

Derecho financiero

Carlos Javier Verduzco Reina

Colección textos jurídicos



Derecho financiero

Derecho financiero

Primera edición e-Book

(Primera edición impresa)

Carlos Javier Verduzco Reina

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Revisión técnica:

Mtra. Olga Díaz Ponce

Directora Académica de Derecho
UNITEC - Campus Atizapán



Copyright © 2018 por **IURE editores, S.A. de C.V.** y
Carlos Javier Verduzco Reina, respecto a la primera edición electrónica de la obra

DERECHO FINANCIERO, e-Book

Ninguna parte de esta obra podrá reproducirse, almacenarse o transmitirse en sistemas de recuperación alguno, ni por algún medio sin el previo permiso por escrito de

IURE editores, S.A. de C.V.

Para cualquier consulta al respecto, favor de dirigirse a nuestro domicilio ubicado en Antonio Caso 142, Piso 3, Col. San Rafael, Deleg. Cuauhtémoc, C.P. 06470, Ciudad de México.

Tel. 5280-0358, fax 5280-5997. www.iureeditores.com

Miembro de la Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana, registro núm. 3329.

ISBN 978-607-616-161-6 (libro electrónico, realizado con base en la
1a edición impresa, © 2018, **ISBN 978-607-616-159-3**)

Hecho en México - Made in Mexico

Dirección editorial:

Olga Arvizu Bonnells

Gustavo Arvizu Bonnells

Jaime Arvizu Bonnells

Diseño de portada:

Heriberto Gachuz Chávez

*A mis padres,
Alicia y Sebastián.*

*A mis hijos,
Carlos Jesús y Sebastián.*

*A mis maestros,
Hugo Carrasco Iriarte y Miguel Ángel Vázquez Robles.*

*A la Facultad de Derecho de la
Universidad Nacional Autónoma de México.
Al Centro Universitario de Estudios Jurídicos.*

*A mis alumnos,
quienes son la razón última de este esfuerzo.*

Contenido

Presentación	xiii
Prólogo	xvii
Abreviaturas y siglas	xxi

Unidad 1. Derecho financiero y las finanzas públicas	1
1.1 Concepto y características del derecho financiero	4
1.2 Operaciones financieras e intermediación	6
1.3 Organizaciones del mercado financiero	9
1.3.1 Organismos reguladores y supervisores	9
1.3.2 Organismos operativos	10
1.4 Divisiones del derecho financiero	11
1.5 Relación del derecho financiero con otras ramas del derecho	13
1.6 Presupuesto y gasto público	13
1.7 Planeación en México	17
<i>Autoevaluación</i>	18

Unidad 2. **Órganos encargados de la actividad financiera estatal** 20

- 2.1 Noción de fisco 21
- 2.2 Erario y hacienda pública 22
- 2.3 Normas generales para las secretarías de Estado 22
- 2.4 Atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 24
- 2.5 Atribuciones de la Secretaría de Energía 28
- 2.6 Secretaría de la Función Pública 30
- 2.7 Organismos fiscales autónomos 36
- 2.8 Intervención del Poder Legislativo y del Poder Judicial en la actividad financiera del Estado 39
- 2.9 Fisco de los estados y de la Ciudad de México 42
- 2.10 Fisco municipal 44

Autoevaluación 46

Unidad 3. **Derecho presupuestario** 48

- 3.1 Planeación y programación 50
- 3.2 Clasificación del presupuesto 53
- 3.3 Actos que componen el presupuesto 55
- 3.4 Presupuesto de ingresos. Naturaleza 58
- 3.5 Ley de Ingresos 59
 - 3.5.1 Iniciativa 60
 - 3.5.2 Discusión 62
 - 3.5.3 Aprobación 64
 - 3.5.4 Clasificación de los impuestos 65
 - A. Ingresos tributarios 66
 - B. Ingresos no tributarios 70
 - 3.5.5 Ejecución de la Ley de Ingresos 74
 - 3.5.6 Procedimiento de ejecución y facultad económico-coactiva 74
- 3.6 Presupuesto de egresos 75
 - 3.6.1 Naturaleza jurídica del presupuesto de egresos 75
 - 3.6.2 Principios de carácter sustancial del presupuesto de egresos 75
 - 3.6.3 Principios de carácter formal del presupuesto de egresos 76
 - 3.6.4 Concepto y clasificación de los gastos públicos 78
 - 3.6.5 Concepto del gasto público 79
 - 3.6.6 Importancia del gasto público 79
 - 3.6.7 Clasificación del gasto público 80
- 3.7 Preparación, aprobación y ejecución del presupuesto 80
 - 3.7.1 Reformas al presupuesto de egresos 80
 - 3.7.2 Competencia de la SHCP en materia del presupuesto 81
 - 3.7.3 Preparación y aprobación del presupuesto 83

3.7.9 Órganos que intervienen en la ejecución del presupuesto de egresos	85
3.8 Control del presupuesto	86
3.8.3 Órganos encargados de llevar la contabilidad	88
3.8.3.1 Control interno del presupuesto	88
3.8.3.2 Control externo del presupuesto	90
3.8.4 Glosa de las cuentas	91
<i>Autoevaluación</i>	91

Unidad 4. **Poder tributario** 93

4.1 Poder o soberanía financiera y poder o soberanía tributaria	94
4.2 Carácter, forma y momento en que se manifiesta el poder tributario	96
4.3 Poder tributario originario y delegado, diferencias con la competencia tributaria	97
4.4 Distribución del poder tributario entre la Federación y los estados	100
4.6bis Poder tributario de la Ciudad de México	102
4.7 Hacienda municipal	103
4.8 Coordinación fiscal entre la Federación y los estados, y las participaciones en impuestos federales	106
4.8.1 Fondo General de Participaciones	108
4.8.2 Fondos de Aportaciones Federales	109
4.8.3 Convenios de colaboración administrativa	110
4.8.4 Organismos en materia de coordinación fiscal	111
4.9 Límites en el ejercicio del poder tributario estatal, derechos del gobernado y sus garantías	114
<i>Autoevaluación</i>	115

Unidad 5. **Derecho fiscal sustantivo y las contribuciones** 119

5.1 Concepto y características	120
5.2 Fuentes del derecho fiscal	121
5.2.1 La ley	121
5.2.2 Decreto-ley o decreto delegado	121
5.2.3 Reglamento	122
5.2.4 Circulares	124
5.2.5 Jurisprudencia	124
5.2.6 Tratados internacionales	125
5.3 Contribuciones	127
5.3.1 Concepto	127
Características de las contribuciones o tributos	128
5.3.2 Clasificación de las contribuciones	128
5.4 Principios constitucionales de las contribuciones	128

X CONTENIDO

- 5.4.1 Principio de legalidad 129
 - 5.4.1.1 Principio de legalidad formal 130
 - 5.4.1.2 Principio de legalidad material 131
- 5.4.2 Principio de proporcionalidad y equidad 132
 - 5.4.2.1 Proporcionalidad tributaria 133
 - 5.4.2.2 Principio de equidad 137
- 5.4.3 Principio de destino al gasto público 139
- 5.5 Principios teóricos de las contribuciones 141
- Autoevaluación* 143

Unidad 6. El hecho imponible, sus elementos y clasificación 145

- 6.1 Hecho imponible 146
 - 6.1.1 Concepto 146
 - 6.1.2 Clasificación de los presupuestos generadores 149
 - 6.1.2.1 Presupuestos genéricos y presupuestos específicos 149
 - 6.1.2.2 Presupuestos simples y presupuestos complejos 149
 - 6.1.3 Aspectos o elementos del hecho imponible 150
 - 6.1.4 Elementos materiales del presupuesto generador 151
 - 6.1.5 Parámetro, base y tipos de gravamen 152
 - 6.1.5.1 Elementos de la base gravable 154
 - 6.1.5.2 Tipos de gravamen 155
- 6.2 Relación jurídica tributaria sustantiva 156
 - 6.2.1 Clasificación y naturaleza 157
 - 6.2.2 Relación tributaria formal, sustantiva y administrativa 158
 - Clasificación de las relaciones jurídicas tributarias 158
 - 6.2.2.1 Relaciones de naturaleza sustantiva 158
 - 6.2.2.2 Relaciones de naturaleza formal 158
 - 6.2.2.3 Relaciones jurídicas tributarias que se establecen entre los administrados 158
 - 6.2.3 Sujetos de la relación jurídica tributaria 159
 - 6.2.4 Distinción entre deudores y responsables 159
 - 6.2.5 Sujetos pasivos (personas físicas, personas morales y unidades económicas) 160
 - 6.2.6 Estado como sujeto pasivo del impuesto 161
 - 6.2.7 Eficacia de los pactos privados 162
 - 6.2.8 Sujeto pasivo principal 162
 - Criterios de atribución respecto a la naturaleza económica del hecho imponible 163
 - 6.2.9 Sujeto pasivo por deuda ajena 163
 - 6.2.10 Sujeto pasivo responsable por sustitución 164
 - 6.2.11 Sujeto pasivo responsable por solidaridad 165
 - 6.2.12 Sujeto pasivo. Responsable objetivo 166

6.2.13	Sujetos exentos	167
6.2.14	Capacidad del sujeto pasivo de la relación tributaria	168
6.2.15	Representación del sujeto pasivo	169
6.2.16	Domicilio, residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza	170
6.2.16.1	Domicilio	170
6.2.16.2	Residencia	172
6.2.16.3	Establecimiento permanente	174
6.2.16.3.1	Agente dependiente	175
6.2.16.3.2	Agente independiente	176
6.2.16.4	Fuente de riqueza	177
6.2.17	Registro Federal de Contribuyentes	177
	<i>Autoevaluación</i>	178

Unidad 7. **Facultades de fiscalización** 180

7.1	Visita domiciliaria	181
7.2	Revisión de gabinete	191
7.3	Compulsa a tercero	192
7.4	Revisión de expedición de comprobantes fiscales	194
	Revisión electrónica	196
7.5	Revisión de mercancías en transporte	197
	Procedimiento administrativo en materia aduanera	198
7.6	Dictamen contable	204
7.6.1	Formalidades del dictamen	207
7.6.2	Entes obligados a dictaminarse	209
7.7	Determinación fiscal derivada de la fiscalización	210
	<i>Autoevaluación</i>	210

Unidad 8. **Origen y determinación de la obligación tributaria** 212

8.1	Determinación del crédito fiscal	212
8.2	Formas de determinación fiscal	215
8.2.1	Determinación según el sujeto que la realiza	215
8.2.2	Determinación según la base conforme a la cual se realice	216
8.3	Firma electrónica	219
8.4	Sello electrónico	221
	<i>Autoevaluación</i>	223

Unidad 9. **Determinación de multas en materia tributaria** 225

9.1	Falta administrativa	226
9.2	Determinación de la multa	229
9.3	Fundamentación y motivación de la multa	231
9.4	Condonación de la multa	233

9.5 Reducción y aumento de la multa 235

9.6 Impugnación de la multa 238

9.7 Constitucionalidad de las multas 238

9.8 Facultad coactiva del Estado 241

Autoevaluación 242

Unidad 10. Inicio del procedimiento económico coactivo 244

10.1 Formalidades 245

10.1.1 Requerimiento de pago 246

10.1.2 Embargo de bienes 247

10.2 Procedimiento para la subasta vía electrónica 250

Aplicación del producto obtenido en el remate al pago del
crédito fiscal 253

10.3 Ventajas y desventajas del esquema electrónico 254

10.4 Facultades del fisco frente a terceros 255

10.5 Formas de suspender el procedimiento 258

10.6 Remate de los bienes fuera de subasta 260

10.7 Excepciones para la ejecución inmediata del procedimiento
económico coactivo 261

Autoevaluación 261

Unidad 11. Delitos fiscales 262

11.1 Autoridad judicial 265

11.2 Procuraduría Fiscal de la Federación y su función social 267

11.3 Bien jurídicamente tutelado en la tributación 269

11.4 Solicitud de perdón 270

11.4.1 Formalidades 271

11.4.2 Requisitos para otorgar el perdón 272

Querella 272

Declaratoria de que la autoridad ha sufrido o
pudo sufrir perjuicio 273

Declaratoria simple 273

Denuncia 273

Autoevaluación 274

Bibliografía 275

Índice onomástico 283

Índice analítico 285

Presentación

Las finanzas públicas representan en las sociedades modernas un tema que merece ser analizado desde distintos ámbitos y especialidades. El fenómeno de la globalización ha obligado a los gobiernos que sustentan su desarrollo mediante el modelo de economías de mercado a proveer un marco jurídico que permita la libre competencia e iniciativa de las empresas sin descuidar la protección de derechos humanos tan importantes como la protección de la propiedad privada, la intermediación en conflictos y la planeación nacional del desarrollo integral de la sociedad.

