondrá una multa equivalente a quince días de su salario.

- Si la Sala resuelve que hubo exceso o defecto en el cumplimiento de la sentencia, dejará sin efectos la resolución que provocó la queja y concederá al funcionario responsable veinte días para que dé el cumplimiento debido al fallo, señalando la forma y términos precisados en la sentencia, conforme a los cuales se deberá cumplir.
- Si la Sala resuelve que hubo omisión total en el cumplimiento de la sentencia, concederá al funcionario responsable veinte días para que dé cumplimiento al fallo. En este caso, además se procederá notificando al funcionario responsable e imponiendo la multa arriba señalada.
- Durante el trámite de la queja se suspenderá el procedimiento administrativo de ejecución, si se solicita ante la autoridad ejecutora y se garantiza el interés fiscal de la Federación.

29.18.5. De la aclaración de una sentencia

La parte que estime contradictoria, ambigua u oscura una sentencia definitiva del Tribunal Fiscal de la Federación, podrá promover por una sola vez su aclaración dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos su notificación.

La instancia deberá señalar la parte de la sentencia cuya aclaración se solicita e interponerse ante la Sala o sección que dictó la sentencia, la que deberá resolver

en un plazo de cinco días siguientes a la fecha en que fue interpuesto, sin que pueda variar la sustancia de la sentencia. La aclaración no admite recurso alguno y se reputará parte de la sentencia recurrida y su interposición interrumpe el término para su impugnación.

29.18.6. De la excitativa de justicia

Las partes podrán formular excitativa de justicia ante el presidente del Tribunal, si el magistrado responsable no formula el proyecto respectivo dentro del plazo señalado en este Código.

Recibida la excitativa de justicia, el presidente del Tribunal Fiscal de la Federación, solicitará informe al magistrado responsable que corresponda, quien deberá rendirlo en el plazo de cinco días. El presidente dará cuenta al Pleno y si éste encuentra fundada la excitativa, otorgará un plazo que no excederá de quince días para que el magistrado formule el proyecto respectivo. Si el mismo no cumpliere con dicha obligación, será sustituido en los términos de la Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.

En el supuesto de que la excitativa se promueva por no haberse dictado sentencia, a pesar de existir el proyecto del magistrado responsable, el informe a que se refiere el párrafo anterior, se pedirá al presidente de la Sala o sección respectiva, para que lo rinda en el plazo de tres días, y en el caso de que el Pleno considere fundada la excitativa, concederá un plazo de diez días a la Sala o sección para que dicte la sentencia y si ésta no lo hace, se podrá sustituir a los magistrados renuentes o cambiar de sección.

Cuando un magistrado en dos ocasiones hubiere sido sustituido conforme a este precepto, el presidente del Tribunal podrá poner el hecho en conocimiento del presidente de la República.

29.19. DE LOS RECURSOS EN EL PROCEDIMIENTO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

29.19.1. Del recurso de reclamación

El recurso de reclamación procederá 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 alguna prueba; las que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o aquellas que admitan o rechacen la intervención del tercero. La reclamación se interpondrá ante la Sala o sección respectiva, dentro de los quince días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de que se trate.

Interpuesto el recurso, se ordenará correr traslado a la contraparte por el término de quince días para que exprese lo que a su derecho convenga y sin más

trámite dará cuenta a la Sala para que resuelva en el término de cinco días. El magistrado que haya dictado el acuerdo recurrido no podrá excusarse.

Cuando la reclamación se interponga en contra del acuerdo que sobresea el juicio antes de que se hubiere cerrado la instrucción, en caso de desistimiento del demandante, no será necesario dar vista a la contraparte.

29.19.2. Del recurso de revisión

Las resoluciones de las Salas Regionales que decreten o nieguen sobreseimientos y las sentencias definitivas, podrán ser impugnadas por la autoridad a través de la unidad administrativa encargada de su defensa jurídica, interponiendo el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito competente en la sede de la Sala Regional respectiva, mediante escrito que presente ante ésta dentro de los quince días siguientes al día en que surta efectos su notificación, siempre que se refiera a cualquiera de los siguientes supuestos:

- Sea de cuantía que exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia.
En el caso de contribuciones que deban determinarse o cubrirse por periodos inferiores a doce meses, para determinar la cuantía del asunto se considerará el monto que resulte de dividir el importe de la contribución entre el número de meses comprendidos en el periodo que corresponda y multiplicar el cociente por doce.
- Sea de importancia y trascendencia cuando la cuantía sea inferior a la señalada en la fracción primera, o de cuantía indeterminada, debiendo el recurrente razonar esa circunstancia para efectos de la admisión del recurso.
- Sea una resolución dictada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o por autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales y siempre que el asunto se refiera a:
 - Interpretación de ley; o reglamentos en forma tácita o expresa.
 - La determinación del alcance de los elementos esenciales de las contribuciones.
 - Competencia de la autoridad que haya dictado u ordenado la resolución impugnada o tramitado el procedimiento del que deriva o al ejercicio de las facultades de comprobación.
 - Violaciones procesales durante el juicio que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo.
 - Violaciones cometidas en las propias resoluciones o sentencias.
 - Las que afecten el interés fiscal de la Federación.
- Sea una resolución dictada en materia de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.
- Sea una resolución en materia de aportaciones de seguridad social, cuando el asunto verse sobre la determinación de sujetos obligados, de conceptos que

integren la base de cotización o sobre el grado de riesgo de las empresas para los efectos del seguro de riesgos del trabajo.

El recurso de revisión también será procedente contra resoluciones o sentencias que dicte el Tribunal Fiscal de la Federación, en los casos de atracción resueltos por el pleno del Tribunal Fiscal de la Federación.

En los juicios que versen sobre resoluciones de las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas en ingresos federales, el recurso sólo podrá ser interpuesto por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Si el particular interpuso amparo directo contra la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, el Tribunal Colegiado de Circuito que conozca del amparo resolverá el citado recurso, lo cual tendrá lugar en la misma sesión en que decida el amparo.

29.20. FACULTAD DE ATRACCIÓN DE LA SALA SUPERIOR

El pleno o las secciones del Tribunal Fiscal de la Federación, de oficio o a petición fundada de la Sala Regional correspondiente o de las autoridades, podrán ejercer la facultad de atracción, para resolver los juicios con características especiales.

- Revisten características especiales los juicios en que:
 - El valor del negocio exceda de tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del área geográfica correspondiente al Distrito Federal, vigente en el momento de la emisión de la resolución combatida, o
 - Para su resolución sea necesario establecer, por primera vez, la interpretación directa de una ley o fijar el alcance de los elementos constitutivos de una contribución, hasta fijar jurisprudencia. En este caso el presidente del Tribunal también podrá solicitar la atracción.
- Para el ejercicio de la facultad de atracción, se estará a las siguientes reglas:
 - La petición que, en su caso, formulen las Salas Regionales o las autoridades deberá presentarse hasta antes del cierre de la instrucción.
 - La presidencia del Tribunal comunicará el ejercicio de la facultad de atracción a la Sala Regional antes del cierre de la instrucción.
 - Los acuerdos de la presidencia que admitan la petición o que de oficio decidan atraer el juicio, serán notificados personalmente a las partes por el magistrado instructor. Al efectuar la notificación se les requerirá que señalen domicilio para recibir notificaciones en el Distrito Federal, así como que designen persona autorizada para recibirlas o, en el caso de las autoridades, que señalen a su representante en el mismo. En caso de no hacerlo, la resolución y las actuaciones diversas que dicte la Sala Superior les serán notificadas en el domicilio que obre en autos.
 - Una vez cerrada la instrucción del juicio, la Sala Regional remitirá el expediente original a la Secretaría General de Acuerdos de la Sala Superior,

la que lo turnará al magistrado ponente que corresponda conforme a las reglas que determine el pleno del propio Tribunal.

29.21. LAS NOTIFICACIONES Y EL CÓMPUTO DE LOS TÉRMINOS

Toda resolución que se dicte por el Tribunal Fiscal de la Federación, con motivo del procedimiento contencioso administrativo, debe notificarse, a más tardar, el tercer día siguiente a aquel en que el expediente haya sido turnado al actuario, para ese efecto se asentará la razón respectiva a continuación de la misma resolución.

Las notificaciones que deban hacerse a los particulares, se harán en los locales de las Salas si las personas a quienes deba notificarse se presentan dentro de las veinticuatro horas siguientes a aquella en que se haya dictado la resolución. Cuando el particular no se presente se harán por lista autorizada que se fijará en sitio visible de los locales de los tribunales.

Cuando el particular no se presente se harán personalmente o por correo certificado con acuse de recibo, siempre que se conozca su domicilio o que éste o el de su representante se encuentre en territorio nacional, tratándose de los siguientes casos:

- La que corra traslado de la demanda, de la contestación y, en su caso, de la ampliación.
- La que mande citar a los testigos o a un tercero.
- El requerimiento a la parte que debe cumplirlo.
- El auto de la Sala Regional que dé a conocer a las partes que el juicio será resuelto por la Sala Superior.
- La resolución de sobreseimiento.
- La sentencia definitiva.
- En todos aquellos casos en que el magistrado instructor así lo ordene.

La lista a que se hace referencia deberá contener el nombre de la persona, expediente y tipo de acuerdo. En los autos se hará constar la fecha de la lista.

Para que se puedan efectuar las notificaciones por transmisión facsimilar, se requiere que la parte que así lo desee, señale su número de telefacsíml y otorgue el acuse de recibo por la misma vía.

Las notificaciones que deban hacerse a las autoridades administrativas se harán siempre por oficio o por vía telegráfica en casos urgentes.

Tratándose de las autoridades, las resoluciones que se dicten en los juicios que se tramiten ante el Tribunal Fiscal de la Federación se deberán notificar en todos los casos, únicamente a la unidad administrativa a la que corresponda la representación en el juicio correspondiente.

Las notificaciones surtirán sus efectos el día hábil siguiente a aquel en que fueren hechas, y empezarán a correr a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación. En los casos de notificaciones por lista se tendrá como fecha

de notificación la del día en que se hubiese fijado. La notificación personal o por correo certificado con acuse de recibo, también se entenderá legalmente efectuada cuando se lleve a cabo por cualquier medio por el que se pueda comprobar fehacientemente la recepción de los actos que se notifiquen. Una notificación omitida o irregular se entenderá legalmente hecha a partir de la fecha en que el interesado se haga sabedor de su contenido.

29.22. DE LA JURISPRUDENCIA DEL TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACIÓN

La jurisprudencia ha sido definida como la interpretación habitual, constante y sistemática que lleven a cabo los tribunales competentes con motivo de la resolución de los asuntos que son sometidos a su jurisdicción, sosteniendo el mismo criterio en un cierto número de casos concretos.

La jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación, se establece por la Sala Superior, funcionando en pleno, cuando se aprueben tres precedentes no interrumpidos por otro en contrario; y cuando se aprueben cinco precedentes no interrumpidos por otro en contrario, cuando se trate de resoluciones de alguna de las secciones de la Sala Superior.

Los precedentes se constituyen por las tesis sustentadas en las sentencias o en las resoluciones de contradicción de sentencias, aprobadas en el pleno, por lo menos por ocho de los magistrados de la Sala Superior, así como las tesis sustentadas en las sentencias de las secciones de la Sala Superior, siempre que sean aprobadas por lo menos por cuatro de los magistrados integrantes de la sección de que trate y en ambos casos, sean publicadas en la revista del Tribunal Fiscal de la Federación.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un esquema que contenga las resoluciones que se pueden impugnar ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
2. Formule un esquema que contenga la competencia de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.
3. Formule un esquema que contenga la competencia de las secciones de la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.
4. Formule un esquema que contenga la regiones en que se divide el territorio nacional, para determinar la competencia de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación.