De esta manera, el gobierno mexicano se dio a la tarea, desde mediados de la década de 1980, de reestructurar sus programas presupuestarios proponiendo nuevas formas para la obtención de ingresos o regulando otras con mayor precisión para encauzar al máximo el papel del Estado como promotor y coordinador del desarrollo económico del país. Por ello, el estudio de las finanzas del Estado se convierte día a día en un tema no sólo de interés general, sino en una materia propia de análisis por diversos especialistas de las ciencias sociales, entre ellos, desde luego, los juristas.

Al establecer el alcance del concepto *finanzas públicas*, debemos tener claro que hablamos de un tema sumamente amplio, pues implica analizar la actividad

financiera del Estado en sus diferentes formas de expresión: la obtención de recursos, su destino al gasto y hoy también, el diseño de mecanismos de vigilancia que aseguren su mayor eficiencia y cuidado. Es claro que la sociedad demanda, cada vez con mayor fuerza, transparencia respecto a los medios de financiamiento público a los que acuden los gobiernos para dar cumplimiento a sus funciones y deberes sociales y que la actividad del Estado como garante del uso racional y transparente de éstos es clave para asegurar un avance ordenado y eficaz de las actividades propias del gobierno.

Cabe decir que las finanzas del Estado operan por medio de diversos organismos públicos que no sólo están vinculados con las actividades relativas a obtener dinero o destinarlo a programas específicos (función claramente determinada en favor de Secretaría de Hacienda y Crédito Público), sino que existen otras dependencias cuya finalidad y propósito es aplicar esos recursos hacia programas de mejoramiento y justicia social, como la Secretaría de Salud, la Secretaría de Educación Pública o la Secretaría de Desarrollo Social, entre otras. Todo ello forma parte del ejercicio y aplicación de las finanzas del Estado; por ende, al tratar el tema de las finanzas públicas, éste invita a abordar temas vinculados con diversas ramas jurídicas especializadas en otras tantas áreas de investigación, pues el ciclo que conforma hoy en día la actividad financiera del Estado es claramente multidisciplinario e interconectado permanentemente entre sí.

Por ello, decidimos escribir este material con el propósito de acercar a los estudiantes de derecho y de especialidades vinculadas con la materia fiscal y administrativa al estudio de los temas más distintivos del derecho financiero. Pero también, deseamos aproximar a quienes no se dedican usualmente al estudio de esta disciplina jurídica a conocer la importancia que tiene para el desarrollo nacional. Estamos convencidos de que una sociedad mejor informada genera una participación más consciente en sus procesos sociales y con ello la posibilidad de aportar elementos valiosos para su desarrollo y perfeccionamiento.

Esta obra no sería posible sin el apoyo y ayuda del doctor Hugo Carrasco Iriarte, mi primer maestro de derecho fiscal, quien decididamente me impulsó a escribirla. Agradezco igualmente a quien me formó como docente, el doctor Miguel Ángel Vázquez Robles, quien creyó en mi capacidad para aportar algo útil a una materia tan especializada y compleja como las finanzas públicas, señalándome puntos por cuidar y aspectos que atender.

Mi agradecimiento es permanente a la doctora Margarita Palomino Guerrero, quien confió en mí al conferirme el alto honor de ser mi tutora en mi trabajo de tesis doctoral y quien generosamente accedió a prologar esta obra.

Finalmente, no menos importante es mi gratitud a las licenciadas Elizabeth Alvarado Ortiz y Ana Laura González Salas, quienes recopilaron la información analizada, ordenando los temas por desarrollar y generando en conjunto una maravillosa sinergia de trabajo para culminar, no tengo duda, exitosamente este

esfuerzo que deseamos se convierta en una alternativa para el lector y aporte elementos interesantes de análisis y opinión.

A **IURE editores** y a la Universidad Tecnológica de México doy las gracias por su paciencia y por la confianza que en mí depositaron para el desarrollo de esta obra.

EL AUTOR

Ciudad de México, primavera de 2018.

Prólogo

El mundo cambia y México, al entrar a la dinámica de la globalización, también transformó su marco normativo, baste referir las 11 reformas estructurales aprobadas y promulgadas en materia hacendaria, financiera, educativa, energética, electoral, telecomunicaciones y radiodifusión, competencia económica y la creación del sistema nacional anticorrupción. Todo esto hizo necesario que el legislador analizara y en su caso aprobara las reformas legales. En este contexto, la academia está obligada a generar fuentes serias de información que permitan conocer y explicar el nuevo marco normativo y contrastarlo con los criterios de los tribunales mexicanos. Por ello, el doctor Carlos Javier Verduzco Reina, académico, investigador y litigante, asumiendo este compromiso, logró conjugar toda la experiencia que da el foro y la serenidad y objetividad que lo caracterizan como investigador para desarrollar este trabajo, en el cual aborda a lo largo de 11 unidades lo referente al derecho financiero y las finanzas públicas. Las reflexiones que realiza en torno al presupuesto y a la ley de ingresos son de valía no sólo por las fuentes en las cuales se apoya, sino además porque vincula a la teoría con la praxis, generando conocimiento significativo porque sus referencias giran en torno de la problemática que se vive en este siglo. Entre sus múltiples reflexiones, Verduzco refiere que debe existir una estrecha vinculación entre el Plan Nacional de Desarrollo, la *Ley Federal de Ingresos* y el *Presupuesto de Egresos*, porque a partir del 1o

de diciembre de 2018, la Cámara de Diputados tendrá entre sus facultades aprobarlo. A pesar de ello, actualmente no hay un hilo conductor en estos tres instrumentos jurídicos, los resultados son inconsistencias en las acciones que el Estado ponga en práctica para cumplir con su fin.

De manera ejemplar, desarrolla toda la vinculación que existe en esta disciplina con otras ramas del derecho, lo cual demuestra que cualquier acción en materia financiera repercute en el ámbito económico, pero también en el social y, por ende, en el bienestar de la población.

La obra se ha escrito para jóvenes que se están formando e incluso para no juristas, es decir, profesionales que desean conocer mejor el derecho, porque —como refiere el autor—, el derecho financiero trasciende cualquier actividad del ser humano. Por esta razón, Verduzco establece una clara distinción de la intervención del Poder Legislativo y del Poder Judicial en la actividad financiera del Estado y explica con dominio del tema la actividad hacendaria, lo cual refleja su conocimiento; además, reitera su propuesta que en su tesis doctoral contempló: propone que las haciendas locales cuenten con ingresos propios para aminorar los criterios de asignación de recursos federalizados. Asimismo, aquí vincula los tres niveles de gobierno con la finalidad de tener una visión integral y se dimensiona la importancia de los fondos de participaciones y aportaciones en el marco de la coordinación fiscal.

El autor obtuvo el grado de doctor con mención honorífica por unanimidad debido a la brillante defensa que hizo de su propuesta para que el impuesto al valor agregado se constituya en fuente de ingresos para las entidades federativas, sin que medie la intervención de la Federación, estrategia que ha perfeccionado y nos comparte en su obra.

Resulta importante el tema de la planeación, en el cual el autor establece que planear es concebir una estructura racional de análisis que debe contener elementos informativos y de juicios suficientes y necesarios para fijar prioridades, lo que permitirá elegir alternativas, establecer objetivos en una línea de tiempo, para ordenar las posibles acciones que se deben traducir en políticas y cabe agregar: de conformidad con lo que establece la *Ley de Planeación*, es decir, transformar la realidad social a partir de los principios constitucionales: rescatar principios y valores que deben ordenar la conducta de la sociedad y de sus instituciones.

En México la planeación se instituyó en 1983, pero ha seguido un proceso evolutivo: sin embargo, hay mucho por hacer y no es prudente que aún se mantenga en dos instrumentos jurídicos distintos: la *Ley de Ingresos* y el *Presupuesto de Egresos*. Por ello, el autor propone que se integren en un solo ordenamiento, con apego a un principio de orden y congruencia, todo lo cual le permite desarrollar una extensa clasificación de los presupuestos públicos bajo las vertientes económica y jurídica, generándose así un análisis transversal de la problemática que vive el país.

De gran valía resulta el análisis que presenta el autor de los avances constitucionales en materia de la reforma política de la Ciudad de México (CDMX), en el cual define la naturaleza jurídica del Distrito Federal, hoy CDMX, explicando claramente por qué cuenta con un estatus especial y diferente del resto de las entidades

federativas al ser sede de los poderes de la Unión. Asimismo, destaca el análisis que realiza en torno al mínimo vital que expresamente se establece en la Constitución de la CDMX, específicamente en su art 17, lo que da pie a explicar en el marco de los principios constitucionales que en el principio de proporcionalidad se establece la diferencia entre capacidad económica y capacidad contributiva y, por ende, a reconocer la progresividad e incluso el mínimo vital.

Paralelamente, Verduzco aborda el tema de responsabilidad solidaria, distinguiendo con claridad al responsable sustituto y por sustitución; además, desarrolla un análisis interesante respecto a los 61 millones de personas que integran el padrón de contribuyentes, en el cual 56.5 % corresponde al régimen de asalariados y sólo 3.3 % a personas morales. Esto lo vincula el autor de manera muy clara con las facultades de fiscalización, en las que hace un agudo análisis de la revisión electrónica y se pronuncia por incorporar los medios electrónicos en el cumplimiento de las obligaciones, pero sin vulnerar los derechos del gobernado. En consecuencia, de manera contundente cuestiona si el inicio de la revisión electrónica, sin previa notificación al contribuyente de que ésta iniciará, resulta legal. Por ello, recomienda tener mayor cuidado y vigilancia de la contabilidad para mantenerla ordenada por los contribuyentes.

No obvia destacar al respecto la importancia de los medios electrónicos en el cumplimiento de las obligaciones y las consecuencias por el no cumplimiento de las responsabilidades a su cargo, porque el efecto será encuadrar en el supuesto normativo para que se imponga al sujeto incumplido una sanción de carácter administrativo o incluso penal, por lo que de forma muy clara, se definen las características propias de la responsabilidad penal. El autor puntualiza que, si bien existe similitud entre las infracciones y los delitos de carácter fiscal, el rubro que identifica al delito es la protección que el legislador trata de brindar al llamado bien jurídicamente tutelado; sin embargo, aclara que aun cuando las infracciones se determinan mediante procedimientos administrativos y frente a autoridades que también tienen este carácter, los delitos de carácter fiscal se sustancian ante el Poder Judicial Federal y su resultado es medularmente sancionador, es decir, imponer al inculpado una pena que incluso puede implicar la privación de la libertad. Por ello, el autor sostiene que estamos en presencia de procedimientos distintos con propósitos diferentes, lo cual contrasta con el criterio de la SCJN.

La obra llama a la reflexión y al final de cada unidad se contempla un ejercicio de evaluación constituido en una síntesis de los temas desarrollados.

Por lo que felicito al doctor Carlos Javier Verduzco Reina por su esfuerzo de hacer claros y comprensibles los temas complejos. Este trabajo es una fuente de consulta obligada de gran utilidad para los interesados en la materia.

Doctora MARGARITA PALOMINO GUERRERO

Investigadora del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM,
Directora del Seminario de Derecho Fiscal y Finanzas Públicas
de la Facultad de Derecho de la UNAM y
consejera suplente de la Prodecon.

Abreviaturas y siglas

AFF	Autoridad Fiscal Federal
ap, aps	apartado, apartados
art, arts	artículo, artículos
ASF	Auditoría Superior de la Federación
BM	Banco de México
CCA	Convenio de Colaboración Administrativa
CFDF	<i>Código Fiscal del Distrito Federal (ahora Ciudad de México)</i>
CFF	<i>Código Fiscal de la Federación</i>
cfr	confrontar con, confróntese con
CGPE	Criterios Generales de Política Económica
CNDH	Comisión Nacional de Derechos Humanos
Conacyt	Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología
CPCDMX	<i>Constitución Política de la Ciudad de México</i>
CPCP	Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública
CPEUM	<i>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</i>
CPF	Comisión Permanente de Funcionarios Públicos
CURP	Clave Única de Registro de Población
DOF	<i>Diario Oficial de la Federación</i>

fracc, fraccs	fracción, fracciones
FGP	Fondo Federal de Participaciones
FPF	Fondos de Participaciones Federales
GOCM	<i>Gaceta Oficial de la Ciudad de México</i>
GPF	Gasto Público Federal
HPM	Hacienda Pública de los Municipios
ibídem	en el mismo lugar (para referirse a una fuente declarada en una cita previa pero en diferente página)
ídem	el mismo, lo mismo (para referirse a una fuente declarada en una cita previa en la misma página)
ILI	Iniciativa de Ley de Ingresos
inc, incs	inciso, incisos
Indetec	Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas
INE	Instituto Nacional Electoral
<i>infra</i>	adelante, abajo, después (adverbio que remite a un contenido anotado posteriormente)
ISSFAM	Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas
ISSSTE	Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
JCF	Junta de Coordinación Fiscal
LA	<i>Ley Aduanera</i>
Lamp	<i>Ley de Amparo</i>
LAASSP	<i>Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público</i>
LBM	<i>Ley del Banco de México</i>
LCF	<i>Ley de Coordinación Fiscal</i>
LDFEFM	<i>Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios</i>
LFD	<i>Ley Federal de Derechos</i>
LFDC	<i>Ley Federal de los Derechos del Contribuyente</i>
LFDP	<i>Ley Federal de Deuda Pública</i>
LFEA	<i>Ley de Firma Electrónica Avanzada</i>
LFIAN	<i>Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos</i>
LFPCA	<i>Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo</i>
LFPRH	<i>Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria</i>
LFRASP	<i>Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos</i>
LFRCF	<i>Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación</i>
LFTAIPG	<i>Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental</i>
LGBN	<i>Ley General de Bienes Nacionales</i>
LGCG	<i>Ley General de Contabilidad Gubernamental</i>
LGDS	<i>Ley General de Desarrollo Social</i>

<i>LGEP</i>	<i>Ley General de Educación Pública</i>
<i>LGO</i>	<i>Lineamientos Generales de Operación</i>
<i>LGRA</i>	<i>Ley General de Responsabilidades Administrativas</i>
<i>LGS</i>	<i>Ley General de Salud</i>
<i>LIC</i>	<i>Ley de Instituciones de Crédito</i>
<i>LIEPS</i>	<i>Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios</i>
<i>LIF</i>	<i>Ley de Ingresos de la Federación</i>
<i>LIFNVT</i>	<i>Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores</i>
<i>LIGIE</i>	<i>Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación</i>
<i>LIMSS</i>	<i>Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social</i>
<i>LISR</i>	<i>Ley del Impuesto Sobre la Renta</i>
<i>LIVA</i>	<i>Ley del Impuesto al Valor Agregado</i>
<i>LOAPF</i>	<i>Ley Orgánica de la Administración Pública Federal</i>
<i>LOPSRM</i>	<i>Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas</i>
<i>LP</i>	<i>Ley de Planeación</i>
<i>LSS</i>	<i>Ley del Seguro Social</i>
<i>LSPCAPF</i>	<i>Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal</i>
ob cit	obra citada
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
OMCF	Organismos en Materia de Coordinación Fiscal
ONU	Organización de las Naciones Unidas
p, pp	página, páginas
párr, párrs	párrafo, párrafos
PDPEF	Proyecto de Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación
<i>PEF</i>	<i>Presupuesto de Egresos de la Federación</i>
PGR	Procuraduría General de la República
PLI	Proyecto de Ley de Ingresos
PND	Plan Nacional de Desarrollo
<i>RCD</i>	<i>Reglamento de la Cámara de Diputados</i>
RFC	Registro Federal de Contribuyentes
RFP	Recaudación Federal Participable
<i>RGCE</i>	<i>Regla General de Comercio Exterior</i>
<i>RGIC</i>	<i>Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso</i>
<i>RIOSNCF</i>	<i>Reglamento Interior de los Organismos del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal</i>
<i>RISE</i>	<i>Reglamento Interior de la Secretaría de Energía</i>
<i>RISFP</i>	<i>Reglamento Interno de la Secretaría de la Función Pública</i>
<i>RISHCP</i>	<i>Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público</i>
RNFF	Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales
SAT	Sistema de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación

SCUT	Sistema de Cuenta Única de la Tesorería
SRE	Secretaría de Relaciones Exteriores
SNAC	Sistema Nacional Anticorrupción
SNCF	Sistema Nacional de Coordinación Fiscal
<i>supra</i>	atrás, arriba, antes (adverbio que remite a un contenido anotado anteriormente)
t, ts	tomo, tomos
TCC	tribunales colegiados de circuito
TFJA	Tribunal Federal de Justicia Administrativa
UNAM	Universidad Nacional Autónoma de México
UPTCI	Unidad de Políticas de Transparencia y Cooperación Internacional
vol, vols	volumen, volúmenes

Derecho financiero

UNIDAD 1

Derecho financiero y las finanzas públicas

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Conocerá el concepto y características del derecho financiero, distinguiendo las operaciones financieras pasivas, activas y de intermediación, a fin de comprender los elementos jurídicos que inciden en la organización del mercado financiero; para lo cual comprenderá las divisiones de esta rama del universo jurídico y su relación con otras vertientes del derecho, sin obviar la trascendencia de esta disciplina en el ámbito de la planeación del presupuesto y el gasto público.
- Analizará el concepto de derecho financiero, su división y su relación con otras ramas del derecho; asimismo, conocerá la estructura del sistema financiero mexicano y será capaz de explicar la importancia que tiene dentro de la economía, así como sus interrelaciones y funcionamiento.
- Comprenderá y analizará cómo el Estado realiza diversas actividades para la ejecución de sus finalidades y el papel que el Poder Ejecutivo desarrolla

continúa

continuación

en una actividad que se encamina a la realización de los servicios públicos y a la satisfacción de las necesidades generales, para, ello, la administración de un Estado utiliza medios personales, materiales y jurídicos. De ahí que uno de los sectores más importantes de la actividad administrativa está constituido precisamente por la gestión de intereses económicos.

Los órganos públicos, en sus diferentes facetas y expresiones jurídicas, tienen a su cargo diversas y complejas actividades que en conjunto pretenden satisfacer los fines últimos del Estado, como garantizar el orden social, mantener la paz y la seguridad pública, promover la justicia social, generar incentivos que permitan el desarrollo económico y aquellas relacionadas con la defensa de la Nación, entre muchas otras. Todas ellas se sustentan en la permanencia de los órganos públicos como garantía de la presencia del Estado frente a la sociedad.

Desde luego, garantizar de manera eficaz la prestación oportuna de este cúmulo de servicios y actividades requiere para el Estado contar con fuentes de financiamiento suficientes que le permitan responder de modo oportuno a la ejecución y a la necesidad colectiva de aquellos servicios que dan esencia y definen a cada Estado con una orientación propia y particular frente a otros estados también soberanos e independientes. Entre estas actividades destaca la actividad financiera, la cual se desarrolla en tres etapas fundamentales:

- a) El diseño de las fuentes de financiamiento que proveerán los ingresos públicos.
- b) El destino de dichos recursos, que es medularmente sufragar el gasto público, concepto que se estudiará de manera específica.
- c) La regulación mediante esquemas de vigilancia institucional que permitan al Estado y a la sociedad en su conjunto conocer que tanto los ingresos del Estado como su destino se vinculan en una actividad permanente de observancia y respeto a la ley. Esto se conoce como la evaluación y el control interno del gasto, que desemboca finalmente en la rendición de cuentas y la fiscalización superior, aspectos que implican un contexto político más que jurídico respecto al manejo de recursos financieros públicos, pero no son menos importantes que los anteriores, en especial porque el Constituyente otorgó de manera exclusiva a la Cámara de Diputados el desarrollo de esta etapa de la actividad financiera.

En ese sentido, las finanzas son la rama de la economía que se encarga de estudiar los sistemas y procedimientos encaminados a la obtención de recursos

financieros; así, cuando la actividad financiera se refiere a entidades y organismos particulares, se estará en el campo de las finanzas privadas, mientras que si los sujetos de esta actividad económica son los organismos públicos o del Estado, implicará el ámbito de las finanzas públicas.¹

De acuerdo con tal distinción, **Fernando Hegewish** sostiene que en materia financiera es posible distinguir dos campos:

- a) Uno relativo a las finanzas del Estado, que la mayoría de los autores conoce con el nombre de *finanzas públicas*.
- b) Otro que originalmente estaba circunscrito a la actividad de la banca y que se ha ampliado a otras actividades distintas o complementarias, como la intermediación en el mercado de valores, los contratos de seguros y fianzas, las organizaciones y actividades auxiliares del crédito y otras que han constituido un verdadero sistema financiero.²

Por lo anterior, generalmente se admite que el campo de las finanzas públicas o finanzas del Estado es regulado por un *derecho financiero público*, mientras que quien se encarga de estudiar la actividad bancaria, bursátil, aseguradora, afianzadora, etc, y constituye lo que diversos autores han denominado finanzas privadas es tutelado por el *derecho financiero privado* o *derecho de la intermediación financiera*, que originalmente sólo incluía el estudio de la actividad de los bancos y que actualmente incluye la regulación de todas las entidades financieras y personas que intervienen en lo relativo a la intermediación financiera, con la vigilancia y supervisión de las autoridades.

En ese sentido, cabe afirmar que las finanzas públicas se constituyen hoy como una rama propia y de análisis muy importante en el estudio del derecho público, pues su relevancia específica abarcará el estudio de cuestiones tan variadas como procesos legislativos a partir de la creación de leyes, el análisis de una normatividad específica que regule los gastos del Estado y la aprobación de la cuenta pública como consecuencia del análisis y evaluación de estas importantísimas actividades.

De lo anterior se aprecia que los ingresos y gastos públicos se encuentran vinculados estrechamente con la actividad de planeación estratégica del Estado en la actividad financiera nacional. En este concepto fundamental se sustenta el análisis moderno de las finanzas públicas, el cual abarca el estudio de diferentes facetas económicas, administrativas, políticas, sociales y jurídicas, que comúnmente no se presentan aisladas, sino que se mezclan unas con otras tanto en el estable-

¹ **Doricela Mabarak Cerecedo** (2001), *Derecho financiero público*, 2a ed, México, McGraw-Hill Interamericana, pp 1 y 2.

² **Fernando Hegewish Díaz Infante** (1999), *Derecho financiero mexicano*, 2a ed, México, Editorial Porrúa, pp 1 y 2.

cimiento de objetivos generales de gobierno como en el diseño de programas de presupuesto o de formas de recaudación que afectan a los tres niveles de gobierno.

En el universo jurídico, la delimitación conceptual de las categorías propias del derecho es necesaria en un afán de determinar el alcance y contenido de la terminología, la metodología y en suma la materia que regula, los destinatarios de ésta, a saber: los denominados ámbitos de validez material y personal, respectivamente, sin obviar los ámbitos de validez espacial y temporal, para acceder a un conocimiento estructurado, organizado y sistemático de la materia que ahora nos ocupa.

De acuerdo con **Ernesto Flores Zavala**, el concepto finanzas públicas es de aparición reciente en relación con la economía política, lo cual no significa que anteriormente no ocurriera el fenómeno financiero. Lo más importante es la evolución que ha tenido este concepto desde que surgió a la vida en comunidad.³

1.1 Concepto y características del derecho financiero

Previamente a proponer un concepto de derecho financiero es conveniente establecer en primer término la distinción entre derecho fiscal y derecho tributario, ramas afines en cuanto al análisis de diversos aspectos de la actividad financiera del Estado y luego vincularlas con el derecho presupuestario, disciplina jurídica de reciente autonomía, a fin de puntualizar las notas características de cada uno, dando razones jurídicas para entender la denominación asignada al presente material de estudio como derecho financiero.