5. Formule un esquema que contenga las reglas para determinar la competencia de las Salas Regionales del Tribunal Fiscal de la Federación.
6. Formule un esquema que contenga las facultades de los magistrados instructores del Tribunal Fiscal de la Federación.
7. Elabore un cuadro sinóptico que contenga quiénes son partes en el procedimiento contencioso administrativo.
8. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las causas de improcedencia del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
9. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las causas de sobreseimiento del juicio ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
10. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los requisitos que debe contener el escrito de demanda.
11. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los documentos que deben anexarse al escrito de demanda.
12. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los requisitos que debe contener el escrito de contestación de demanda.
13. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los documentos que deben anexarse al escrito de contestación de demanda.
14. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los casos en que procede la ampliación de la demanda.
15. Formule un esquema que contenga las causas de impedimento de los magistrados instructores del Tribunal Fiscal de la Federación.
16. Formule un esquema que contenga los incidentes que puede hacerse valer en el procedimiento contencioso administrativo.
17. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las clases de pruebas que pueden presentarse dentro del procedimiento contencioso administrativo.
18. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las reglas para la valoración de las pruebas que pueden presentarse dentro del procedimiento contencioso administrativo.
19. Elabore un esquema que contenga las reglas para dictar la sentencia en el procedimiento contencioso administrativo.
20. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las causas de ilegalidad de las resoluciones dictadas por las autoridades administrativas.
21. Elabore un cuadro sinóptico que contenga en qué sentido pueden dictarse las sentencias en el procedimiento contencioso administrativo.
22. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los casos en que procede la queja ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
23. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las resoluciones en contra de las cuales procede el recurso de reclamación ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
24. Elabore un cuadro sinóptico que contenga los requisitos para que se interponga el recurso de revisión ante el Tribunal Colegiado de Circuito.
25. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las clases de resoluciones sobre las cuales la Sala Superior puede ejercer la facultad de atracción, para conocer y resolver el juicio respectivo.

26. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las clases de resoluciones que deban notificarse personalmente a los particulares.
27. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Exprese cuál es el ordenamiento que regula la organización y atribuciones del Tribunal Fiscal de la Federación.
2. Señale qué se debe entender por Tribunal Fiscal de la Federación.
3. Indique a quién le corresponde designar los magistrados del Tribunal Fiscal de la Federación.
4. Exprese qué se entiende por resoluciones definitivas para efectos del procedimiento contencioso administrativo.
5. Indique cómo se integra la Sala Superior del Tribunal Fiscal de la Federación.
6. Exprese cómo se integran las secciones de la Sala Superior.
7. Señale cuál es la legislación supletoria aplicable en el procedimiento contencioso administrativo.
8. Exprese cómo se acredita la representación de las personas físicas y morales ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
9. Exprese a quién corresponde la representación de las autoridades ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
10. Indique cuáles son las facultades de las personas autorizadas por los particulares o sus representantes para recibir notificaciones.
11. Exprese qué se entiende por causa de improcedencia.
12. Exprese qué se entiende por sobreseimiento.
13. Señale cuál es el plazo de presentación de la demanda por los particulares.
14. Exprese los casos en que se suspende el plazo de presentación de la demanda.
15. Indique cuáles son las formas de presentar la demanda ante el Tribunal Fiscal de la Federación.
16. Señale cuál es el plazo de presentación de la demanda por las autoridades.
17. Exprese cuál es el plazo para presentar la ampliación de la demanda.
18. Exprese cuál es el plazo para que el tercero se apersona a juicio.
19. Exprese cuál es el plazo para contestar la demanda.
20. Exprese cuál es el plazo para contestar la ampliación de la demanda.
21. Señale cuál es el contenido de la contestación cuando se demanda una resolución negativa ficta.
22. Señale en qué plazo puede la autoridad allanarse a la demanda o revocar la resolución impugnada.
23. Exprese el concepto de incidente.
24. Exprese el concepto de prueba.
25. Exprese qué se entiende por pruebas supervenientes.
26. Exprese qué se entiende por instrucción.

27. Indique cuál es el plazo para formular los alegatos.
28. Exprese el concepto de sentencia.
29. Indique en qué casos procede la aclaración de una sentencia.
30. Exprese en qué casos puede promoverse la excitativa de justicia.
31. Señale a quién le corresponde resolver del amparo directo si el particular lo interpone en contra de la misma resolución o sentencia impugnada mediante el recurso de revisión, a quién le corresponde conocer del amparo.
32. Señale cuál es la forma de hacer las notificaciones a los particulares por el Tribunal Fiscal de la Federación.
33. Indique los requisitos para que se puedan hacer notificaciones por telefacsimil.
34. Exprese cuál es la forma de hacer las notificaciones a las autoridades administrativas.
35. Señale cuándo surten efectos las notificaciones que haga el Tribunal Fiscal de la Federación.
36. Exprese qué se entiende por jurisprudencia.
37. Indique a quién le corresponde establecer la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Federación.
38. Indique en qué casos las tesis sustentadas en las sentencias constituyen precedentes.

30. Contribuciones al comercio exterior

30.1. Introducción • 30.2. Ordenamientos legales que regulan las contribuciones al comercio exterior • 30.3. Precisiones terminológicas para efectos de las contribuciones al comercio exterior • 30.4. Abandono de mercancías en favor del fisco federal • 30.5. Del pedimento de importación o exportación • 30.5.1. En importación • 30.5.2. En exportación • 30.6. Reexportación de mercancías • 30.7. Procedimiento para determinar la práctica del reconocimiento aduanero • 30.8. Consultas a las autoridades aduaneras • 30.8.1. Facultados para plantear consultas • 30.8.2. Plazo para resolver las consultas y afirmativa ficta • 30.9. Contribuciones, cuotas compensatorias y demás regulaciones y restricciones no arancelarias al comercio exterior • 30.9.1. Hechos gravados • 30.9.2. Obligados al pago de los impuestos al comercio exterior • 30.9.3. Presunción de quién realiza la entrada o salida de mercancías al territorio nacional • 30.9.4. Responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior • 30.9.5. Obligaciones de los importadores de mercancías • 30.9.6. Afectación de mercancías al cumplimiento de obligaciones y créditos fiscales • 30.10 Exenciones al comercio exterior • 30.11. Base gravable del impuesto general de importación • 30.12. Base gravable del impuesto general de exportación • 30.13. Determinación y pago del impuesto al comercio exterior • 30.13.1. El pago del impuesto de importación por empresas • 30.13.2. El pago del impuesto de importación por pasajeros • 30.14. De los regímenes aduaneros • 30.14.1. Concepto • 30.14.2. Clases de regímenes aduaneros • 30.14.3. De los regímenes definitivos de importación y exportación • 30.14.4. Del régimen de exportación definitiva • 30.14.5. De la importación y exportación temporales • 30.14.6. El régimen de depósito fiscal • 30.14.7. El régimen de mercancías en tránsito • 30.14.8. El régimen de elaboración, transformación y reparación en recinto fiscalizado • 30.15. Franja y región fronteriza • 30.16. Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades fiscales • 30.16.1. Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal • 30.16.2. El Servicio de Administración Tributaria • 30.17. Documentación para amparar la mercancía extranjera • 30.18. Del embargo precautorio de mercancía extranjera • 30.19. Impugnación y trámite de los actos de las autoridades aduaneras • 30.20. Agentes aduanales, apoderados aduanales y dictaminadores aduaneros • 30.20.1. Agente aduanal • 30.20.2. Apoderados aduanales • 30.20.3. Dictaminadores aduaneros • 30.21. Infracciones y sanciones • 30.22. Recursos administrativos

OBJETIVOS PARTICULARES

Al terminar el estudio del presente capítulo, el alumno será capaz de:

- Conocer los ordenamientos aplicables al comercio exterior, las formas de introducir o extraer mercancías del territorio nacional, y determinar

la base gravable, época y forma de pago de los impuestos generales de importación y exportación.

- Identificar los regímenes de importación o exportación, y establecer las infracciones y sanciones y los medios de impugnación de los actos de las autoridades aduaneras.

OBJETIVOS ESPECÍFICOS

- 30.1. Determinar los ordenamientos legales aplicables en materia aduanera.
- 30.2. Determinar para efectos aduanales los conceptos de mercancías residentes en el territorio nacional, impuestos al comercio exterior, reglas, funciones administrativas, lugar autorizado en día y hora hábil, competencia de las aduanas, recintos fiscales, recintos fiscalizados, los días y horas hábiles, depósito en la aduana, despacho de mercancías, depósito ante la aduana.
- 30.3. Establecer las formas de introducir o extraer mercancía al territorio nacional.
- 30.4. Determinar el importe de los valores a declarar ante las autoridades aduaneras en las aduanas.
- 30.5. Expresar en qué casos causan abandono las mercancías en favor del fisco federal.
- 30.6. Establecer las formas de interrupción del término para que no causen abandono las mercancías en favor del fisco federal.
- 30.7. Indicar qué se entiende por pedimento aduanal en los casos de importación, exportación y reexportación de mercancías.
- 30.8. Expresar el procedimiento para determinar la práctica del reconocimiento aduanero.
- 30.9. Establecer las reglas para plantear consultas ante las autoridades aduaneras.
- 30.10. Precisar el plazo para que las autoridades aduaneras den respuesta a las consultas.
- 30.11. Indicar las consecuencias cuando las autoridades aduaneras no resuelvan las consultas dentro del plazo legal.
- 30.12. Indicar el momento de causación de los impuestos al comercio exterior.
- 30.13. Determinar quiénes están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior.
- 30.14. Indicar quiénes pueden realizar la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías.
- 30.15. Expresar quiénes son los responsables solidarios en el pago de los impuestos al comercio exterior.
- 30.16. Establecer las obligaciones de las personas que importen mercancías en materia aduanera.

- 30.17. Precisar qué se entiende por afectación de mercancías al cumplimiento de obligaciones y créditos fiscales.
- 30.18. Determinar las exenciones al comercio exterior.
- 30.19. Determinar la base gravable del impuesto general de importación y exportación.
- 30.20. Conocer qué se entiende por valor, precio unitario de venta, la expresión de momento aproximado, valor reconstruido para efectos aduanales.
- 30.21. Expresar la forma de determinación de los impuestos al comercio exterior.
- 30.22. Determinar el momento de pago de los impuestos al comercio exterior.
- 30.23. Conocer las clases de regímenes aduaneros.
- 30.24. Expresar qué se considera como franja fronteriza y región fronteriza.
- 30.25. Indicar las atribuciones del Poder Ejecutivo Federal y de las autoridades administrativas en materia aduanera.
- 30.26. Determinar la documentación que ampare la tenencia, transporte y manejo de mercancías de procedencia extranjera.
- 30.27. Establecer los supuestos para que proceda el embargo precautorio de mercancías.
- 30.28. Conocer los medios de impugnación y el trámite de los actos de las autoridades aduaneras.
- 30.29. Establecer el concepto de agente aduanal y sus obligaciones en materia aduanera.
- 30.30. Indicar quiénes pueden ser apoderados aduanales.
- 30.31. Expresar las infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías.
- 30.32. Indicar en contra de qué resoluciones aduaneras procede el recurso de revocación previsto en el Código Fiscal de la Federación.

30.1. INTRODUCCIÓN

El tema relativo a las contribuciones al comercio exterior, se consideró necesario incluirlo dentro del presente curso, dada la importancia que tiene actualmente el comercio internacional, con motivo de la globalización de la economía.

Nuestro país se encuentra inmerso dentro de ese proceso de comercialización, dados los vertiginosos avances tecnológicos en las comunicaciones, que han reducido las distancias, y como consecuencia al mundo, no geográficamente, sino por la forma y medios de que se disponen para la debida comercialización de los productos.

Por lo anterior resulta necesario que se comprendan las relaciones jurídicas que derivan de la legislación al comercio exterior, al menos en sus aspectos fundamentales.

30.2. ORDENAMIENTOS LEGALES QUE REGULAN LAS CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR

Los ordenamientos legales que regulan la entrada al territorio nacional y la salida del mismo de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, así como el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías, son la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, específicamente los artículos 73 fracción IX, 124, 117 en sus fracciones III, IV, V, VI, VII y IX, 118 fracción I y 131, la Ley Aduanera, las de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, aplicándose en forma supletoria el Código Fiscal de la Federación.