Por derecho fiscal se concibe el “conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas comprenden la actividad fiscal del Estado, las relaciones entre éste y los particulares sobre estos últimos”.⁴ A su vez, por derecho tributario (en ocasiones sinónimo de derecho fiscal) quizás en exceso es equiparable el contenido específico de esta rama (el tributo), mas todos los ingresos fiscales que incumben al fisco federal. Como una parte del derecho fiscal, tributo es sinónimo de impuestos y éstos —de acuerdo con el orden positivo mexicano— son una clase de las denominadas contribuciones,⁵ de lo cual resulta la necesaria precisión terminológica. Es decir, el derecho tributario regula las relaciones entre la Hacienda Pública y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

³ Cfr **Ernesto Flores Zavala** (1974), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 15a ed, México, Editorial Porrúa, p 3.

⁴ **Derecho fiscal** en *Diccionario de derecho fiscal y financiero* (2007), vol I, México: IIJ, UNAM, Editorial Porrúa, pp 216-217.

⁵ Véase Art 2o, *Código Fiscal de la Federación*, publicado en el *DOF* el 31 de diciembre de 1981, última reforma *DOF* 31 de diciembre de 2012.

Para **Ernesto Flores Zavala**, el derecho financiero público (que regula el campo de las finanzas públicas o finanzas del Estado) y el derecho fiscal son sinónimos; dicho autor da la definición siguiente: “El derecho financiero público o derecho fiscal es una rama autónoma del derecho administrativo que estudia las normas legales que rigen la actividad financiera del Estado o de otro poder público”.⁶ El contenido de este derecho incluye los elementos siguientes:

- La estructura y organización del poder encargado normalmente de realizar la función administrativa.
- Los medios patrimoniales y financieros que la administración necesita para su sostenimiento y para garantizar la regularidad de su actuación.
- El ejercicio de las facultades que el poder público debe realizar según la forma de la función administrativa.
- La situación de los particulares respecto a la administración.⁷

El derecho financiero público puede ser internacional o nacional: el primero se refiere a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero de dos o más Estados soberanos entre sí y de una persona con varios Estados soberanos, mientras que el segundo se refiere a las normas que rigen las relaciones de carácter financiero entre un Estado y las personas que se encuentran sujetas a él.⁸

Según tales precisiones, cabe afirmar:

El *derecho financiero* es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos y los gastos públicos, normalmente previstos en el presupuesto y que tienen por objeto realizar las funciones financieras del Estado, así como optimizar la asignación de recursos, el pleno empleo de los recursos productivos con estabilización, la distribución del ingreso y el desarrollo económico. En esta definición está incluido el crédito público y todas las operaciones financieras complementarias consignadas en el presupuesto del Estado.⁹

No obstante esta concepción, que considera a lo financiero como lo privativamente relacionado con la macroeconomía del Estado, al cual se refiere el artículo acerca de la voz *derecho financiero* formulado por **Gerardo Gil Valdivia**, quien añade: “...el orden jurídico es unitario y se divide en disciplinas para su mejor sistematización teórica y didáctica, pero se elaboran diversas definiciones sobre ramas del derecho, dependiendo del criterio operativo que se utilice...”¹⁰ Así, “...la

⁶ **Ernesto Flores Zavala** (1961), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 5a, ed, México, Editorial Porrúa, p 10.

⁷ Ídem.

⁸ Íbidem, p 11.

⁹ **Derecho financiero** en *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, cit, pp 214-215.

¹⁰ Ídem.

acepción *derecho financiero* también se ha utilizado para describir el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan la intermediación financiera...”¹¹

1.2 Operaciones financieras e intermediación

Como se precisó en párrafos anteriores, las finanzas privadas se encargan de estudiar la actividad bancaria, bursátil, aseguradora, afianzadora, etc.; por tanto, esta acepción se relaciona con el dinero, el capital, el crédito, los negocios bancarios y bursátiles y con las personas que intervienen en estas actividades. En tal sentido, se atribuye la denominación *financiero* a materias vinculadas con las finanzas privadas (ingresos y egresos), principalmente de los distintos intermediarios financieros.

Tal tipo de actividades está tutelado por lo denominado derecho financiero privado o derecho de la intermediación financiera, que originalmente sólo incluía el estudio de la actividad de los bancos; sin embargo, actualmente comprende la regulación de todas las entidades financieras y personas que intervienen en lo relativo a la intermediación financiera, con la vigilancia y supervisión de distintas autoridades. Asimismo, este derecho tiene como finalidad el estudio de los aspectos jurídicos de las instituciones dedicadas en forma profesional y permanente a la intermediación financiera, razón por la cual también se le denomina derecho de la intermediación financiera.

En ese orden de ideas, se puede definir al derecho financiero privado como el conjunto de las legislaciones que regulan la creación, organización, funcionamiento y operación de las entidades dedicadas de modo profesional y permanente a la intermediación financiera, así como los términos en que intervienen las autoridades financieras y la protección de los intereses del público.

Las legislaciones y normas que integran el derecho financiero privado o derecho de la intermediación financiera son las siguientes:

- Derecho bancario.
- Derecho bursátil.
- Derecho de los fondos de inversión.
- Derecho de los seguros.
- Derecho de las fianzas.
- Derecho de organizaciones y actividades auxiliares del crédito.
- Derecho de las uniones de crédito
- Derecho de las entidades de ahorro y crédito popular.
- Derecho de las entidades del sistema de ahorro para el retiro.
- Derecho de las agrupaciones financieras.

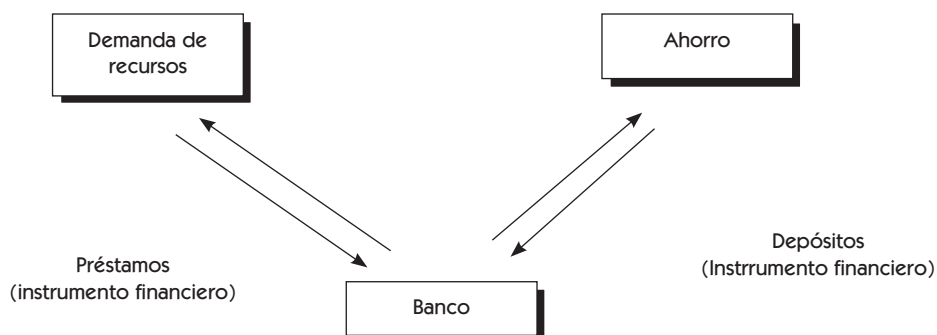
¹¹ Ídem.

Los intermediarios financieros (instituciones de crédito, cajas de ahorro, etc) reciben el dinero de los agentes con superávit de fondos, quienes de forma general están dispuestos a prestarlos a medio y corto plazos. Con esta intermediación financiera, ofrecen los fondos a las empresas en forma de recursos a más largo plazo y por una cuantía superior a la recibida por un solo agente con superávit. De esa manera se producen ventajas a los oferentes, en tanto se ofrecen nuevos activos financieros a unos costos inferiores a los que asumirían si acudieran directamente al mercado. Dicha intermediación también beneficia a los prestatarios últimos pues facilita la movilización de fondos de financiamiento y la reducción de costos asociados con ella. El fondo de inversión ofrece dicho dinero junto con el de otras familias a los agentes con déficit, los cuales entregan a cambio unos títulos que formarán parte de la cartera del fondo de inversión.

A modo de clasificación, cabe distinguir dos tipos de intermediarios financieros.

- a) *Intermediarios financieros bancarios*: son el Banco Central, la banca privada, las cajas de ahorro las cooperativas de crédito, caracterizados porque algunos de sus pasivos son de índole monetaria aceptada generalmente por el público como medios de pago (billetes y depósitos a la vista); por tanto, tienen capacidad para financiar recursos financieros (crean dinero):
- b) *Intermediarios financieros no bancarios*: los más relevantes son las compañías aseguradoras, los fondos de pensiones o mutualidades, las sociedades de inversión inmobiliaria, los fondos de inversión, las sociedades de crédito hipotecario, las arrendadoras financieras, las de factoraje financiero, las sociedades mediadoras del mercado de dinero y las sociedades de garantía recíproca. Todos ellos se caracterizan porque sus pasivos no son dinero; en consecuencia, su actividad es más mediadora que la de los intermediarios bancarios.

Los principales intermediarios financieros son bancos, empresas financieras, aseguradoras, casas de bolsa o casas de cambio.



De conformidad con el capítulo I, De las reglas generales, del título tercero, De las operaciones, específicamente el art 46 de la *Ley de Instituciones de Crédito (LIC)*. Las instituciones de crédito sólo podrán realizar las operaciones siguientes:

I. Recibir depósitos bancarios de dinero:

- a) *A la vista;*
- b) *Retirables en días preestablecidos;*
- c) *De ahorro, y*
- d) *A plazo o con previo aviso.*

II. Aceptar préstamos y créditos;

III. Emitir bonos bancarios;

IV. Emitir obligaciones subordinadas;

V. Constituir depósitos en instituciones de crédito y entidades financieras del exterior;

VI. Efectuar descuentos y otorgar préstamos o créditos;

VII. Expedir tarjetas de crédito con base en contratos de apertura de crédito en cuenta corriente;

VIII. Asumir obligaciones por cuenta de terceros, con base en créditos concedidos, a través del otorgamiento de aceptaciones, endoso o aval de títulos de crédito, así como de la expedición de cartas de crédito;

IX. Operar con valores en los términos de las disposiciones de la presente ley y de la Ley Mercado de Valores (LMV);

X. Promover la organización y transformación de toda clase de empresas o sociedades mercantiles, y suscribir y conservar acciones o partes de interés en las mismas, en los términos de esta ley;

XI. Operar con documentos mercantiles por cuenta propia;

XII. Llevar a cabo por cuenta propia o de terceros operaciones con oro, plata y divisas, incluyendo reportos sobre estas últimas;

XIII. Prestar servicio de cajas de seguridad;

XIV. Expedir cartas de crédito previa recepción de su importe, hacer efectivos créditos y realizar pagos por cuenta de clientes;

XV. Practicar las operaciones de fideicomiso a que se refiere la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito (LGTOC) y llevar a cabo mandatos y comisiones.

Las instituciones de crédito podrán celebrar operaciones consigo mismas en el cumplimiento de fideicomisos, mandatos o comisiones, cuando el Banco de México lo autorice mediante disposiciones de carácter general, en las que se establezcan requisitos, términos y condiciones que promuevan que las operaciones de referencia se realicen en congruencia con las condiciones de mercado al tiempo de su celebración, así como que se eviten conflictos de interés.

XVI. Recibir depósitos en administración o custodia, o en garantía por cuenta de terceros, de títulos o valores y en general de documentos mercantiles;

XVII. Actuar como representante común de los tenedores de títulos de crédito;

XVIII. Hacer servicio de caja y tesorería relativo a títulos de crédito, por cuenta de las emisoras;

XIX. Llevar la contabilidad y los libros de actas y de registro de sociedades y empresas;

XX. Desempeñar el cargo de albacea;

- XXI. *Desempeñar la sindicatura o encargarse de la liquidación judicial o extrajudicial de negociaciones, establecimientos, concursos o herencias;*
- XXII. *Encargarse de hacer avalúos que tendrán la misma fuerza probatoria que las leyes asignan a los hechos por corredor público o perito;*
- XXIII. *Adquirir los bienes muebles e inmuebles necesarios para realizar su objeto y enajenarlos cuando corresponda;*
- XXIV. *Celebrar contratos de arrendamiento financiero y adquirir los bienes que sean objeto de tales contratos;*
- XXV. *Realizar operaciones derivadas, sujetándose a las disposiciones técnicas y operativas que expida el Banco de México, en las cuales se establezcan las características de dichas operaciones, como tipos, plazos, contrapartes, subyacentes, garantías y formas de liquidación.*
- XXVI. *Efectuar operaciones de factoraje financiero;*
- XXVI. bis. *Emitir y poner en circulación cualquier medio de pago que determine el Banco de México, sujetándose a las disposiciones técnicas y operativas que éste expida, en las cuales se establezcan entre otras características, las relativas a su uso, monto y vigencia, a fin de propiciar el uso de diversos medios de pago;*
- XXVII. *Intervenir en la contratación de seguros, para lo cual deberán cumplir con lo establecido en la Ley General de Instituciones y Sociedades Mutualistas de Seguros (LGI y SMS) y en las disposiciones de carácter general que de la misma emanen, y*
- XXVIII. *Las análogas o conexas que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, previa opinión del Banco de México y de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.*

Las instituciones de banca múltiple únicamente podrán realizar las operaciones previamente enlistadas expresamente contempladas en sus estatutos sociales, previa aprobación de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores.¹²

1.3 Organizaciones del mercado financiero

La estructura del sistema financiero mexicano está conformada de la manera siguiente:

1.3.1 Organismos reguladores y supervisores

Estos organismos se integran por instituciones públicas que regulan y supervisan las operaciones y las actividades financieras llevadas a cabo en el país, así como definen y ponen en práctica las políticas monetarias y financieras fijadas por el gobierno. Dichos organismos son:

¹² En términos de lo dispuesto por los arts 9o y 46 bis, *Ley de Instituciones de Crédito*, publicada en el DOF el 18 de julio de 1990, última reforma publicada el 17 de junio de 2016. Disponible en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lic.htm> (consultado el 9 de mayo de 2017).

10 DERECHO FINANCIERO Y LAS FINANZAS PÚBLICAS

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).
- Banco de México (Banxico).
- Comisión Nacional Bancaria y de Valores (CNBV).
- Comisión Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF).
- Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (Consar).
- Comisión Nacional para la Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros (Condusef).
- Instituto de Protección al Ahorro Bancario (IPAB).

1.3.2 Organismos operativos

Dichos organismos son las instituciones que realizan las operaciones y las actividades financieras, instituciones divididas de la manera siguiente:

A. Instituciones de crédito:

- Banca múltiple.
- Banca de desarrollo.
- Sociedades financieras de objeto limitado (Sofoles).

B. Organizaciones y actividades auxiliares de crédito:

- Almacenes generales de depósito.
- Arrendadoras financieras.
- Empresas de factoraje financiero.
- Uniones de crédito.
- Sociedades de ahorro y préstamo (SAPs).
- Casas de cambio.

C. Organizaciones bursátiles:

- Bolsa mexicana de valores (BMV).
- Casas de bolsa.
- Sociedades operadoras de sociedades de inversión.
- Sociedades de inversión.
- Instituto para el Depósito de Valores (Indeval).
- Registro nacional de valores e intermediarios (RNVI).
- Calificadoras de valores.
- Asociación Mexicana de Intermediarios Bursátiles.
- Academia Mexicana de Derecho Financiero.
- Fondo de apoyo al mercado de valores.
- Mercado mexicano de derivados (Mexder).
- Asigna, compensación y liquidación.

D. Instituciones de seguros y fianzas:

- Aseguradoras.
- Afianzadoras.

E. Instituciones del sistema de ahorro para el Retiro:

- Administradoras de fondos para el retiro (Afores).
- Sociedades de inversión especializadas en fondos para el retiro (Siefores).

F. Otros organismos:

- Entidades de ahorro y crédito popular.
- Sociedades de información crediticia.
- Controladoras de grupos financieros.

Es pertinente aclarar que todas estas instituciones tienen como objetivo atraer recursos económicos de los particulares para ponerlos a disposición de otras empresas o instituciones gubernamentales, las cuales se caracterizan por realizar actividades que tienden a la captación, administración, regulación, orientación y canalización de los recursos económicos de origen nacional e internacional.¹³

El sistema financiero procura la asignación eficaz de recursos entre ahorradores y demandantes de crédito; sin embargo, requiere, entre otros, intermediarios eficaces y solventes, mercados eficientes y completos, y un marco legal que establezca con claridad los derechos y obligaciones de las partes involucradas. Así, cabe señalar que el sistema financiero es un sector dinámico en la economía muy cambiante y de continua evolución en busca de ajustarse a los requerimientos globales de las tendencias económicas y a las necesidades particulares de cada nación.¹⁴

1.4 Divisiones del derecho financiero

Con el fin de llevar a cabo la ejecución de sus finalidades, el Estado realiza diversas actividades, para lo cual se deben utilizar medios personales, materiales y jurídicos a efecto de cumplir dichos propósitos. Esto se denomina *actividad financiera del*

¹³ Visto en: Asociación Mexicana de Asesores Independientes de Inversiones A.C. Disponible en: <http://www.amaii.com.mx/AMAII/Portal/cfpages/contentmgr.cfm?fuelle=nav&docId=98&docTipo=1>

¹⁴ Cfr **Arturo Rueda** (2008), *Para entender la bolsa, financiamiento e inversión en el mercado de valores*, México, Cengage Learning, p 13.

Estado, o sea, “La actividad que desarrolla el Estado con el objeto de procurarse los medios necesarios para los gastos públicos destinados a la satisfacción de las necesidades públicas y en general a la realización de sus propios fines”.¹⁵

La actividad financiera del Estado consta de tres momentos fundamentales: *a*) la obtención de ingresos (de los que el Estado puede allegarse por entes de derecho privado y por entes de derecho público), *b*) la gestión o manejo de los recursos obtenidos y la administración y explotación de sus bienes patrimoniales de carácter permanente, y *c*) la realización de un conjunto variado de erogaciones para el sostenimiento de las funciones públicas.¹⁶

Por lo anterior, de acuerdo con **Sergio Francisco de la Garza** el derecho financiero:

es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos: el establecimiento de tributos y la obtención de diversas clases de recursos, en la gestión o manejo de sus bienes patrimoniales y en la erogación de recursos para los gastos públicos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado o entre dichos órganos y los particulares, ya sean deudores o acreedores del Estado.¹⁷

Tradicionalmente el derecho financiero se dividió en tres ramas, debido a que guardan cierta similitud con los tres momentos en que se constituye la actividad financiera del Estado, las cuales corresponden al derecho fiscal, el derecho patrimonial y el derecho presupuestario.

Por cuanto hace al derecho fiscal, cabe señalar la distinción entre derecho fiscal y derecho tributario, a la cual se ha hecho referencia en los párrafos anteriores. Así, el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regulan y sistematizan los ingresos fiscales del Estado. Estas normas jurídicas abarcan la actividad fiscal del Estado y las relaciones entre éste y los particulares sobre estos últimos”.¹⁸ También se define como el “conjunto de disposiciones jurídicas que regulan los diversos aspectos de las contribuciones”.¹⁹

Por su parte, el derecho presupuestario está representado por las normas jurídicas relativas a la preparación, aprobación, ejecución y control de los presupuestos de ingresos y egresos y a las normas jurídicas acerca de la rendición de cuentas y sobre responsabilidad de los servidores públicos por el mal manejo de los recursos.²⁰

¹⁵ Joaquín B. Ortega, *Apuntes de derecho fiscal*, p 1. Citado por Sergio Francisco De la Garza (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 5.

¹⁶ Cfr Sergio Francisco De la Garza, *Derecho financiero mexicano*, cit, p 6.

¹⁷ *Ibidem*, p 17.

¹⁸ **Derecho fiscal** en *Diccionario de derecho fiscal y financiero*, ob cit, pp 216-217.

¹⁹ Hugo Carrasco Iriarte (2017), *Derecho fiscal I*, 7a ed, México, Iure Editores, p 4.

²⁰ Sergio Francisco De la Garza, ob cit, p 6.

Por último, el derecho patrimonial se integra por las normas jurídicas referentes a la adquisición, administración y enajenación de los bienes que constituyen el patrimonio fijo del Estado, integrado por bienes muebles e inmuebles de su titularidad.²¹ Por tanto, el derecho financiero se divide tradicionalmente en estas tres ramas del derecho, principalmente porque se identifican con los aspectos de la actividad financiera del Estado, o sea, con la obtención de los ingresos (derecho fiscal), la gestión de bienes y recursos (derecho patrimonial) y la erogación de éstos (derecho presupuestario).

Sin embargo, en la actualidad se contemplan dos divisiones más del derecho financiero: *a)* el derecho del crédito público, el cual se constituye por las normas jurídicas que reglamentan el crédito público y que se encuentran establecidas principalmente en la *Ley Federal de Deuda Pública (LFDP)*, y *b)* el derecho monetario, el cual hace referencia a las disposiciones legales que regulan lo relativo a la moneda.²²

1.5 Relación del derecho financiero con otras ramas del derecho

El derecho financiero consta de normas jurídicas propias de otras disciplinas; por ello, se relaciona con las demás ramas del derecho según la materia que integre su contenido, por ejemplo: derecho financiero constitucional, que es el conjunto de normas constitucionales referidas a materias financieras, como las relativas a la facultad del Poder Legislativo para establecer las contribuciones necesarias con el fin de cubrir el gasto público, o la obligación de los mexicanos de contribuir a este gasto público, de la Federación, los estados, los municipios y de la Ciudad de México.

Dichas normas son de derecho constitucional, aunque reciben el calificativo de *financiero* por razón de la materia. Por tanto, lo mismo puede decirse del derecho procesal financiero, del derecho administrativo financiero, del derecho penal financiero y del derecho internacional financiero, los cuales son normas del derecho procesal, Administrativo, Penal e Internacional, cuya naturaleza es la misma de la rama del derecho de la que proceden, pero se refieren exclusivamente a la materia financiera.²³

1.6 Presupuesto y gasto público

Para **Horngren**, “el presupuesto es una expresión cuantitativa de un plan de acción y una ayuda para la coordinación e implantación de este plan”²⁴

²¹ *Ibidem*, p 21.

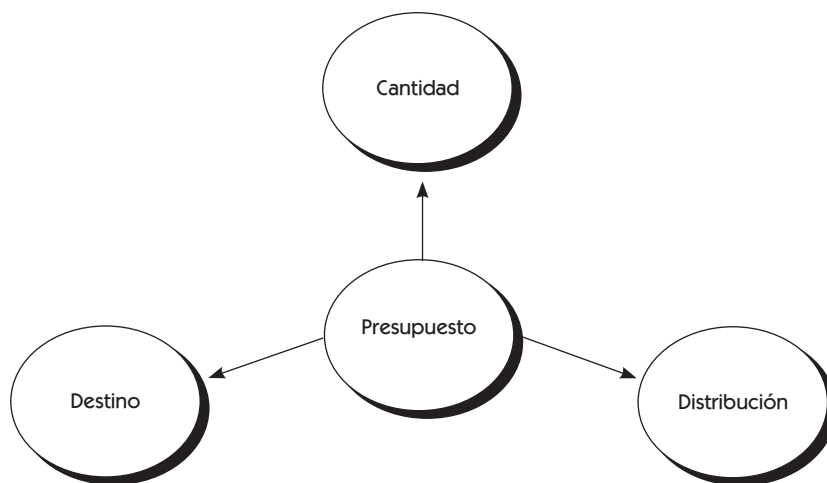
²² **Hugo Carrasco Iriarte**, *ob cit*, p 4.

²³ Cfr **Sergio Francisco De la Garza**, *ob cit*, p 25.

²⁴ **Charles T. Horngren, et al** (1996), *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*, México, Prentice-Hall Hispanoamericana, p 183.

Cuando el presupuesto se traslada al ámbito de la administración pública, se convierte, además, en un instrumento de carácter normativo en el cual se refleja la voluntad política y económica del órgano ejecutivo y legislativo de la administración. De esta forma, el presupuesto se entiende como “una herramienta que se usa en la planificación y desarrollo de planes futuros: es un medio para el control de gastos, logros y programas y un vehículo para la coordinación de actividades gubernamentales que implican un impacto financiero”.²⁵

El presupuesto a nivel macroeconómico es un instrumento de política en el cual se separa con detalle, para el caso de los recursos públicos, lo siguiente:



En consecuencia, el presupuesto es no sólo una mera enumeración de las cantidades que se autoriza erogar a las diversas autoridades, ordenadas por objetos de gasto, sino también un instrumento administrativo, contable, medible y con finalidades específicas.