Los ordenamientos anteriores obligan y regulan las operaciones de quienes introducen mercancías al territorio nacional o las extraen del mismo, ya sean sus propietarios o poseedores, destinatarios, remitentes, apoderados, agentes aduanales o cualquiera persona que tenga intervención en la introducción, extracción, custodia, almacenaje, manejo y tenencia de las mercancías o en los hechos o actos mencionados en el párrafo anterior. Los cuales son aplicables sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte.

30.3. PRECISIONES TERMINOLÓGICAS PARA EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES AL COMERCIO EXTERIOR

Secretaría. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

SAT. Servicio de Administración Tributaria.

Autoridad o autoridades aduaneras. Las que de acuerdo con el Reglamento Interior de la Secretaría, Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria y demás disposiciones aplicables, tienen competencia para ejercer las facultades establecidas en la Ley Aduanera.

Mercancías. Los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular.

Residentes en territorio nacional. Además de los señalados en el Código Fiscal de la Federación, las personas físicas o morales residentes en el extranjero, que tengan uno o varios establecimientos permanentes o bases fijas en el país, siempre que reúnan los requisitos que señala la Ley del Impuesto sobre la Renta para ser establecimiento permanente o base fija y las personas físicas que obtengan ingresos por salarios de un residente en territorio nacional.

Impuestos al comercio exterior. Los impuestos generales de importación y de exportación conforme a las tarifas de las leyes respectivas.

Reglas. Las de carácter general que emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria.

Funciones administrativas. Las funciones administrativas relativas a la entrada de mercancías al territorio nacional o a la salida del mismo se realizarán por las autoridades aduaneras. Entendiéndose por tales las que de acuerdo con el Reglamento Interior del Sistema de Administración Tributaria, tengan competencia para ejercer las facultades derivadas de la Ley Aduanera.

Lugar autorizado en día y hora hábil. Por el cual se deberá efectuar la entrada o la salida de mercancías del territorio nacional, las maniobras de carga, descarga, transbordo y almacenamiento de las mismas, el embarque o desembarque de pasajeros y la revisión de sus equipajes deberá efectuarse en lugar autorizado, en día y hora hábil. Quienes efectúen su transporte por cualquier medio, están obligados a presentar dichas mercancías ante las autoridades aduaneras junto con la documentación exigible.

Forma de introducir o extraer mercancías al territorio nacional. Mediante el tráfico marítimo, terrestre, aéreo y fluvial, por otros medios de conducción y por la vía postal.

Competencia de las aduanas. El manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior.

Recintos fiscales. Son aquellos lugares en donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior, fiscalización, así como el despacho aduanero de las mismas, el cual puede ser prestado también por particulares con autorización de las autoridades aduaneras.

Recinto fiscalizado. El inmueble autorizado por las autoridades fiscales para que los particulares presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías de comercio exterior. Dicho inmueble debe colindar o encontrarse dentro de los recintos fiscales.

Días y horas hábiles. Las veinticuatro horas del día y todos los días del año serán hábiles para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades aduaneras.

Depósito ante la aduana. Las mercancías quedarán en depósito ante la aduana en los recintos fiscales o fiscalizados destinados a este objeto, con el propósito de destinarlas a un régimen aduanero, siempre que se trate de aduanas de tráfico marítimo o aéreo.

Despacho de mercancías. Se entiende por despacho el conjunto de actos y formalidades relativos a la entrada de mercancías al territorio nacional y a su salida del mismo, que de acuerdo con los diferentes tráficos y regímenes aduaneros establecidos en el presente ordenamiento, deben realizar en la aduana las autoridades aduaneras y los consignatarios, destinatarios, propietarios, poseedores o tenedores en las importaciones y los remitentes en las exportaciones, así como los agentes o apoderados aduanales.

Obligación de manifestar valores. Las personas que al entrar al país lleven consigo cantidades en efectivo, o en cheques o una combinación de ambas, superiores al equivalente en la moneda o monedas de que se trate a diez mil dólares de los Estados Unidos de América, estarán obligadas a declararlo a las autoridades aduaneras en las aduanas.

30.4. ABANDONO DE MERCANCÍAS EN FAVOR DEL FISCO FEDERAL

Para efectos de la Ley Aduanera causarán abandono en favor del fisco federal las mercancías que se encuentren en depósito ante la aduana, en los siguientes casos:

- Expresamente, cuando los interesados así lo manifiesten por escrito.
- Tácitamente, cuando no sean retiradas dentro de los plazos que a continuación se indican:
 - Tres meses, tratándose de la exportación.
 - Tres días, tratándose de mercancías explosivas, inflamables, contaminantes, radiactivas o corrosivas, así como de mercancías perecederas o de fácil descomposición y de animales vivos.
 - Dos meses, en los demás casos.

También causarán abandono en favor del fisco federal las mercancías que hayan sido embargadas por las autoridades aduaneras con motivo de la tramitación de un procedimiento administrativo o judicial o cuando habiendo sido vendidas o rematadas no se retiren del recinto fiscal o fiscalizado. En estos casos causarán abandono en dos meses contados a partir de la fecha en que queden a disposición de los interesados. Se entenderá que las mercancías se encuentran a disposición del interesado a partir del día siguiente a aquel en que se notifique la resolución correspondiente.

Los plazos de abandono se interrumpirán:

- Por la interposición del recurso administrativo que corresponda conforme al Código Fiscal de la Federación o la presentación de la demanda en el juicio que proceda.

El recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos de que se trata, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó.

- Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de las mercancías a los interesados.
- Por el extravío de mercancías que se encuentren en depósito ante la aduana.

30.5. DEL PEDIMENTO DE IMPORTACIÓN O EXPORTACIÓN

El pedimento es el documento contenido en forma oficial aprobado por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, que deben presentar ante la aduana por conducto de agente aduanal o apoderado aduanal, quienes importen o exporten mercancías.

En los casos de las mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias, cuyo cumplimiento se demuestre a través de medios electrónicos, el pedimento deberá incluir la firma electrónica que demuestre el descargo total o parcial de esas regulaciones o restricciones. Dicho pedimento se deberá acompañar de:

30.5.1. En importación

- La factura comercial que reúna los requisitos y datos que mediante reglas establezca la Secretaría, cuando el valor en aduana de las mercancías se determine conforme al valor de transacción y el valor de dichas mercancías exceda de la cantidad que establezcan dichas reglas.
- El conocimiento de embarque en tráfico marítimo o guía en tráfico aéreo, ambos revalidados por la empresa porteadora o sus agentes consignatarios.
- Los documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias a la importación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación* y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Importación.
- El documento con base en el cual se determine la procedencia y el origen de las mercancías para efectos de la aplicación de preferencias arancelarias, cuotas compensatorias, cupos, marcado de país de origen y otras medidas que al efecto se establezcan, de conformidad con las disposiciones aplicables.
- El documento en el que conste la garantía que determine la Secretaría mediante reglas, cuando el valor declarado sea inferior al precio estimado que establezca dicha dependencia.
- El certificado de peso o volumen expedido por la empresa certificadora autorizada por la Secretaría mediante reglas, tratándose del despacho de mercancías a granel en aduanas de tráfico marítimo, en los casos que establezca el Reglamento.

En el caso de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente, deberán indicarse los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan. Esta información podrá consignarse en el pedimento, en la factura, en el documento de embarque o

en relación anexa que señale el número de pedimento correspondiente, firmada por el importador, agente o apoderado aduanal.

30.5.2. En exportación

- La factura o, en su caso, cualquier documento que exprese el valor comercial de las mercancías.
- Los documentos que comprueben el cumplimiento de regulaciones y restricciones no arancelarias a la exportación, que se hubieran expedido de acuerdo con la Ley de Comercio Exterior, siempre que las mismas se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación* y se identifiquen en términos de la fracción arancelaria y de la nomenclatura que les corresponda conforme a la tarifa de la Ley del Impuesto General de Exportación.

No se exigirá la presentación de facturas comerciales en las importaciones y exportaciones efectuadas por embajadas, consulados o miembros del personal diplomático y consular extranjero, las relativas a energía eléctrica, las de petróleo crudo, gas natural y sus derivados cuando se hagan por tubería o cables, así como cuando se trate de menajes de casa.

30.6. REEXPEDICIÓN DE MERCANCÍAS

Quienes efectúen la reexpedición de mercancías están obligados a presentar ante la aduana un pedimento en la forma oficial aprobada por la Secretaría, debiendo llevar impreso el código de barras o cualquier otro medio de control que establezca mediante reglas la citada dependencia. A dicho pedimento se deberá acompañar:

- Copia del pedimento mediante el cual se efectuó la importación a la franja o región fronteriza, o cuando sea persona distinta del importador, factura que reúna los requisitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación.
- Los documentos que comprueben el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables al resto del territorio nacional, de conformidad con las disposiciones sobre la materia. En los casos en que el documento original obre en poder de las autoridades aduaneras, bastará con la presentación de una copia al momento de efectuar la reexpedición.

30.7. PROCEDIMIENTO PARA DETERMINAR LA PRÁCTICA DEL RECONOCIMIENTO ADUANERO

Elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, se presentarán las mercancías con el

pedimento ante la autoridad aduanera y se activará el mecanismo de selección aleatoria que determinará si debe practicarse el reconocimiento aduanero de las mismas. En caso afirmativo, la autoridad aduanera efectuará el reconocimiento ante quien presente las mercancías en el recinto fiscal.

Independientemente del resultado del mecanismo de selección aleatoria, el interesado deberá activarlo por segunda ocasión a efecto de determinar si las mercancías estarán sujetas a reconocimiento aduanero por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría. En caso negativo, se entregarán las mercancías de inmediato.

En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero de las mercancías se detecten irregularidades, los agentes o apoderados aduanales podrán solicitar sea practicado el segundo reconocimiento de las mercancías, excepto cuando con motivo de la activación por segunda ocasión del mecanismo de selección aleatoria el reconocimiento aduanero de las mercancías hubiera sido practicado por parte de los dictaminadores aduaneros autorizados por la Secretaría.

Si no se detectan irregularidades en el reconocimiento aduanero o segundo reconocimiento que den lugar al embargo precautorio de las mercancías, se entregarán éstas de inmediato.

El reconocimiento aduanero y segundo reconocimiento consisten en el examen de las mercancías de importación o de exportación, así como de sus muestras, para allegarse de elementos que ayuden a precisar la veracidad de lo declarado, respecto de los siguientes conceptos:

- Las unidades de medida señaladas en las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, así como el número de piezas, volumen y otros datos que permitan cuantificar la mercancía.
- La descripción, naturaleza, estado, origen y demás características de las mercancías.
- Los datos que permitan la identificación de las mercancías, en su caso.

30.8. CONSULTAS A LAS AUTORIDADES ADUANERAS

30.8.1. Facultados para plantear consultas

Los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales, previa a la operación de comercio exterior que pretendan realizar, podrán formular consulta ante las autoridades aduaneras, sobre la clasificación arancelaria de las mercancías objeto de la operación de comercio exterior, cuando consideren que se pueden clasificar en más de una fracción arancelaria. Dicha consulta podrá presentarse directamente por el interesado ante las autoridades aduaneras o por las confederaciones, cámaras o asociaciones, siempre que cumplan los requisitos establecidos en el artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, señalen la fracción arancelaria que consideren aplicable, las razones que sustenten su apreciación y la fracción o

fracciones con las que exista duda y anexen, en su caso, las muestras, catálogos y demás elementos que permitan identificar la mercancía para su correcta clasificación arancelaria.

Para resolver las consultas que presenten los importadores, exportadores y agentes o apoderados aduanales sobre la correcta clasificación arancelaria, las autoridades aduaneras podrán apoyarse en los dictámenes técnicos del Consejo de Clasificación Arancelaria, el cual estará integrado por los peritos que propongan las confederaciones, cámaras, asociaciones e instituciones académicas.

Las autoridades aduaneras podrán resolver conjuntamente las consultas formuladas cuando la descripción arancelaria de las mercancías sea la misma. En estos casos se dictará una sola resolución, la que se notificará a los interesados. Las resoluciones sobre clasificación arancelaria que emitan las autoridades aduaneras, de carácter individual o dirigida a agrupaciones, surtirán efectos en relación con las operaciones de comercio exterior que se efectúen a partir del día siguiente a aquel en que se notifique la resolución de que se trate.