Gabino Fraga señala que por gastos públicos debe entenderse los destinados a la satisfacción atribuida al Estado de una necesidad colectiva, por lo cual quedan excluidos los derivados a satisfacer una necesidad individual.²⁶ Es decir, de manera general, por gasto público debe entenderse el conjunto de erogaciones realizadas por el Estado para satisfacer las funciones y servicios públicos en beneficio de la colectividad.

En relación con dicho tema, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) estableció las tesis siguientes:

²⁵ **R.K. Doost** (1984), “Public Versus Private Budgeting. A Comparative Study”, *The Government Accountants Journal*, pp 47-52.

²⁶ **Gabino Fraga** (1968), *Derecho administrativo*, 12a ed, México, Editorial Porrúa, p 270.

Gastos públicos, cuáles lo son. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.²⁷

Gasto público. Del artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, que establece la obligación de los mexicanos 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”, en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de *gasto público*, tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de *gasto público* estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.²⁸

Sin embargo, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia ha establecido que pueden existir gastos públicos “especiales”, pero la condición es que beneficien de manera directa a la colectividad, es decir, no deben destinarse a satisfacer necesidades individuales o personales. Veamos:

Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado al recaudarlos los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, que garantiza que no sean destinados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia —inmanente al gasto público—, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona, ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.²⁹

Por su parte, el art 4o de la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)* señala cuáles son las erogaciones que abarca el gasto público federal, a saber:

²⁷ Tesis aislada **324 762**, 5a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, t LXXVI, p 649.

²⁸ Tesis aislada **179 575**, [2a IX/2005], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXI, enero de 2005, p 605.

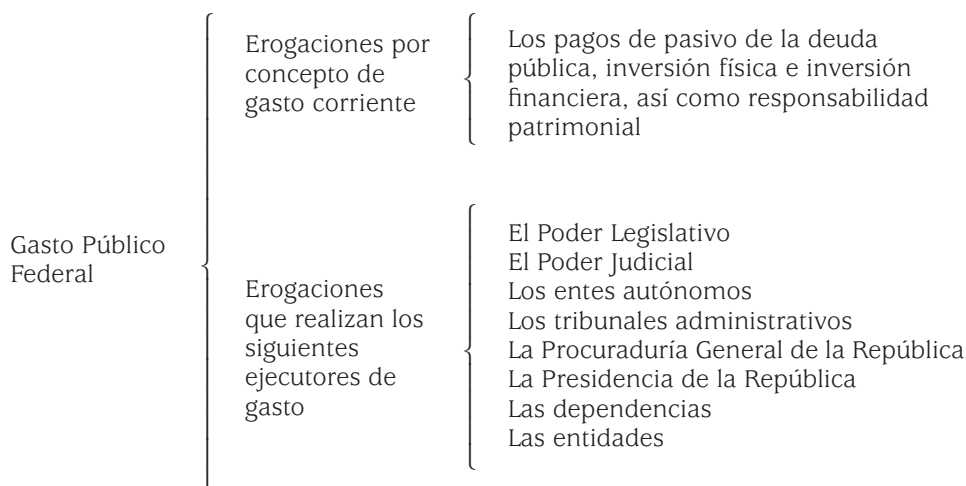
²⁹ Jurisprudencia **167 496** [P./J. 15/2009], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXIX, abril de 2009, p 1 116.

Artículo 4o. *El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública, inversión física, inversión financiera, así como responsabilidad patrimonial que realizan los siguientes ejecutores de gasto:*

- I. *El Poder Legislativo;*
- II. *El Poder Judicial;*
- III. *Los entes autónomos;*
- IV. *Los tribunales administrativos;*
- V. *La Procuraduría General de la República;*
- VI. *La Presidencia de la República;*
- VII. *Las dependencias, y*
- VIII. *Las entidades.*

Los ejecutores de gasto antes mencionados están obligados a rendir cuentas por la administración de los recursos públicos en los términos de la presente ley y demás disposiciones aplicables.³⁰

[...]



Fuente: elaboración propia del autor, de conformidad con el art 4 de la (LFPRH).

En la unidad 3 se estudian con mayor precisión tales conceptos a partir de la idea básica expresada en el desarrollo de este apartado, en el sentido de que el presupuesto es el instrumento que contiene los diversos conceptos de gasto público que conforman las erogaciones nacionales.

³⁰ *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*, publicada en el DOF el 30 de marzo de 2006, última reforma publicada el 30 de diciembre de 2015.

1.7 Planeación en México

Planear es concebir una estructura racional de análisis que contenga elementos informativos y de juicios suficientes y necesarios para fijar prioridades, elegir entre alternativas, establecer objetivos en una línea de tiempo y ordenar las posibles acciones con que éstas pretenden alcanzarse. Planear correctamente implica conocer la aplicación idónea de los recursos disponibles, coordinar esfuerzos y establecer responsabilidades. Una adecuada planeación permite evaluar sistemáticamente los procedimientos, avances y resultados de los programas a que aquélla se sujeta para permitir su adecuada evaluación y en su caso la corrección del desarrollo metodológico de los mismos.³¹ El art 26 constitucional establece la obligación del Estado mexicano de organizar un sistema de planeación democrática del desarrollo nacional que dé —entre otros aspectos— solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y democratización política social y cultural de la Nación.

El sistema de planeación democrática se instituyó en México a partir de la reforma propuesta en 1983 por el entonces presidente **Miguel De la Madrid** al art 26 de la *CPEUM*, reforma que ha derivado hoy en la necesidad de elaborar cada inicio de administración sexenal federal el Plan Nacional de Desarrollo como el documento en el cual se establecen los programas y proyectos relacionados con dicha planeación nacional. De acuerdo con el sentido de la disposición constitucional aludida se formalizó la creación del Sistema Nacional de Planeación, entendido como un conjunto de relaciones que vinculan a las dependencias y entidades de la administración pública federal, estatal y municipal, así como a los organismos descentralizados y aquellos que integran los sectores social y privado, identificando responsabilidades para elaborar los procedimientos que permitan la integración del mencionado plan.

La planeación nacional constituye hoy un imperativo, pues representa la oportunidad de unir las múltiples atribuciones que de forma expresa se señalan al Estado tanto en la Constitución como en las leyes que regulan el proceso de desarrollo económico y social, coordinando los esfuerzos de planeación de los diversos sectores que concurren al desarrollo de la economía nacional, con el propósito de aprovechar los recursos naturales, económicos, sociales y demás con que cuenta la Nación.

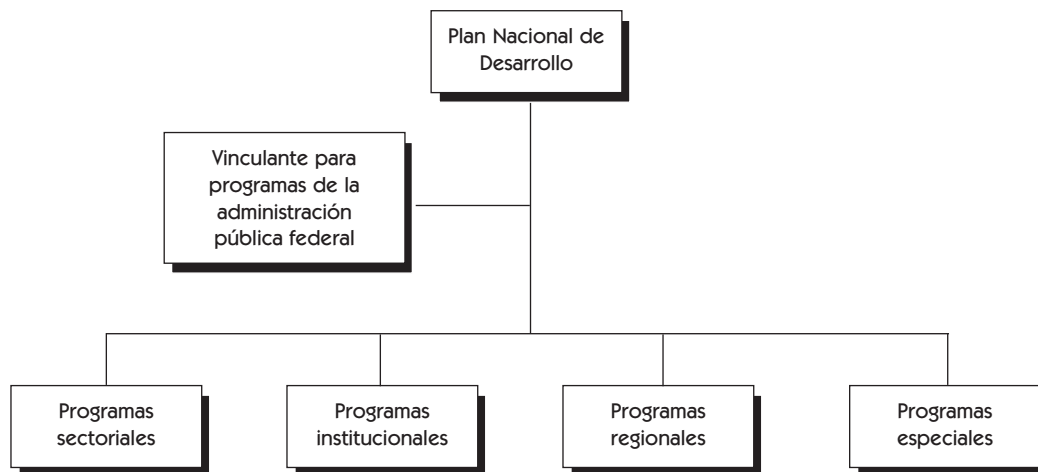
Según **Gonzalo Martner**,³² toda persona que forme parte de un gobierno, una empresa o una familia, ante las múltiples posibilidades de acciones que puede realizar, necesita elegir racionalmente cuáles son las mejores alternativas para

³¹ Cfr **José Sáenz Arroyo** (1981), “Bases constitucionales de la planeación en México” en *Aspectos jurídicos de la planeación en México*, México, Editorial Porrúa, p 1.

³² **Gonzalo Martner** (1998), *Planificación y presupuesto por programas*, 20a ed, México, Siglo XXI Editores, p 8.

realizar los valores finales que se propone. Con ello surge lo que se denomina *planeación*.

En atención a lo preceptuado en el art 3, primer párr de la *Ley de Planeación (LP)*,³⁵ por “planeación nacional de desarrollo” se concibe “la ordenación racional y sistemática de acciones que, con base en el ejercicio de las atribuciones del Ejecutivo Federal en materia de regulación y promoción de la actividad económica, social, política, cultural, de protección al ambiente y aprovechamiento racional de los recursos naturales así como de ordenamiento territorial de los asentamientos humanos y desarrollo urbano, tiene como propósito la transformación de la realidad del país, de conformidad con las normas, principios y objetivos que la propia Constitución y la ley establecen”.



Fuente: elaboración propia del autor, de acuerdo con la *LP*.

Autoevaluación

A. Seleccione la opción correcta:

1. Es uno de los tres momentos de la actividad financiera del Estado:
 - a) Derecho presupuestario
 - b) Obtención de ingresos
 - c) Deuda pública
 - d) Control y evaluación de egresos

³⁵ *Ley de Planeación*, publicada en el *DOF* el 5 de enero de 1983, última reforma publicada en el *DOF* el 28 de noviembre de 2016, consultado el 9 de mayo de 2017 en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lplan.htm>

2. Es el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, así como las relaciones jurídicas que en el ejercicio de dicha actividad se establecen entre los diversos órganos del Estado y entre dichos órganos y los particulares:
- a) Derecho fiscal
 - b) Derecho presupuestario
 - c) Derecho financiero
 - d) Derecho económico
3. Es una de las ramas del derecho con las que se relaciona el derecho financiero:
- a) Derecho ecológico
 - b) Derecho de acceso a la información
 - c) Derecho parlamentario
 - d) Derecho constitucional
4. Son organismos reguladores y supervisores en el sistema financiero mexicano:
- a) Banco de México, SHCP y Comisión Nacional Bancaria y de Valores
 - b) Banco de México y Secretaría de Economía
 - c) Comisión Nacional Bancaria y de Valores y Tribunal Federal de Justicia Administrativa
 - d) Comisión Nacional de Seguros y Fianzas y la Secretaría de Economía

B. Reproduzca la definición de derecho financiero.

C. Señale tres ramas del derecho con las que se relacione el derecho financiero, y explique el por qué.

UNIDAD 2

Órganos encargados de la actividad financiera estatal

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Conocerá y comprenderá qué es el fisco, el erario y la hacienda pública, a fin de establecer cuáles son los órganos encargados de la actividad financiera estatal, precisando el régimen de facultades expresas que norma las funciones públicas a cargo de cada uno de los órganos del Estado, dentro de cada ámbito de gobierno; así como las atribuciones a cargo de cada Secretaría de Estado involucrada de manera directa en la actividad financiera, delimitando la naturaleza jurídica y la participación de los órganos fiscales autónomos.
- Identificará, examinará y explicará las instituciones fundamentales del derecho financiero mexicano, entender qué es la actividad financiera, cómo se integra, así como conocer la composición constitucional de la hacienda pública, todos ellos como piezas claves e importantes para el Estado moderno recibiendo el nombre de “actividad financiera”.

continúa

continuación

- Comprenderá las bases teóricas sobre el concepto de la actividad financiera del Estado y los elementos que lo integran. Asimismo, podrá explicar la composición constitucional y el campo de acción de la hacienda pública federal, estatal y municipal; como también las consecuencias de la organización constitucional de la hacienda pública en el plano internacional y nacional. Finalmente, podrá explicar la composición y el campo de acción del servicio de tesorería y los órganos fiscales autónomos federales.