30.8.2. Plazo para resolver las consultas y afirmativa ficta

Las resoluciones deberán dictarse en un plazo que no excederá de cuatro meses contados a partir de la fecha de su recepción. Transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución que corresponda, se entenderá que la fracción arancelaria señalada como aplicable por el interesado es la correcta. En caso que se requiera al promovente para que cumpla los requisitos omitidos o proporcione elementos necesarios para resolver, el término comenzará a correr desde que el requerimiento haya sido cumplido.

La Secretaría podrá demandar ante el Tribunal Fiscal de la Federación, la nulidad de la clasificación arancelaria favorable a un particular que resulte cuando transcurra el plazo a que se refiere el párrafo anterior sin que se notifique la resolución que corresponda y dicha clasificación ilegalmente lo favorezca.

30.9. CONTRIBUCIONES, CUOTAS COMPENSATORIAS Y DEMÁS REGULACIONES Y RESTRICCIONES NO ARANCELARIAS AL COMERCIO EXTERIOR

30.9.1. Hechos gravados

Los impuestos al comercio exterior que se causan son los siguientes:

- General de importación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.
- General de exportación, conforme a la tarifa de la ley respectiva.

30.9.2. Obligados al pago de los impuestos al comercio exterior

Están obligadas al pago de los impuestos al comercio exterior las personas físicas y morales que introduzcan mercancías al territorio nacional o las extraigan del mismo.

La Federación, Distrito Federal, estados, municipios, entidades de la administración pública paraestatal, instituciones de beneficencia privada y sociedades cooperativas, deberán pagar los impuestos al comercio exterior no obstante que conforme a otras leyes o decretos no causen impuestos federales o estén exentos de ellos.

Las personas y entidades a que se refieren los dos párrafos anteriores también estarán obligadas a pagar las cuotas compensatorias.

30.9.3. Presunción de quién realiza la entrada o salida de mercancías al territorio nacional

Se presume, salvo prueba en contrario, que la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, se realiza por:

- El propietario o el tenedor de las mercancías.
- El remitente en exportación o el destinatario en importación.
- El mandante, por los actos que haya autorizado.

30.9.4. Responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior

Son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo, sin perjuicio de lo establecido por el Código Fiscal de la Federación:

- Los mandatarios, por los actos que personalmente realicen conforme al mandato.
- Los agentes aduanales, por los que se originen con motivo de las importaciones o exportaciones en cuyo despacho aduanero intervengan personalmente o por conducto de sus empleados autorizados, salvo las excepciones señaladas en la Ley Aduanera.
- Los propietarios y empresarios de medios de transporte, los pilotos, capitanes y en general los conductores de los mismos, por los que causen las mercancías que transporten, cuando dichas personas no cumplan las obligaciones que les imponen las leyes de la materia o sus reglamentos. En los casos de tránsito de mercancías, los propietarios y empresarios de medios de transporte público únicamente serán responsables cuando no cuenten con la documentación que acredite la legal estancia en el país de las mercancías que transporten.

- Los remitentes de mercancías de la franja o región fronteriza al resto del país, por las diferencias de contribuciones que se deban pagar por este motivo.
- Los que enajenen las mercancías materia de importación o exportación, en los casos de subrogación establecidos por la Ley Aduanera, por los causados por las citadas mercancías.
- Los almacenes generales de depósito o el titular del local destinado a exposiciones internacionales por las mercancías no arribadas o por las mercancías faltantes o sobrantes, cuando no presenten los avisos a que están obligados conforme a la Ley Aduanera.

La responsabilidad solidaria comprenderá los accesorios, con excepción de las multas.

30.9.5. Obligaciones de los importadores de mercancías

Las personas que importen mercancías, sin perjuicio de las demás obligaciones previstas por la Ley Aduanera, deberán cumplir con las siguientes:

- Llevar un sistema de control de inventarios registrado en contabilidad, que permita distinguir las mercancías nacionales de las extranjeras.
En caso de incumplimiento a lo dispuesto en el párrafo anterior, se presumirá que las mercancías enajenadas por el contribuyente, a partir de la fecha de la importación, análogas o iguales a las importadas, eran de procedencia extranjera.
- Obtener la información, documentación y otros medios de prueba necesarios para comprobar el país de origen y de procedencia de las mercancías, para efectos de preferencias arancelarias, marcado de país de origen, aplicación de cuotas compensatorias, cupos y otras medidas que al efecto se establezcan conforme a la Ley de Comercio Exterior y tratados internacionales de los que México sea parte, y proporcionarlos a las autoridades aduaneras cuando éstas lo requieran.
- Entregar al agente o apoderado aduanal que promueva el despacho de las mercancías, una manifestación por escrito y bajo protesta de decir verdad con los elementos que en los términos de la Ley Aduanera permitan determinar el valor en aduana de las mercancías. El importador deberá conservar copia de dicha manifestación y obtener la información, documentación y otros medios de prueba necesarios para comprobar que el valor declarado ha sido determinado de conformidad con las disposiciones aplicables de la Ley Aduanera y proporcionarlos a las autoridades aduaneras, cuando éstas lo requieran.
- Estar inscritos en el padrón de importadores a cargo de la Secretaría, para lo cual deberán encontrarse al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, acreditar ante las autoridades aduaneras que se encuentran inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes y cumplir con los demás requisitos que establezca el Reglamento.

30.9.6. Afectación de mercancías al cumplimiento de obligaciones y créditos fiscales

Las mercancías están afectas directa y preferentemente al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales generados por su entrada o salida del territorio nacional.

En los casos previstos por la Ley Aduanera, las autoridades aduaneras procederán a retenerlas o embargarlas, en tanto se comprueba que han sido satisfechas dichas obligaciones y créditos.

Los medios de transporte quedan afectos al pago de las contribuciones causadas por la entrada o salida del territorio nacional, y de las cuotas compensatorias causadas por la entrada a territorio nacional, de las mercancías que transporten, si sus propietarios, empresarios o conductores no dan cumplimiento a las disposiciones aplicables al comercio exterior.

30.10. EXENCIONES AL COMERCIO EXTERIOR

No se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de las siguientes mercancías:

- Las exentas conforme a las leyes de los impuestos generales de importación y de exportación y a los tratados internacionales, así como las mercancías que se importen con objeto de destinarlas a finalidades de defensa nacional o seguridad pública.
- Los metales, aleaciones, monedas y las demás materias primas que se requieran para el ejercicio por las autoridades competentes, de las facultades constitucionales de emisión de monedas y billetes.
- Los vehículos destinados a servicios internacionales para el transporte de carga o de personas, así como sus equipos propios e indispensables.

No quedan comprendidos en el párrafo anterior los vehículos que en el propio territorio nacional sean objeto de explotación comercial, los que se adquieran para usarse o consumirse en el país, ni los que se destinen a consumo o uso en el extranjero.

- Las nacionales que sean indispensables, a juicio de las autoridades aduaneras, para el abastecimiento de los medios de transporte que efectúen servicios internacionales, así como las de rancho para tripulantes y pasajeros, excepto los combustibles que tomen las embarcaciones de matrícula extranjera.
- Las destinadas al mantenimiento de las aeronaves de las empresas nacionales de aviación que presten servicios internacionales y estén constituidas conforme a las leyes respectivas.
- Los equipajes de pasajeros en viajes internacionales.
- Los menajes de casa pertenecientes a inmigrantes y a nacionales repatriados o deportados, que los mismos hayan usado durante su residencia en el extranjero,

así como los instrumentos científicos y las herramientas cuando sean de profesionales y las herramientas de obreros y artesanos, siempre que se cumpla con los plazos y las formalidades que señale el Reglamento. No quedan comprendidas en la presente exención las mercancías que los interesados hayan tenido en el extranjero para actividades comerciales o industriales, ni los vehículos.

- Las que importen los habitantes de la franja fronteriza para su consumo, siempre que sean de la clase, valor y cantidad que establezca la Secretaría mediante reglas.
- Las que sean donadas para ser destinadas a fines culturales, de enseñanza, de investigación, de salud pública o de servicio social, que importen organismos públicos, así como personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta, siempre que cumplan con los siguientes requisitos:
 - Que formen parte de su patrimonio.
 - Que el donante sea extranjero.
 - Que cuenten con autorización de la Secretaría.
 - Que, en su caso, se cumpla con las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.
- El material didáctico que reciban estudiantes inscritos en planteles del extranjero, exceptuando aparatos y equipos de cualquiera clase, ya sean armados o desarmados.
- Las remitidas por jefes de Estado o gobiernos extranjeros a la Federación, estados y municipios, así como a establecimientos de beneficencia o de educación.
- Los artículos de uso personal de extranjeros fallecidos en el país y de mexicanos cuyo deceso haya ocurrido en el extranjero.
- Las obras de arte destinadas a formar parte de las colecciones permanentes de los museos abiertos al público, siempre que obtengan autorización de la Secretaría.
- Las destinadas a instituciones de salud pública, a excepción de los vehículos, siempre que únicamente se puedan usar para este fin, así como las destinadas a personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta. En estos casos deberán formar parte de su patrimonio y cumplir con las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias. La Secretaría, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, señalará las fracciones arancelarias que reúnan los requisitos a que se refiere este párrafo.
- Los vehículos especiales o adaptados y las demás mercancías que importen las personas con discapacidad que sean para su uso personal, así como aquellas que importen las personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles en el impuesto sobre la renta que tengan como actividad la atención de dichas personas, siempre que se trate de mercancías que por sus características suplan o disminuyan su discapacidad; permitan a dichas personas su desarrollo físico, educativo, profesional o social; se utilicen exclusiva

y permanentemente por las mismas para esos fines, y cuenten con la autorización de la Secretaría.

Para los efectos de lo dispuesto en este párrafo, se considerará como persona con discapacidad la que debido a la pérdida o anomalía de una estructura o función psicológica, fisiológica o anatómica, sufre la restricción o ausencia de la capacidad de realizar una actividad en la forma o dentro del margen que se considera normal para un ser humano, y acredite dicha circunstancia con una constancia expedida por alguna institución de salud con autorización oficial.

- La maquinaria y equipo obsoleto que tenga una antigüedad mínima de tres años contados a partir de la fecha en que se realizó la importación temporal, así como los desperdicios, siempre que sean donados por las empresas maquiladoras o con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial a organismos públicos o a personas morales no contribuyentes autorizadas para recibir donativos deducibles para efectos del impuesto sobre la renta. Además, las donatarias deberán contar con autorización de la Secretaría y, en su caso, cumplir con las regulaciones y restricciones no arancelarias.

30.11. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO GENERAL DE IMPORTACIÓN

La base gravable del impuesto general de importación es el valor en aduana de las mercancías, salvo los casos en que la ley de la materia establezca otra base gravable.

El valor en aduana de las mercancías será el valor de transacción de las mismas, con las salvedades que establece la Ley Aduanera.

Se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar, el precio pagado por las mismas, siempre que concurren todas las circunstancias a que se refiere la Ley Aduanera, y que éstas se vendan para ser exportadas a territorio nacional por compra efectuada por el importador, precio que se ajustará, en su caso, en los términos de la referida ley.

Se entiende por precio pagado el pago total que por las mercancías importadas haya efectuado o vaya a efectuar el importador de manera directa o indirecta al vendedor o en beneficio de éste.

El valor de transacción de las mercancías importadas comprenderá, además del precio pagado, el importe de los cargos que específicamente se señalan en la Ley Aduanera. Para la determinación del valor de transacción de las mercancías, el precio pagado únicamente se incrementará sobre la base de datos objetivos y cuantificables.

Se considera que existe vinculación entre personas para los efectos de la Ley Aduanera, en los siguientes casos:

- Si una de ellas ocupa cargos de dirección o responsabilidad en una empresa de la otra.
- Si están legalmente reconocidas como asociadas en negocios.
- Si tienen una relación de patrón y trabajador.
- Si una persona tiene directa o indirectamente la propiedad, el control o la posesión del 5 por ciento o más de las acciones, partes sociales, aportaciones o títulos en circulación y con derecho a voto en ambas.
- Si una de ellas controla directa o indirectamente a la otra.
- Si ambas personas están controladas directa o indirectamente por una tercera persona.
- Si juntas controlan directa o indirectamente a una tercera persona.
- Si son de la misma familia.

Se entiende por valor de precio unitario de venta, el que se determine conforme a las reglas establecidas para tal efecto en la Ley Aduanera.

Se entiende por precio unitario de venta, el precio a que se venda el mayor número de unidades en las ventas a personas que no estén vinculadas con los vendedores de las mercancías, al primer nivel comercial, después de la importación, a que se efectúen dichas ventas.

Para los efectos correspondientes la expresión momento aproximado comprende un periodo no mayor de noventa días anteriores o posteriores a la importación de las mercancías sujetas a valoración, salvo que se señale otro periodo en forma expresa.

Se entiende por valor reconstruido, el valor que resulte de la suma de los siguientes elementos: el costo o valor de los materiales y de la fabricación u otras operaciones efectuadas para producir las mercancías importadas, determinado con base en la contabilidad comercial del productor, siempre que dicha contabilidad se mantenga conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables en el país de producción. Una cantidad global por concepto de beneficios y gastos generales, igual a la que normalmente se adiciona tratándose de ventas de mercancías de la misma especie o clase que las mercancías sujetas a valoración, efectuadas por productores del país de exportación en operaciones de exportación a territorio nacional.

30.12. BASE GRAVABLE DEL IMPUESTO GENERAL DE EXPORTACIÓN

La base gravable del impuesto general de exportación es el valor comercial de las mercancías en el lugar de venta, y deberá consignarse en la factura o en cualquier otro documento comercial, sin inclusión de fletes y seguros.

Cuando las autoridades aduaneras cuenten con elementos para suponer que los valores consignados en dichas facturas o documentos no constituyen los valores

comerciales de las mercancías, harán la comprobación conducente para la imposición de las sanciones que procedan.

30.13. DETERMINACIÓN Y PAGO DEL IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR

Los impuestos al comercio exterior se determinarán aplicando a la base gravable determinada en los términos que proceda, la cuota que corresponda conforme a la clasificación arancelaria de las mercancías.

Los agentes o apoderados aduanales determinarán en cantidad líquida por cuenta de los importadores y exportadores las contribuciones y, en su caso, las cuotas compensatorias, para lo cual manifestarán en la forma oficial aprobada por la Secretaría, bajo protesta de decir verdad:

- La descripción de las mercancías y su origen.
- El valor en aduana de las mercancías, así como el método de valoración utilizado y, en su caso, la existencia de vinculaciones que señala la Ley Aduanera en el caso de importación, o el valor comercial tratándose de exportación.
- La clasificación arancelaria que les corresponda.
- El monto de las contribuciones causadas con motivo de la importación o exportación y, en su caso, las cuotas compensatorias.

30.13.1. El pago del impuesto de importación por empresas

Las contribuciones se pagarán por los importadores y exportadores al presentar el pedimento para su trámite en las oficinas autorizadas, antes de que se active el mecanismo de selección aleatoria. Dichos pagos se deberán efectuar en cualquiera de los medios que mediante reglas establezca la Secretaría. El pago en ningún caso exime del cumplimiento de las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias.

30.13.2. El pago del impuesto de importación por pasajeros

Los pasajeros podrán optar por determinar y pagar las contribuciones por la importación o exportación de mercancías distintas de su equipaje, mediante el procedimiento simplificado, caso en el que aplicarán el factor que publique la Secretaría, sobre el valor en aduana de las mercancías o sobre el valor comercial, según corresponda, utilizando la forma oficial aprobada por dicha dependencia. Este factor se calculará considerando la tasa prevista en el artículo 1o. de la Ley del Impuesto al Valor Agregado; la correspondiente a los derechos de trámite aduanero

y la mayor de las cuotas de las tarifas de las leyes de los impuestos generales de importación o de exportación, según se trate, sobre las bases gravables de las contribuciones mencionadas.

30.14. DE LOS RÉGIMENES ADUANEROS

30.14.1. Concepto

Por régimen aduanero se debe entender el conjunto de normas que regulan cada una de las modalidades de las importaciones y exportaciones, que permiten establecer cuál es el destino económico que se les dará a las mercancías.

Las mercancías que se introduzcan al territorio nacional o se extraigan del mismo, podrán ser destinadas a alguno de los regímenes aduaneros.

30.14.2. Clases de regímenes aduaneros

- Definitivos.
 - De importación.
 - De exportación.
- Temporales.
 - De importación.
 - a) Para retornar al extranjero en el mismo estado.
 - b) Para elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación.
 - De exportación.
 - a) Para retornar al país en el mismo estado.
 - b) Para elaboración, transformación o reparación.
- Depósito fiscal.
- Tránsito de mercancías.
 - Interno.
 - Internacional.
- Elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado.

Los agentes y apoderados aduanales señalarán en el pedimento el régimen aduanero que solicitan para las mercancías y manifestarán bajo protesta de decir verdad el cumplimiento de las obligaciones y formalidades inherentes al mismo, incluyendo el pago de las cuotas compensatorias.

El desistimiento de un régimen aduanero procederá hasta antes de que se active el mecanismo de selección aleatoria, para el efecto de que retornen las mercancías de procedencia extranjera o se retiren de la aduana las de origen nacional.

El cambio de régimen aduanero sólo procederá en los casos en que la Ley Aduanera lo permita, siempre que se cumplan las obligaciones en materia de cuotas compensatorias, demás regulaciones y restricciones no arancelarias y precios estimados exigibles para el nuevo régimen solicitado en la fecha de cambio de régimen.

30.14.3. De los regímenes definitivos de importación y exportación

Los regímenes definitivos se sujetarán al pago de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, cuotas compensatorias, así como al cumplimiento de las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y de las formalidades para su despacho.

Régimen definitivo de importación

Se entiende por régimen de importación definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en el territorio nacional por tiempo ilimitado.

Realizada la importación definitiva de las mercancías, se podrá retornar al extranjero sin el pago del impuesto general de exportación, dentro del plazo máximo de tres meses contados a partir del día siguiente a aquel en que se hubiera realizado el despacho para su importación definitiva, siempre que se compruebe a las autoridades aduaneras que resultaron defectuosas o de especificaciones distintas a las convenidas.

El retorno tendrá por objeto la sustitución de las mercancías por otras de la misma clase, que subsanen las situaciones mencionadas.

Importación de mercancías mediante el procedimiento de revisión de origen

Las empresas podrán importar mercancías mediante el procedimiento de revisión en origen. Este procedimiento consiste en lo siguiente:

- El importador verifica y asume como ciertos, bajo su responsabilidad, los datos sobre las mercancías que le proporcione su proveedor, necesarios para elaborar el pedimento correspondiente, mismos que deberá manifestar al agente o apoderado aduanal que realice el despacho.
- El agente o apoderado aduanal que realice el despacho de las mercancías queda liberado de cualquier responsabilidad, inclusive de las derivadas por la omisión de contribuciones y cuotas compensatorias o por el incumplimiento de las demás regulaciones y restricciones no arancelarias, cuando hubiera asentado fielmente en el pedimento los datos que le fueron proporcionados por el importador y conserve a disposición de las autoridades aduaneras el documento por medio del cual le fueron manifestados dichos datos.

- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, segundo reconocimiento, verificación de mercancías en transporte o visitas domiciliarias, las autoridades aduaneras determinen omisiones en el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias que se causen con motivo de la importación de mercancías, se exigirá el pago de las mismas y de sus accesorios. En este caso no serán aplicables otras sanciones que por dichas omisiones se encuentren previstas en la Ley Aduanera o en el Código Fiscal de la Federación, a que puedan estar sujetos el importador o el agente o apoderado aduanal.
- El importador deberá, además, pagar las contribuciones y cuotas compensatorias que, en su caso, resulten a su cargo conforme a la Ley Aduanera.
- El importador podrá pagar espontáneamente las contribuciones y cuotas compensatorias que haya omitido pagar, derivadas de la importación de mercancías importadas bajo el procedimiento señalado. Dichas contribuciones actualizadas causarán recargos a la tasa aplicable para el caso de prórroga de créditos fiscales del mes de que se trate, siempre que dicho pago se realice dentro de los treinta días naturales siguientes a aquel en el que se hubiera efectuado la importación correspondiente. Si el pago se efectúa con posterioridad a dicho plazo, los recargos sobre las contribuciones actualizadas se causarán a la tasa que corresponda de acuerdo con el artículo 21 del Código Fiscal de la Federación. En ambos supuestos las contribuciones se actualizarán por el periodo comprendido entre el penúltimo mes anterior a aquel en que se omitió la contribución y el mes inmediato anterior a aquel en que se efectúe el pago. Las cuotas compensatorias causarán recargos a las tasas previstas en los dos supuestos del párrafo anterior, según se trate.

Para efectuar la importación de mercancías mediante el procedimiento de revisión en origen, los importadores deberán solicitar su inscripción en el registro del despacho de mercancías de las empresas, el cual estará a cargo de la Secretaría, siempre que cumplan con los requisitos correspondientes.

30.14.4. Del régimen de exportación definitiva

El régimen de exportación definitiva consiste en la salida de mercancías del territorio nacional para permanecer en el extranjero por tiempo ilimitado.

Efectuada la exportación definitiva de las mercancías nacionales o nacionalizadas, se podrá retornar al país sin el pago del impuesto general de importación, siempre que no hayan sido objeto de modificaciones en el extranjero ni transcurrido más de un año desde su salida del territorio nacional. Las autoridades aduaneras podrán autorizar la prórroga de dicho plazo cuando existan causas debidamente justificadas y previa solicitud del interesado con anterioridad al vencimiento del mismo.

30.14.5. De la importación y exportación temporales

Importaciones temporales

Las importaciones temporales de mercancías de procedencia extranjera se sujetarán a lo siguiente:

- No se pagarán los impuestos al comercio exterior ni las cuotas compensatorias.
- Se cumplirán las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías destinadas a este régimen.

La propiedad o el uso de las mercancías destinadas al régimen de importación temporal no podrá ser objeto de transferencia o enajenación, excepto entre maquiladoras, empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial y empresas de comercio exterior que cuenten con registro de esta misma dependencia, cuando cumplan con las condiciones que establezca el Reglamento.

Se entiende por régimen de importación temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en él por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen al extranjero en el mismo estado, por los plazos y mercancías que señala la Ley Aduanera.

Las maquiladoras y las empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, podrán efectuar la importación temporal de mercancías para retornar al extranjero después de haberse destinado a un proceso de elaboración, transformación o reparación.

Exportaciones temporales

La exportación temporal de mercancías nacionales o nacionalizadas se sujetará a lo siguiente:

- No se pagarán los impuestos al comercio exterior.
- Se cumplirán las obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y formalidades para el despacho de las mercancías destinadas a este régimen.

Para retornar al país en el mismo estado

Se entiende por régimen de exportación temporal para retornar al país en el mismo estado, la salida de las mercancías nacionales o nacionalizadas para permanecer en el extranjero por tiempo limitado y con una finalidad específica, siempre que retornen del extranjero sin modificación alguna.

Para elaboración, transformación o reparación

Se autoriza la salida del territorio nacional de mercancías para someterse a un proceso de transformación, elaboración o reparación hasta por dos años. Este plazo podrá ampliarse hasta por un lapso igual, mediante rectificación al pedimento que presente el exportador por conducto de agente o apoderado aduanal, o previa autorización cuando se requiera de un plazo mayor, de conformidad con los requisitos que establezca el Reglamento.

30.14.6. El régimen de depósito fiscal

El régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito y además sean autorizados para ello, por las autoridades aduaneras. El régimen de depósito fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias.

30.14.7. El régimen de mercancías en tránsito

El régimen de tránsito consiste en el traslado de mercancías, bajo control fiscal, de una aduana nacional a otra.

El tránsito interno de mercancías

Se considerará que el tránsito de mercancías es interno cuando se realice conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- La aduana de entrada envíe las mercancías de procedencia extranjera a la aduana que se encargará del despacho para su importación.
- La aduana de despacho envíe las mercancías nacionales o nacionalizadas a la aduana de salida, para su exportación.