2.1 Noción de fisco

El origen de la palabra *fisco* se encuentra en el vocablo latino *fiscus*, utilizado entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (rey o emperador) en contraposición al erario, que era el tesoro del Estado o el tesoro público que se destinaba a las obligaciones del Estado; posteriormente se hizo extensivo el término *fisco* para comprender el tesoro del Estado también cuando los príncipes llegaron a tener disposición del tesoro público.¹ En una acepción moderna del vocablo, cabe decir que recibe el nombre de fisco “el Estado considerado como titular de la hacienda pública y por lo mismo con derecho a exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y con obligación de cubrir las que resulten a su cargo”.²

En relación con este tema, la SCJN sostuvo de manera reiterada el criterio que a continuación se transcribe:

Fisco. Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al fisco; y fisco significa, entre nosotros, la parte de la hacienda pública que se forma con las contribuciones, impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención, por mandato legal, en la cuestación, dándose el caso de que haya autoridades hacendarias que no son autoridades fiscales, pues aun cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestación, que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el carácter de autoridad hacendaria, el género y el de autoridad fiscal la especie.³

Así, la noción de fisco incluye no sólo al erario, entendido como el tesoro público,⁴ sino también la hacienda pública. Por tanto, el fisco hace referencia al pa-

¹ Sergio Francisco De la Garza (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 81.

² Ernesto Flores Zavala (1961), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 5a, ed, México, Editorial Porrúa, p 19.

³ Tesis aislada 336 192, 5a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, t XLI, p 945.

⁴ Rafael De Pina Vara (2006), *Diccionario de derecho*, 35a ed, México, Editorial Porrúa, p 271.

trrimonio del Estado constituido por los bienes que le son propios y por las rentas o beneficios económicos provenientes de sus diversas fuentes de ingresos.⁵

2.2 Erario y hacienda pública

Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de erario al tesoro público o del Estado. A su vez, la voz *hacienda* tiene su origen en el verbo latino *facera*, aun cuando algunos autores afirman que se deriva del árabe *ckásena*, el cual significa cámara del tesoro.⁶ El adjetivo *pública* significa la vida económica de los entes públicos —en sentido estricto conformado hoy por el conjunto de ingresos y gastos de las entidades públicas—, concepto que en una versión más moderna se complementa con el destino del gasto, es decir, con los fines que el Estado persigue en el ejercicio de sus funciones.

Ernesto Flores Zavala dice al respecto que por hacienda pública se debe entender “el conjunto de bienes que una entidad pública (Federación, estados y municipios) posee en un momento dado para la realización de sus atribuciones, así como de las deudas que son a su cargo por el mismo motivo”.⁷

La hacienda pública también puede conceptualizarse como el “conjunto de órganos y personas del Estado y de las administraciones públicas que tienen como función la obtención de los ingresos públicos a través de diversos procedimientos y la gestión, administración y ordenación de los mismos con vistas a que sean destinados a realizar gastos públicos”.⁸

2.3 Normas generales para las secretarías de Estado

A continuación se analiza brevemente el marco normativo que rige las facultades de ciertos órganos gubernamentales, en particular el de las secretarías de Estado vinculadas con las actividades financieras públicas, así como aquellas que integran el sector paraestatal y su importancia en esta materia.

En primer término es oportuno señalar que el primer párr del art 90 de la *CPEUM*,⁹ dispone lo siguiente:

⁵ *Ibidem*, p 292.

⁶ Cfr **Hipólito Rossy** (1959), *Instituciones de derecho financiero*, Editorial Bosch, Barcelona, p 20.

⁷ **Ernesto Flores Zavala**, *ob cit*, p 19.

⁸ **Luis Manuel Alonso González**, *et al* (2013), *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 2a ed, Barcelona, Editorial Atelier Libros Jurídicos, Colección Manuales universitarios, p 28.

⁹ *CPEUM*, publicada en el *DOF* el 5 de febrero de 1917; última reforma publicada el 24 de enero de 2017.

Artículo 90. *La Administración Pública Federal será centralizada y paraestatal conforme a la Ley Orgánica que expida el Congreso, que distribuirá los negocios del orden administrativo de la Federación que estarán a cargo de las Secretarías de Estado y definirá las bases generales de creación de las entidades paraestatales y la intervención del Ejecutivo Federal en su operación.*

[...]

De acuerdo con el texto aludido, las Secretarías de Estado forman parte de la Administración Pública Federal, las cuales —en alusión al precepto constitucional citado y en concordancia con el art 1o, segundo párr de la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF)*— integra junto con la Oficina de la Presidencia de la República, la Consejería Jurídica del Ejecutivo Federal y los órganos reguladores coordinados, la Administración Pública Centralizada.

Todas las secretarías de Estado tienen un rango igual, por lo que entre ellas no hay preeminencia; sin embargo, por acuerdo del Presidente de la República, la Secretaría de Gobernación coordinará las acciones de la administración pública federal para cumplir sus acuerdos y órdenes.¹⁰ Los titulares de las secretarías ejercen las funciones de su competencia por acuerdo del Presidente de la República,¹¹ quien es finalmente el responsable del desempeño de los secretarios de despacho y puede, en consecuencia, sustituirlos de manera libre.

Los reglamentos, decretos y acuerdos expedidos por el Presidente de la República, para su validez y observancia constitucionales, deberán ir firmados por el secretario de Estado respectivo y cuando se refieran a asuntos de la competencia de dos o más secretarías deberán refrendar todos los titulares de éstas, pero si se trata de los decretos promulgatorios de las leyes o decretos expedidos por el Congreso de la Unión, sólo se requerirá el refrendo del titular de la Secretaría de Gobernación.¹²

Lo transcrito se refiere al refrendo de los secretarios de Estado, el cual se hace sólo respecto a los actos del Presidente de la República. Mediante este acto, los secretarios de Estado concurren a la formación de actos del titular de la administración pública y se corresponsabilizan mediante su firma en los ordenamientos que expide. El art 92 constitucional establece esta institución en los términos siguientes:

Artículo 92. *Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el secretario de Estado a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidos.*

¹⁰ Art 10 de la *LOAPF*, publicada en el *DOF* el 29 de diciembre de 1976; última reforma publicada el 19 de diciembre de 2016.

¹¹ Art 11 de la *LOAPF*.

¹² Art 13 de la *LOAPF*.

Al frente de cada secretaría habrá un secretario de Estado, quien para el despacho de los asuntos de su competencia se auxiliará con los subsecretarios, oficial mayor, directores, subdirectores, jefes y subjefes de departamento, oficina, sección y mesa, y con los demás funcionarios que establezcan el reglamento interior respectivo y otras disposiciones legales.¹³

Para cada secretaría, el Presidente de la República debe expedir un reglamento interior en el cual se determinen las atribuciones de las unidades administrativas, así como la forma en la que los titulares pueden ser suplidos en sus ausencias.¹⁴ En cada secretaría, el titular debe expedir manuales de organización, de procedimientos y de servicios al público necesarios para su funcionamiento, los cuales deberán contener información respecto a la estructura orgánica de la dependencia y las funciones de sus unidades administrativas, así como acerca de los sistemas de comunicación y coordinación y los principales procedimientos administrativos que se establezcan. Los manuales y demás instrumentos de apoyo administrativo interno deberán mantenerse permanentemente actualizados, así como regularse servicios de apoyo administrativo en materia de planeación, programación, presupuesto, informática, estadística, recursos humanos y materiales, contabilidad, fiscalización, archivo y los demás que sean necesarios.¹⁵

2.4 Atribuciones de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

En el estudio de las finanzas públicas nacionales es evidente que la dependencia del Gobierno Federal que adquiere importancia estratégica en el diseño, puesta en marcha y manejo de los recursos financieros de los que dispone el Estado mexicano para el cumplimiento de sus fines es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. De acuerdo con el art 31 de la *LOAPF*, le corresponde el despacho de los asuntos siguientes:

Artículo 31. *A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

- I. *Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el Plan Nacional correspondiente;*
- II. *Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Gobierno del Distrito Federal (hoy CDMX) y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal;*

¹³ Art 14 de la *LOAPF*.

¹⁴ Art 18 de la *LOAPF*.

¹⁵ Arts 19 y 20 de la *LOAPF*.

- III. *Estudiar y formular los proyectos de leyes y disposiciones fiscales y de las leyes de ingresos de la Federación y del Gobierno del Distrito Federal (hoy CDMX);*
- IV. *(Se deroga).*
- V. *Manejar la deuda pública de la Federación y del Gobierno del Distrito Federal;*
- VI. *Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público;*
- VII. *Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país que comprende al Banco Central, a la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito;¹⁶*
- VIII. *Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, fianzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito;*
- IX. *Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes y administrar su aplicación en los casos en que le competa a otra Secretaría;*
- X. *Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o bien, las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Economía y con la participación de las dependencias que correspondan;*
- XI. *Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;*
- XII. *Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección;*
- XIII. *Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;*
- XIV. *Proyectar y calcular los egresos del Gobierno Federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional;*
- XV. *Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación y presentarlos a la consideración del Presidente de la República;*
- XVI. *Normar, autorizar y evaluar los programas de inversión pública de la administración pública federal;*
- XVII. *Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera el control y la evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los programas y presupuestos de egresos, así como presidir las instancias de coordinación que establezca el Ejecutivo federal para dar seguimiento al gasto público y sus resultados;*
- XVIII. *Formular la cuenta anual de la hacienda pública federal;*
- XIX. *Coordinar la evaluación que permita conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales, así como concertar con las dependencias y entidades de la administración pública federal la validación de los indicadores estratégicos, en los términos de las disposiciones aplicables;*
- XX. *Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para la formulación del Informe Presidencial e integrar dicha documentación;*
- XXI. *Establecer normas, políticas y lineamientos en materia de desincorporación de activos de la administración pública federal;*
- XXII. *(Se deroga.)*

¹⁶ De conformidad con el artículo Décimoctavo Transitorio de la *Ley del Banco de México*, publicada en el *DOF* el 23 de diciembre de 1993: “Se deja sin efecto, en lo referente al Banco de México, lo previsto en la fracción VII del artículo 31 de la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*”.

- XXIII. Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación;
- XXIV. Ejercer el control presupuestario de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro;
- XXV. (Se deroga.)
- XXVI. (Se deroga.)
- XXVII. (Se deroga.)
- XXVIII. (Se deroga.)
- XXIX. Conducir la política inmobiliaria de la administración pública federal, salvo por lo que se refiere a las playas, zona federal marítimo-terrestre, terrenos ganados al mar o cualquier depósito de aguas marítimas y demás zonas federales; administrar los inmuebles de propiedad federal cuando no estén asignados a alguna dependencia o entidad, así como llevar el registro público de la propiedad inmobiliaria federal y el inventario general correspondiente;
- XXX. Regular la adquisición, arrendamiento, enajenación, destino o afectación de los bienes inmuebles de la administración pública federal y, en su caso, representar el interés de la Federación; expedir las normas y procedimientos para la formulación de inventarios, para la realización y actualización de los avalúos sobre dichos bienes, así como expedir normas técnicas, autorizar y, en su caso, proyectar, construir, rehabilitar, conservar o administrar, directamente o a través de terceros, los edificios públicos y, en general, los bienes inmuebles de la Federación;
- XXXI. (Se deroga.)
- XXXII. (Se deroga.)
- XXXIII. Reivindicar los bienes propiedad de la Nación en los términos de las disposiciones aplicables, y
- XXXIV. Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

El *Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público* se publicó en el *DOF* el 11 de septiembre de 1996, reglamento en el cual se establecen quiénes son los funcionarios y las unidades administrativas que interesan a la materia financiera con que cuenta dicha secretaría, a saber:

A. Servidores públicos:

- I. Subsecretario de Hacienda y Crédito Público;
- II. Subsecretario de ingresos;
- III. Subsecretario de egresos;
- IV. Oficial mayor;
- V. Procurador fiscal de la Federación, y
- VI. Tesorero de la Federación.