El tránsito internacional de mercancías

Se considerará que el tránsito de mercancías es internacional cuando se realice conforme a alguno de los siguientes supuestos:

- La aduana de entrada envíe a la aduana de salida las mercancías de procedencia extranjera que lleguen al territorio nacional con destino al extranjero.
- Las mercancías nacionales o nacionalizadas se trasladen por territorio extranjero para su reingreso al territorio nacional.

30.14.8. El régimen de elaboración, transformación y reparación en recinto fiscalizado

El régimen de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado consiste en la introducción de mercancías extranjeras o nacionales a dichos recintos para su elaboración, transformación o reparación, para ser retornadas al extranjero o para ser exportadas, respectivamente.

En ningún caso podrán retirarse del recinto fiscalizado las mercancías destinadas a este régimen, si no es para su retorno al extranjero o exportación.

Las autoridades aduaneras podrán autorizar que dentro de los recintos fiscalizados, las mercancías en ellos almacenadas puedan ser objeto de elaboración, transformación o reparación.

Las mercancías nacionales se considerarán exportadas para los efectos legales correspondientes, al momento de ser destinadas a este régimen.

30.15. FRANJA Y REGIÓN FRONTERIZA

Para los efectos de la Ley Aduanera, se considera como franja fronteriza al territorio comprendido entre la línea divisoria internacional y la línea paralela ubicada a una distancia de veinte kilómetros hacia el interior del país.

Por región fronteriza se entenderá al territorio que determine el Ejecutivo Federal.

La Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, previa opinión de la Secretaría, determinará, por medio de disposiciones de carácter general, las mercancías que estarán total o parcialmente desgravadas de los impuestos al comercio exterior en la franja o región fronteriza. La propia Secretaría de Comercio y Fomento Industrial con base en la Ley de Comercio Exterior, determinará las mercancías cuya importación o exportación a dicha franja o región quedarán sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias.

Las bebidas alcohólicas, la cerveza, el tabaco labrado en cigarrillos o puros y los caballos de carrera que se importen a la franja o región fronteriza, causarán el impuesto general de importación sin reducción alguna.

La Secretaría establecerá puntos de revisión en los lugares que se fijen, cerca de los límites de la franja o región fronteriza, para que los pasajeros y las mercancías procedentes de dichas zonas puedan introducirse al resto del territorio nacional.

Las mercancías destinadas al interior del país y cuya importación se efectúe a través de una franja o región fronteriza, para transitar por éstas, deberán utilizar las mismas cajas y remolques en que sean presentadas para su despacho, conservando íntegros los precintos, sellos, marcas y demás medios de control que se exijan para éste. Lo anterior no será aplicable tratándose de maniobras de consolidación o desconsolidación de mercancías, así como en los demás casos que establezca la Secretaría mediante reglas.

30.16. ATRIBUCIONES DEL PODER EJECUTIVO FEDERAL Y DE LAS AUTORIDADES FISCALES

30.16.1. Atribuciones del Poder Ejecutivo Federal

Además de las que le confieren otras leyes, son atribuciones del Poder Ejecutivo Federal en materia aduanera:

- Establecer o suprimir aduanas fronterizas, interiores y de tráfico aéreo y marítimo, así como designar su ubicación y funciones.
- Suspender los servicios de las oficinas aduaneras por el tiempo que juzgue conveniente, cuando así lo exija el interés de la nación.
- Autorizar que el despacho de mercancías por las aduanas fronterizas nacionales, pueda hacerse conjuntamente con las oficinas aduaneras de países vecinos.
- Establecer o suprimir regiones fronterizas.

30.16.2. El Servicio de Administración Tributaria

El Servicio de Administración Tributaria, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, tiene las siguientes facultades:

- Señalar la circunscripción territorial de las aduanas, así como establecer y suprimir secciones aduaneras.
- Comprobar que la importación y exportación de mercancías, la exactitud de los datos contenidos en los pedimentos, declaraciones o manifestaciones y el pago correcto de los impuestos al comercio exterior, cuotas compensatorias y derechos causados, se realicen conforme a lo establecido en la Ley Aduanera.
- Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y terceros, los documentos e informes sobre las mercancías de importación o exportación y, en su caso, sobre el uso que hayan dado a las mismas.
- Recabar de los funcionarios públicos, fedatarios y autoridades extranjeras los datos y documentos que posean con motivo de sus funciones o actividades relacionadas con la importación, exportación o uso de mercancías.
- Cerciorarse que en los despachos los agentes y apoderados aduanales cumplan los requisitos establecidos por la Ley Aduanera y por las reglas que dicte la Secretaría, respecto del equipo y medios magnéticos.
- Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente, en su domicilio o en las dependencias, bodegas, instalaciones o estable-

cimientos que señale, cuando se satisfagan los requisitos previstos en el Reglamento, así como conocer de los hechos derivados del segundo reconocimiento, verificar y supervisar dicho reconocimiento, así como autorizar y cancelar la autorización a los dictaminadores aduaneros y revisar los dictámenes formulados por éstos.

- Verificar que las mercancías por cuya importación fue concedido algún estímulo fiscal, franquicia, exención o reducción de impuestos o se haya eximido del cumplimiento de una regulación o restricción no arancelaria, estén destinadas al propósito para el que se otorgó, se encuentren en los lugares señalados al efecto y sean usadas por las personas a quienes fue concedido, en los casos en que el beneficio se haya otorgado en razón de dichos requisitos o de alguno de ellos.
- Fijar los lineamientos para las operaciones de carga, descarga, manejo de mercancías de comercio exterior y para la circulación de vehículos, dentro de los recintos fiscales o fiscalizados y señalar dentro de dichos recintos las áreas restringidas para el uso de aparatos de telefonía celular, o cualquier otro medio de comunicación; así como ejercer en forma exclusiva el control y vigilancia sobre la entrada y salida de mercancías y personas en los aeropuertos y puertos marítimos autorizados para el tráfico internacional y en las aduanas fronterizas.
- Inspeccionar y vigilar permanentemente el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, así como en cualquier otra parte del territorio nacional.
- Perseguir y practicar el embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten en los casos a que se refiere la Ley Aduanera.
- Verificar durante su transporte, la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera, para lo cual podrá apoyarse en el dictamen aduanero a que se refiere la Ley Aduanera.
- Corregir y determinar el valor en aduana de las mercancías declarado en el pedimento, u otro documento que para tales efectos autorice la Secretaría, utilizando el método de valoración correspondiente en los términos de la Ley Aduanera, cuando el importador no determine correctamente el valor en términos de la sección mencionada, o cuando no hubiera proporcionado, previo requerimiento, los elementos que haya tomado en consideración para determinar dicho valor, o lo hubiera determinado con base en documentación o información falsa o inexacta.
- Establecer, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, precios estimados para mercancías que se importen y retenerlas hasta que se presente la garantía correspondiente en los términos de la Ley Aduanera.
- Establecer la naturaleza, características, clasificación arancelaria, origen y valor de las mercancías de importación y exportación.
- Determinar en cantidad líquida los impuestos al comercio exterior, las cuotas compensatorias y los derechos omitidos por los contribuyentes o responsables solidarios.
- Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan.

- Exigir el pago de las cuotas compensatorias y aplicar el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivas dichas cuotas, los impuestos al comercio exterior y los derechos causados.
- Determinar el destino de las mercancías que hayan pasado a ser propiedad del fisco federal y mantener la custodia de las mismas en tanto procede a su entrega.
- Dictar, en caso fortuito o fuerza mayor, naufragio, o cualquiera otra causa que impida el cumplimiento de alguna de las prevenciones exigidas por la Ley Aduanera, las medidas administrativas que se requieran para subsanar la situación.
- Establecer marbetes o sellos especiales para las mercancías o sus envases, destinados a la franja o región fronteriza, que determine la propia Secretaría, siempre que hayan sido gravados con un impuesto general de importación inferior al del resto del país, así como establecer sellos con el objeto de determinar el origen de las mercancías.
- Otorgar, suspender y cancelar las patentes de los agentes aduanales, así como otorgar, suspender, cancelar y revocar las autorizaciones de los apoderados aduanales.
- Dictar las reglas correspondientes para el despacho conjunto a que se refiere la Ley Aduanera.
- Expedir, previa opinión de la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, reglas para la aplicación de las disposiciones en materia aduanera de los tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte.
- Cancelar las garantías a que se refiere el artículo 36, fracción I, inciso e) y las demás que se constituyan en los términos de la Ley Aduanera.
- Las que le sean conferidas en tratados o acuerdos internacionales de los que México sea parte.
- Dar a conocer la información contenida en los pedimentos de importación que establezca la Secretaría mediante reglas.
- Establecer, para efectos de la información que deben manifestar los importadores o exportadores en el pedimento que corresponda, unidades de medida diferentes a las señaladas en las leyes de los impuestos generales de importación y exportación.
- Suspender la libre circulación de las mercancías de procedencia extranjera dentro del recinto fiscal, una vez activado el mecanismo de selección aleatoria, previa resolución que emita la autoridad administrativa o judicial competente en materia de propiedad intelectual, y ponerla de inmediato a su disposición en el lugar que las citadas autoridades señalen.
- Microfilmear, grabar en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la propia Secretaría mediante reglas, los documentos que se hayan proporcionado a la misma en cumplimiento de las disposiciones de la Ley Aduanera.
- Las demás que sean necesarias para hacer efectivas las facultades anteriores.

30.17. DOCUMENTACIÓN PARA AMPARAR LA MERCANCÍA EXTRANJERA

La tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal, deberá ampararse en todo tiempo, con cualquiera de los siguientes documentos:

- Documentación aduanera que acredite su legal importación.
Tratándose de la enajenación de vehículos importados en definitiva, el importador deberá entregar el pedimento de importación al adquirente. En enajenaciones posteriores, el adquirente deberá exigir dicho pedimento y conservarlo para acreditar la legal estancia del vehículo en el país.
- Nota de venta expedida por autoridad fiscal federal o la documentación que acredite la entrega de las mercancías por parte de la Secretaría.
- Factura expedida por empresario establecido e inscrito en el Registro Federal de Contribuyentes, la cual deberá reunir los requisitos que señale el Código Fiscal de la Federación.

Las empresas porteadoras legalmente autorizadas, cuando transporten las mercancías de procedencia extranjera fuera de la franja o región fronteriza, podrán comprobar la legal tenencia de las mismas con la carta de porte y los documentos que establezca mediante reglas la Secretaría.

30.18. DEL EMBARGO PRECAUTORIO DE MERCANCÍA EXTRANJERA

Las autoridades aduaneras procederán al embargo precautorio de las mercancías y de los medios en que se transporten, en los siguientes casos:

- Cuando las mercancías se introduzcan a territorio nacional por lugar no autorizado.
- Cuando se trate de mercancías de importación o exportación prohibida o sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias exigidas por la Ley Aduanera y no se acredite su cumplimiento o, en su caso, se omita el pago de cuotas compensatorias.
- Cuando no se acredite con la documentación aduanera correspondiente, que las mercancías se sometieron a los trámites previstos en la Ley Aduanera y para su introducción al territorio nacional. En el caso de pasajeros, el embargo precautorio procederá sólo respecto de las mercancías no declaradas, así como del medio de transporte, siempre que se trate de vehículo de servicio particular, o si se trata de servicio público, cuando esté destinado a uso exclusivo del pasajero o no preste el servicio normal de ruta.

- Cuando con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento o de la verificación de mercancías en transporte, se descubran sobrantes de mercancías en más de un 10 por ciento del valor total declarado en la documentación aduanera que ampare las mercancías.
- Cuando se introduzcan dentro del recinto fiscal vehículos de carga que transporten mercancías de importación sin el pedimento que corresponda para realizar el despacho de las mismas.

30.19. IMPUGNACIÓN Y TRÁMITE DE LOS ACTOS DE LAS AUTORIDADES ADUANERAS

En los casos en que con motivo del reconocimiento aduanero, del segundo reconocimiento, de la verificación de mercancías en transporte o del ejercicio de las facultades de comprobación, en que proceda la determinación de contribuciones omitidas, las autoridades aduaneras procederán a su determinación.

En este caso la autoridad aduanera dará a conocer por escrito los hechos u omisiones que impliquen la omisión de contribuciones, y deberá señalarse que el interesado cuenta con un plazo de diez días para ofrecer las pruebas y alegatos que a su derecho convengan. Las autoridades aduaneras efectuarán la determinación en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir de la notificación del acta correspondiente.

El interesado deberá ofrecer por escrito las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta correspondiente, dentro de los diez días siguientes al del levantamiento del acta. El ofrecimiento, desahogo y valoración de las pruebas se hará de conformidad con lo dispuesto por los artículos 123 y 130 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, la autoridad que levantó el acta correspondiente, dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones ni se esté obligado al pago de gastos de ejecución; de existir mercancías embargadas se ordenará su devolución. Cuando la resolución mencionada se dicte por una aduana, la misma tendrá el carácter de provisional, en cuyo caso las autoridades aduaneras podrán dictar la resolución definitiva, en un plazo que no excederá de cuatro meses, a partir de la resolución provisional; de no emitirse la resolución definitiva, la provisional tendrá tal carácter.

En los casos en que el interesado no desvirtúe mediante pruebas documentales los hechos y circunstancias que motivaron el inicio del procedimiento, así como cuando ofrezca pruebas distintas, las autoridades aduaneras dictarán resolución determinando, en su caso, las contribuciones y las cuotas compensatorias omitidas, e imponiendo las sanciones que procedan, en un plazo que no excederá de cuatro meses a partir de la fecha en que se levantó el acta correspondiente.

El embargo precautorio de las mercancías podrá ser sustituido por las garantías que establece el Código Fiscal de la Federación, cuando proceda en los términos de la Ley Aduanera.

30.20. AGENTES ADUANALES, APODERADOS ADUANALES Y DICTAMINADORES ADUANEROS

30.20.1. Agente aduanal

Es la persona física autorizada por la Secretaría, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías, en los diferentes regímenes aduaneros previstos en la Ley Aduanera.

Obligaciones del agente aduanal:

- En los trámites o gestiones aduanales, actuar siempre con su carácter de agente aduanal.
- Realizar el descargo total o parcial en el medio magnético, en los casos de las mercancías sujetas a regulaciones y restricciones no arancelarias cuyo cumplimiento se realice mediante dicho medio, en los términos que establezca la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, y anotar en el pedimento respectivo la firma electrónica que demuestre dicho descargo.
- Rendir el dictamen técnico cuando se lo solicite la autoridad competente.
- Cumplir el encargo que se le hubiera conferido, por lo que no podrá transferirlo ni endosar documentos que estén a su favor o a su nombre, sin la autorización expresa y por escrito de quien lo otorgó.
- Abstenerse de retribuir de cualquier forma, directa o indirectamente, a un agente aduanal suspendido en el ejercicio de sus funciones o a alguna persona moral en que éste sea socio o accionista o esté relacionado de cualquier otra forma, por la transferencia de clientes que le haga el agente aduanal suspendido; así como recibir pagos directa o indirectamente de un agente aduanal suspendido en sus funciones o de una persona moral en la que éste sea socio o accionista o relacionado de cualquier otra forma, por realizar trámites relacionados con la importación o exportación de mercancías propiedad de personas distintas del agente aduanal suspendido o de la persona moral aludida.
- Declarar, bajo protesta de decir verdad, el nombre y domicilio fiscal del destinatario o del remitente de las mercancías, la clave del Registro Federal de Contribuyentes de aquéllos y el propio, la naturaleza y características de las mercancías y los demás datos relativos a la operación de comercio exterior en que intervenga, en las formas oficiales y documentos en que se requieran o, en su caso, en el sistema mecanizado.
- Formar un archivo con la copia de cada uno de los pedimentos tramitados o grabar dichos pedimentos en los medios magnéticos que autorice la Secretaría

y con los siguientes exigidos por la Ley Aduanera, el cual deberá conservar por un plazo de cinco años en la oficina principal de la agencia a disposición de las autoridades aduaneras. Dichos documentos podrán conservarse microfilmados o grabados en cualquier otro medio magnético que autorice la Secretaría.

- Presentar la garantía por cuenta de los importadores de la posible diferencia de contribuciones y sus accesorios, en los términos previstos en la Ley Aduanera, a que pudiera dar lugar por declarar en el pedimento un valor inferior al precio estimado que establezca la Secretaría para mercancías que sean objeto de subvaluación.
- Aceptar las visitas que ordenen las autoridades aduaneras, para comprobar que cumple sus obligaciones o para investigaciones determinadas.
- Solicitar la autorización de las autoridades aduaneras para poder suspender sus actividades, en los casos previstos en la Ley Aduanera.

30.20.2. Apoderados aduanales

Tendrá el carácter de apoderado aduanal la persona física designada por otra persona física o moral para que en su nombre y representación se encargue del despacho de mercancías, siempre que obtenga la autorización de la Secretaría. El apoderado aduanal promoverá el despacho ante una sola aduana, en representación de una sola persona, quien será ilimitadamente responsable por los actos de aquél.

30.20.3. Dictaminadores aduaneros

La Secretaría otorgará autorización de dictaminador aduanero a las personas que cumplan los requisitos exigidos por la Ley Aduanera.

30.21. INFRACCIONES Y SANCIONES

Comete las infracciones relacionadas con la importación o exportación, quien introduzca al país o extraiga de él mercancías, en cualquiera de los siguientes casos:

- Omitiendo el pago total o parcial de los impuestos al comercio exterior y, en su caso, de las cuotas compensatorias, que deban cubrirse.
- Sin permiso de las autoridades competentes o sin la firma electrónica en el pedimento que demuestre el descargo total o parcial del permiso antes de realizar los trámites del despacho aduanero o sin cumplir cualesquiera otras regulaciones o restricciones no arancelarias emitidas conforme a la Ley de Comercio Exterior, por razones de seguridad nacional, salud pública, preservación de la flora o fauna, del medio ambiente, de sanidad fitopecuaria o los

relativos a Normas Oficiales Mexicanas, compromisos internacionales, requerimientos de orden público o cualquiera otra regulación.

- Cuando su importación o exportación esté prohibida.
- Cuando se ejecuten actos idóneos inequívocamente dirigidos a realizar las operaciones a que se refieren las fracciones anteriores, si éstos no se consuman por causas ajenas a la voluntad del agente.
- Cuando se internen mercancías extranjeras procedentes de la franja o región fronteriza al resto del territorio nacional en cualquiera de los casos anteriores.
- Cuando se extraigan o se pretendan extraer mercancías de recintos fiscales o fiscalizados sin que hayan sido entregadas legalmente por la autoridad o por las personas autorizadas para ello.

Se presumen cometidas las infracciones, cuando:

- Se descarguen subrepticamente mercancías extranjeras de los medios de transporte, aun cuando sean de rancho o abastecimiento.
- Una aeronave con mercancías extranjeras aterrice en lugar no autorizado para el tráfico internacional, salvo caso de fuerza mayor, así como cuando se efectúe un transbordo entre dos aeronaves con mercancía extranjera, sin haber cumplido los requisitos previstos en la Ley Aduanera.
- Las mercancías extranjeras en tránsito internacional por territorio nacional, se desvíen de las rutas fiscales determinadas por la Secretaría.
- Se introduzcan o extraigan del país mercancías ocultas o con artificio tal que su naturaleza pueda pasar inadvertida, si su importación o exportación está prohibida o restringida o por la misma deban pagarse los impuestos al comercio exterior.
- Se introduzcan al país mercancías o las extraigan del mismo por lugar no autorizado.
- Se encuentren en la franja o región fronteriza del país, mercancías que en los términos de la Ley Aduanera, deban llevar marbetes o sellos y no los tengan.
- Se encuentren fuera de la franja o región fronteriza del país, mercancías que lleven los marbetes o sellos a que se refiere la Ley Aduanera.
- Tratándose de mercancías susceptibles de ser identificadas individualmente, no se consigne en el pedimento, en la factura, en el documento de embarque o en relación que en su caso se haya anexado al pedimento, los números de serie, parte, marca, modelo o, en su defecto, las especificaciones técnicas o comerciales necesarias para identificar las mercancías y distinguirlas de otras similares, cuando dichos datos existan. Esta presunción no será aplicable en los casos de exportación, salvo tratándose de mercancías importadas temporalmente que retornen en el mismo estado o que se hubieran importado en los términos de la Ley Aduanera.
- Se exhiban para su venta mercancías extranjeras sin estar importadas definitivamente o sujetas al régimen de depósito fiscal, con excepción de las muestras o muestrarios destinados a dar a conocer mercancías que se hubieran importado temporalmente.

- Las mercancías extranjeras destinadas al régimen de depósito fiscal que no arriben en el plazo autorizado al almacén general de depósito o a los locales autorizados.
- Cuando en el retorno o exportación de mercancías, el resultado del mecanismo de selección aleatoria hubiera determinado reconocimiento aduanero, y no se pueda llevar a cabo éste por no encontrarse las mercancías en el lugar señalado para tal efecto.

A quienes cometan las infracciones antes señaladas, se les impondrán las sanciones que establece la Ley Aduanera, las cuales pueden consistir en multas, cuando se trate de vehículos éstos pasarán además a propiedad del fisco federal, además de la pena corporal en su caso.

30.22. RECURSOS ADMINISTRATIVOS

En contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras procederá el recurso de revocación establecido en el Código Fiscal de la Federación.

La interposición del recurso de revocación será optativa para el interesado antes de acudir al Tribunal Fiscal de la Federación.

ACTIVIDADES DIDÁCTICAS

Se sugieren como actividades de enseñanza-aprendizaje que el alumno realice por escrito, en forma individual, lo siguiente:

1. Formule un cuadro sinóptico que contenga los casos en los cuales causan abandono las mercancías en favor del fisco federal.
2. Formule un cuadro sinóptico que contenga los casos de interrupción para que no causen abandono las mercancías en favor del fisco federal.
3. Formule un cuadro sinóptico que contenga los requisitos que debe contener el pedimento en el caso de importación.
4. Formule un cuadro sinóptico que contenga los requisitos que debe contener el pedimento en el caso de exportación.
5. Formule un cuadro sinóptico que contenga los requisitos que debe contener el pedimento en el caso de reexpedición de mercancías.
6. Formule un cuadro sinóptico que contenga las presunciones de quiénes realizan la entrada al territorio nacional o la salida del mismo de mercancías, salvo prueba en contrario.
7. Formule un cuadro sinóptico que contenga quiénes son responsables solidarios del pago de los impuestos al comercio exterior y de las demás contribuciones, así como de las cuotas compensatorias que se causen con motivo de la introducción de mercancías al territorio nacional o de su extracción del mismo.

8. Formule un esquema que contenga las obligaciones de las personas que importen mercancías, además de las previstas en la Ley Aduanera.
9. Formule un esquema que contenga en qué casos no se pagarán los impuestos al comercio exterior por la entrada al territorio nacional o la salida del mismo.
10. Formule un esquema que contenga los casos en que se considera que existe vinculación entre las personas para efectos de la Ley Aduanera.
11. Formule un esquema que contenga los requisitos que se deben manifestar en la forma oficial respectiva, cuando los agentes o apoderados aduanales sean los que determinen en cantidad líquida, por cuenta de los importadores y exportadores, las contribuciones y, en su caso, las cuotas compensatorias.
12. Elabore un esquema que contenga las clases de regímenes aduaneros y los casos en que procede cada uno de ellos.
13. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las atribuciones del Poder Ejecutivo Federal en materia aduanera.
14. Elabore un cuadro sinóptico que contenga las atribuciones del Servicio de Administración Tributaria en materia aduanera.
15. Elabore un cuadro sinóptico que contenga la documentación que ampara la tenencia, transporte o manejo de mercancías de procedencia extranjera, a excepción de las de uso personal.
16. Elabore un esquema que contenga los casos en que procede el embargo precautorio en materia aduanera.
17. Elabore un esquema que contenga la forma y el trámite para la impugnación de los actos de las autoridades aduaneras.
18. Elabore un esquema que contenga las obligaciones de los agentes aduanales.
19. Elabore un esquema que contenga las infracciones relacionadas con la importación o exportación de mercancías.
20. Las demás que le sugiera el maestro.

CUESTIONARIO DE EVALUACIÓN

1. Exprese qué ordenamientos legales regulan la entrada y salida de mercancía del territorio nacional.
2. Exprese qué se entiende por autoridad o autoridades aduaneras.
3. Exprese qué se entiende por mercancías para efectos aduaneros.
4. Indique qué se entiende por impuestos al comercio exterior.
5. Indique qué se entiende por funciones administrativas para efectos de los impuestos al comercio exterior.
6. Señale qué se entiende por lugar autorizado en día y hora hábil.
7. Exprese las formas de introducir o extraer mercancías del territorio nacional.
8. Exprese cuál es la competencia de las aduanas.
9. Indique qué son recintos fiscales.
10. Indique qué es recinto fiscalizado.
11. Exprese qué se entiende por despacho de mercancías.

12. Señale cuál es el monto por estar obligado a declararlo ante las autoridades aduaneras en las aduanas.
13. Exprese qué es pedimento.
14. Exprese en qué consiste el reconocimiento aduanero.
15. Mencione quiénes están facultados para plantear consultas en materia aduanera.
16. Exprese cuál es el plazo para resolver las consultas en materia aduanera.
17. Exprese cuál es la consecuencia de que la autoridad aduanera no dé respuesta dentro del plazo legal a una consulta.
18. Señale cuáles son los impuestos que se causan al comercio exterior.
19. Exprese quiénes están obligados al pago de los impuestos al comercio exterior.
20. Indique qué entiende por la expresión de afectación de mercancías al cumplimiento de las obligaciones y créditos fiscales en materia aduanera.
21. Señale cuál es la base gravable del impuesto general de importación.
22. Exprese qué se entiende por valor en la aduana de las mercancías.
23. Exprese qué se entiende por valor de transacción de las mercancías a importar.
24. Exprese qué se entiende por precio pagado.
25. Indique cuál es la base gravable del impuesto general de importación.
26. Señale cómo se determinan los impuestos al comercio exterior.
27. Exprese en qué momento se deben pagar los impuestos de importación y de exportación.
28. Indique cuál es la forma de pagar los impuestos de importación y de exportación por los pasajeros.
29. Exprese qué se entiende por régimen aduanero.
30. Mencione qué se entiende por franja fronteriza y por región fronteriza.
31. Indique qué se entiende por agente aduanal.
32. Indique qué se entiende por apoderado aduanal.
33. Señale cuál es el medio de defensa que se puede hacer valer en contra de todas las resoluciones definitivas que dicten las autoridades aduaneras.

Bibliografía

- Andreozzi, Manuel, *Derecho tributario argentino*, tomo 1, Tipografía Editora Argentina, Buenos Aires, 1951.
- Arrijo Vizcaino, Adolfo, *Derecho fiscal*, primera edición, Themis, México, 1982.
- Berliri, Antonio, *Principios de derecho tributario*, vol. 1, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1971.
- Blanco Ramos Ignacio, *Principios de hacienda pública*, Imprenta Fareso, Madrid, 1967.
- Bloom, Benjamin S., Husting, J. Thomas y Madaus, George, *Handbook on Formative and Summative Evaluation of Student Learning*, Nueva York, McGraw-Hill Co., 1971.
- Burgoa Orihuela, Ignacio, *Garantías individuales*, tercera edición, Porrúa, México, 1961.
- Cortina Gutiérrez, Alfonso, *Ciencia financiera y derecho tributario*, vol. 1, primera edición, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México, 1981.
- , *Instituciones de derecho financiero*, estudio preliminar, segunda edición, Porrúa, México, 1976.
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto, *Principios de derecho tributario*, primera edición, PAC, México, 1985.
- Dublán, Manuel, *Derecho fiscal*, Textos Universitarios, reproducción facsimilar, México, 1975.
- Durango Flores, Washington, *Legislación tributaria ecuatoriana*, primera edición, Editorial Universitaria, Quito, 1979.
- Eckstein, Otto, *Finanzas públicas*, Uthea, México, 1965.
- Einaudi, Luigi, *Principios de hacienda pública*, sexta edición, Aguilar Ediciones, Madrid, 1962.
- Escuela de Inspección Financiera, *Temas de derecho tributario español*, impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1976.
- Fasiani, Mauro, *Principios de ciencia de la hacienda*, Aguilar Ediciones, Madrid, 1962.
- Faya Viezca, Jacinto, *Finanzas públicas*, primera edición, Porrúa, México, 1981.
- Fernández y Cuevas, José Mauricio, *Derecho constitucional tributario*, primera edición, Dofiscal Editores, México, 1984.
- Ferreiro Lapatza, José Juan, *Curso de derecho financiero español*, segunda edición (reimpresión), Estudios de Hacienda Pública, Instituto de Estudios Fiscales, impreso en la Fábrica Nacional de Moneda y Timbre, Madrid, 1975.
- Flores Zavala, Ernesto, *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, vigesimatercera edición, Porrúa, México, 1981.
- Fraga, Gabino, *Derecho administrativo*, decimasexta edición, Porrúa, México, 1975.
- Franco Díaz, Eduardo M., *Diccionario de contabilidad*, tercera edición, Siglonuevo Editores, México, 1980.
- García Domínguez, Miguel Ángel, *Teoría de la infracción fiscal. Derecho penal fiscal*, primera edición, Cárdenas Editor y Distribuidor, México, 1982.

- García Máynez, Eduardo, *Introducción al estudio del derecho*, decimacuarta edición revisada, Porrúa, México, 1967.
- Garza, Sergio Francisco de, *Derecho financiero mexicano*, decimasegunda edición, Porrúa, México, 1983.
- Giuliani Fonrouge, Carlos M., *Derecho financiero*, vol. I, tercera edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1978.
- Gobierno del Estado de Nuevo León, *Compilación de leyes hacendarias*, 1986.
- Godoy, Norberto J., *Teoría general del derecho tributario. Aspectos esenciales*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1972.
- Groves, Harold M., *Fianzas públicas*, quinta reimpresión, Trillas, México, 1980.
- Hansen, Alvin H., *Política fiscal y ciclo económico*, tercera reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1973.
- Hernández Carmona, Edgar, *Temas fiscales. La prescripción y la caducidad como fórmulas de seguridad jurídica en el derecho fiscal*, tema IV, primera edición, Themis, México, 1982.
- Hernández Esparza, Abdón, *El delito de defraudación fiscal*, Estudio Dogmático, primera edición, Botas, México, 1962.
- Jiménez González, Antonio, *Lecciones de derecho tributario (Parte Sustantiva)*, segunda edición, Ediciones Contables y Administrativas, Guadalajara, Jalisco, 1985.
- Juano Manuel de, *Fianzas y derecho tributario*, tomo I, segunda edición, Ediciones Molachino, Rosario, Argentina, 1969.
- Lomelí Cerezo, Margarita, *Derecho represivo fiscal*, primera edición, Porrúa, México, 1976.
- Mabarak Cerecedo, Doricela, *Derecho financiero público*, primera edición, McGraw-Hill, México, 1995.
- , *Derecho penal fiscal*, Lazcano Garza Editores, Monterrey, México, 1993.
- Margáin, Hugo B., *Caducidad y prescripción en materia fiscal federal*, Publicaciones de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal (Asociación Nacional de Abogados), México, 1971.
- Margáin Manautou, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, quinta edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1979.
- , *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, primera edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1967.
- , *Nociones de política fiscal*, primera edición, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, México, 1980.
- Martínez López, Luis, *Derecho fiscal mexicano*, cuarta edición, Ediciones Contables y Administrativas, México, 1979.
- Moto Salazar, Efraín, *Elementos de derecho*, vigesimanovena edición, Porrúa, México, 1983.
- Moreno Padilla, Javier, *Implicaciones tributarias de las aportaciones al Seguro Social*, primera edición, volumen IV, Tribunal Fiscal de la Federación, Colección de Estudios Jurídicos, México.
- Peniche López, Edgardo, *Introducción al derecho y lecciones de derecho civil*, primera edición, Porrúa, México, 1958.
- Pérez de Ayala, José Luis González, Eusebio, *Curso de derecho tributario*, tomo I, segunda edición, Editorial de Derecho Financiero, Madrid, 1978.
- Pina Vara, Rafael de, *Diccionario de derecho*, decimaprimer edición, Porrúa, México, 1983.
- Porras y López, Armando, *Derecho fiscal*, sexta edición, Textos Universitarios, México, 1977.

- Pugliese, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, segunda edición, Porrúa, México, 1976.
- Quintana Valtierra, Jesús y Rojas Yáñez, Jorge, *Derecho tributario mexicano*, Trillas, México, 1988.
- Rivera Silva, Manuel, *Derecho penal fiscal*, primera edición, Porrúa, México, 1984.
- Rodríguez Lobato, Raúl, *Derecho fiscal*, primera edición, Harla, México, 1983.
- Sánchez Hernández, Mayolo, *Opúsculo sobre derecho fiscal*, primera edición, Editorial Olguín, México, 1983.
- Sánchez León, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, quinta edición, Cárdenas, Editor y Distribuidor, México, 1980.
- Sánchez Piña, José de Jesús, *Nociones de derecho fiscal*, primera edición, PAC, México, 1984.
- Serra Rojas, Andrés, *Derecho administrativo*, tomo I, décima edición, Porrúa, México, 1981.
- Smith, Adam, *Riqueza de las naciones*, vol. IV, Publicaciones Cruz, México, 1980.
- Sommers, Harold M., *Finanzas públicas e ingreso nacional*, primera edición en español en 1952, cuarta reimpresión, Fondo de Cultura Económica, México, 1977.
- Tarantino, Jacinto R., *El delito tributario*, primera edición, Editor Víctor de Zavala, Buenos Aires.
- Taylor, Philip E., *Economía de la hacienda pública*, Aguilar Ediciones, Madrid, 1960.
- Treviño Garza, Adolfo J., *Tratado de derecho contencioso administrativo*, primera edición, Porrúa, México, 1997.
- Veber, A. y otros, *La clase obrera*, primera edición, Enciclopedia Cartago, Editorial Cartago, México, 1980.
- Villorio Toranzo, Miguel, *Metodología del trabajo jurídico*, tercera edición, Departamento de Derecho de la Universidad Iberoamericana, México, 1980.
- Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, segunda edición, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1977.
- Wagner, Adolfo, *Tratado de finanzas*, primera edición, Editorial América, México, 1941.
- Yebra, Perfecto, *El poder financiero*, primera edición, Editorial Revista de Derecho Privado, Edersa, Madrid, 1977.

LEGISLACIÓN FEDERAL

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.
 Código Fiscal de la Federación.
 Ley Aduanera.
 Ley de Ingresos de la Federación.
 Ley del Impuesto sobre la Renta.
 Ley del Impuesto al Valor Agregado.
 Ley de Coordinación Fiscal.
 Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos.
 Ley Federal de Educación.
 Ley Federal del Trabajo.
 Ley Federal de Reforma Agraria.
 Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
 Ley Orgánica del Tribunal Fiscal de la Federación.
 Ley del Servicio de Administración Tributaria.
 Reglamento del Código Fiscal de la Federación.
 Reglamento Interior del Servicio de Administración Tributaria.

LEGISLACIÓN DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN

Constitución Política del Estado de Nuevo León.

Código Fiscal del Estado de Nuevo León.

Ley de Ingresos del Estado de Nuevo León.

Ley de Hacienda del Estado de Nuevo León.

Ley Orgánica de la Administración Pública del Poder Ejecutivo del Estado de Nuevo León.

Ley de Administración Financiera del Estado de Nuevo León.

LEGISLACIÓN MUNICIPAL DEL ESTADO DE NUEVO LEÓN

Ley Orgánica de la Administración Pública Municipal del Estado de Nuevo León.

Ley de Ingresos de los Municipios del Estado de Nuevo León.

Ley de Hacienda para los Municipios del Estado de Nuevo León.

A mi esposa
Hilda Margarita,
y a mis hijos:
Ricardo y Rubén
con amor infinito