B. Unidades administrativas centrales:

- I. Unidad de Comunicación Social y Vocero;
- I bis. Unidad de Productividad Económica;

- II. Unidad de Inteligencia Financiera;
- III. Unidad de Planeación Económica de la Hacienda Pública;
- IV. Unidad de Crédito Público;
- V. Unidad de Banca de Desarrollo;
- VI. Unidad de Banca, Valores y Ahorro;
- VII. Unidad de Seguros, Pensiones y Seguridad Social;
- VIII. Unidad de Asuntos Internacionales de Hacienda;
- IX. Unidad de Política de Ingresos no Tributarios;
- X. Unidad de Política de Ingresos Tributarios;
- XI. Unidad de Legislación Tributaria;
- XII. Unidad de Coordinación con Entidades Federativas;
- XII *bis*. Unidad de Ingresos sobre Hidrocarburos;
- XIII. Unidad de Inversiones;
- XIV. Unidad de Política y Control Presupuestario;
- XV. Unidad de Evaluación del Desempeño;
- XVI. Unidad de Contabilidad Gubernamental;
- XVII. Dirección General de Programación y Presupuesto A;
- XVIII. Dirección General de Programación y Presupuesto B;
- XIX. Dirección General Jurídica de Egresos;
- XX. Dirección General de Recursos Financieros;
- XXI. Dirección General de Recursos Humanos;
- XXII. Dirección General de Recursos Materiales, Obra Pública y Servicios Generales;
- XXIII. Dirección General Adjunta de Adquisiciones y Contratación de Servicios;
- XXIV. Dirección General de Talleres de Impresión de Estampillas y Valores;
- XXV. Dirección General de Promoción Cultural y Acervo Patrimonial;
- XXVI. Dirección General de Tecnologías y Seguridad de la Información;
- XXVI *bis*. Conservaduría de Palacio Nacional;
- XXVI *ter*. Unidad de Igualdad de Género;
- XXVII. Subprocuraduría Fiscal Federal de Legislación y Consulta;
- XXVIII. Subprocuraduría Fiscal Federal de Amparos;
- XXIX. Subprocuraduría Fiscal Federal de Asuntos Financieros;
- XXX. Subprocuraduría Fiscal Federal de Investigaciones;
- XXXI. Subtesorería de Operación;
- XXXII. Subtesorería de Contabilidad y Control Operativo;
- XXXIII. Unidad de Vigilancia de Fondos y Valores, y
- XXXIV. Dirección General de Asuntos Jurídicos

Las unidades, las subprocuradurías, las subtesorerías y las direcciones generales están integradas por jefes de unidad, subprocuradores, subtesoreros, directores generales, secretarios técnicos, directores generales adjuntos, directores, subdirec-

tores, jefes de Departamento, de Oficina, de Sección y de Mesa, coordinadores, supervisores, auditores, ayudantes de auditor y los demás servidores públicos que señala el reglamento, así como el demás personal que las necesidades del servicio requiera.

Aunado a lo anterior, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cuenta con un órgano interno de control, que se rige conforme a lo dispuesto por el art 98-A de dicho ordenamiento.¹⁷ Como se advierte el desempeño de la SHCP es crucial para lograr eficaz y oportunamente las metas de desarrollo económico nacional, pues a esta dependencia le corresponden tanto la función de la recaudación de los recursos financieros como la planeación y ejecución del gasto público, actividades que en conjunto determinan en una medida importante la posibilidad de que el Estado realmente alcance las metas propuestas y los objetivos trazados por el gobierno en el ejercicio de las funciones públicas.

2.5 Atribuciones de la Secretaría de Energía

El manejo de los recursos naturales —particularmente aquellos vinculados con el sector energético— ha cobrado relevancia mundial y en México de manera especial a partir de la década de 1980 cuando nuestro país se convirtió en un importante productor de petróleo crudo como consecuencia del descubrimiento de un yacimiento súper gigante conocido como *Cantarell* ubicado en la zona del mar de Campeche. A partir de entonces, la función del gobierno federal y la necesidad de regular de manera más señalada los temas relacionados con el uso de los recursos nacionales estratégicos se ha hecho más evidente y necesaria. De ahí que el desempeño de una secretaría de Estado como la Secretaría de Energía en el contexto nacional constituya un sector de importancia más que relevante pues finalmente corresponde al gobierno federal regular la política nacional en el manejo de los recursos naturales.

El *Reglamento Interior de la Secretaría de Energía (RISE)* se publicó en el *DOF* el 31 de octubre de 2014 y tiene a su cargo el ejercicio de las atribuciones que le confieren la *LOAPF* y demás legislación aplicable, así como los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.¹⁸

La Secretaría de Energía tiene gran importancia desde el punto de vista del derecho patrimonial del Estado, ya que regula el manejo del patrimonio estatal minero y petrolero, los cuales son de gran incidencia en el ingreso y en el gasto público. Dicha dependencia y gubernamental tiene, entre otras, las siguientes atribuciones en materia financiera de acuerdo con el art 33 de la *LOAPF*:

¹⁷ El art 2o del *Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (RISHCP)* se publicó en el *DOF* el 11 de septiembre de 1996; última reforma publicada el 30 de marzo de 2016.

¹⁸ Art 1o del *Reglamento Interior de la Secretaría de Energía (RISE)*.

Artículo 33. *A la Secretaría de Energía corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

- I. *Establecer, conducir y coordinar la política energética del país, así como supervisar su cumplimiento con prioridad en la seguridad y diversificación energéticas, el ahorro de energía y la protección del medio ambiente, para lo cual podrá, entre otras acciones y en términos de las disposiciones aplicables, coordinar, realizar y promover programas, proyectos, estudios e investigaciones sobre las materias de su competencia;*
- II. *Ejercer los derechos de la Nación en materia de petróleo y todos los carburos de hidrógeno sólidos, líquidos y gaseosos; de minerales radiactivos; así como respecto del aprovechamiento de los bienes y recursos naturales que se requieran para generar, transmitir, distribuir, comercializar y abastecer energía eléctrica;*
- [...]
- IV. *Promover que la participación de los particulares en las actividades del sector sea en los términos de la legislación y de las disposiciones aplicables;*
- V. *Llevar a cabo la planeación energética a mediano y largo plazos, así como fijar las directrices económicas y sociales para el sector energético nacional, conforme a las disposiciones aplicables.*
- [...]
- VII. *En materia de la industria de hidrocarburos: otorgar y revocar las asignaciones a que se refiere el artículo 27 constitucional; establecer los lineamientos técnicos que deberán observarse en el proceso de licitación; el diseño técnico de los contratos; establecer las áreas que podrán ser objeto de asignaciones y contratos; así como adjudicar asignaciones y otorgar permisos para el tratamiento y refinación del petróleo, y el procesamiento de gas natural;*
- [...]
- IX. *Otorgar, negar, modificar y revocar asignaciones y contratos para exploración y extracción de minerales radiactivos;*
- X. *Promover el ahorro de energía, regular y, en su caso, expedir normas oficiales mexicanas sobre eficiencia energética, así como realizar y apoyar estudios e investigaciones sobre ahorro de energía, estructuras, costos, proyectos, mercados, precios y tarifas, activos, procedimientos, reglas, normas y demás aspectos relacionados;*
- XI. *Regular y promover el desarrollo y uso de fuentes de energía alternas a los hidrocarburos, así como energías renovables y proponer, en su caso, los estímulos correspondientes;*
- XV. *Establecer la regulación en materia de registros de reconocimiento, permisos de exploración o concesiones, según sea el caso, para la explotación de áreas con potencial geotérmico, y supervisar su debido cumplimiento;*
- XVI. *Proponer al titular del Ejecutivo federal el establecimiento de zonas de salvaguarda de hidrocarburos;*
- XVII. *Proponer al titular del Ejecutivo federal la plataforma anual de producción de petróleo y de gas, con base en las reservas probadas y los recursos disponibles, dando prioridad a la seguridad energética del país;*
- XXII. *Realizar visitas de inspección y verificación a las instalaciones de las entidades paraestatales con actividades en el sector y, en general, a toda persona física o moral que realice cualquiera de las actividades principales, auxiliares o conexas a que se refieren las leyes señaladas en la fracción anterior;*

- XXIV. *Iniciar, tramitar y resolver procedimientos administrativos e imponer las sanciones que correspondan, en términos de las disposiciones aplicables;*
 - XXV. *Fomentar y vigilar un adecuado suministro de los combustibles en el territorio nacional [Fracción reformada];*
 - XXVI. *Revisar y, en su caso, autorizar las reglas de operación del mercado eléctrico mayorista y emitir disposiciones administrativas de carácter general que permitan su vigilancia;*
 - XXVIII. *Verificar el cumplimiento de la regulación que emita para la industria eléctrica y demás disposiciones administrativas aplicables, realizar visitas de verificación, requerir a las personas físicas y morales con actividades en el sector la información que permita conocer el desempeño de la industria eléctrica y dictar las medidas que resulten aplicables, conforme a la Ley de la Industria Eléctrica;*
- [...]

Como se advierte, la Secretaría de Energía es la dependencia encargada de conducir la política energética del país y que ésta se lleve a cabo dentro del marco constitucional, garantizando el suministro competitivo, suficiente, de alta calidad, económicamente viable y ambientalmente sustentable de energéticos que requiere el desarrollo de la vida nacional y que con ello la población cuente con acceso pleno a los insumos energéticos, a precios competitivos, con empresas públicas y privadas de calidad mundial, operando dentro de un marco legal y regulatorio adecuado.¹⁹

2.6 Secretaría de la Función Pública

Conjuntamente con la administración de los recursos financieros del Estado ha sido creciente la necesidad de contar con un esquema jurídico administrativo de vigilancia en el ejercicio del gasto público y en su adecuado y oportuno ejercicio. De hecho, una parte fundamental de la actividad financiera del Estado la constituye la vigilancia en el ejercicio del gasto, la cual se realiza en el ámbito del Poder Ejecutivo de la Unión mediante la Secretaría de la Función Pública, dependencia que —entre otras atribuciones— debe vigilar que los servidores públicos se conduzcan con probidad y honradez en el manejo y administración de los recursos públicos, como dispone el art 134 de la Constitución. La reciente creación del Sistema Nacional Anticorrupción da a esta secretaría un papel fundamental como garante de la transparencia en el uso de los recursos financieros del Estado frente a la sociedad, la cual, sobre todo en tiempos recientes, ha sido un reclamo prácticamente de todos los sectores sociales, es decir, que los recursos públicos se usen, pero de forma adecuada.

La Secretaría de la Función Pública, como dependencia del Poder Ejecutivo federal, tiene a su cargo el desempeño de las atribuciones y facultades que le enco-

¹⁹ Secretaría de Energía (en línea). Disponible en: <https://www.gob.mx/sener/que-hacemos> (consultado el 7 de junio de 2017).

miendan la *LOAPF*, la *Ley Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos (LFRASP)* y demás ordenamientos legales aplicables en la materia, la *Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público (LAASSP)*, la *Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas (LOPSRM)*, la *Ley General de Bienes Nacionales (LGBN)*, la *Ley del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal (LSPCAPF)*, la *LFPRH* y otras leyes, reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente de la República.²⁰

En otras palabras, la Secretaría de la Función Pública vigila las actividades de los servidores públicos federales, determina la política de compras de la Federación, audita el gasto de recursos federales y coordina a los órganos internos de control en cada dependencia federal, entre otras funciones. De acuerdo con el art 37 de la *LOAPF*, le corresponde el despacho de lo siguiente:

Artículo 37. *A la Secretaría de la Función Pública corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

- I. *Organizar y coordinar el sistema de control interno y la evaluación de la gestión gubernamental; inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos, así como concertar con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y validar los indicadores para la evaluación de la gestión gubernamental, en los términos de las disposiciones aplicables;*
- II. *Expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos de control interno de la Administración pública federal, para lo cual podrá requerir de las dependencias competentes la expedición de normas complementarias para el ejercicio del control administrativo. Lo anterior, sin menoscabo de las bases y principios de coordinación y recomendaciones emitidas por el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción;*
- III. *Vigilar, en colaboración con las autoridades que integren el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, el cumplimiento de las normas de control interno y fiscalización, así como asesorar y apoyar a los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;*
- IV. *Coordinar y supervisar el sistema de control interno, establecer las bases generales para la realización de auditorías internas, transversales y externas; expedir las normas que regulen los instrumentos y procedimientos en dichas materias en las dependencias y entidades de la administración pública federal y en la Procuraduría General de la República, así como realizar las auditorías que se requieran en éstas, en sustitución o apoyo de sus propios órganos internos de control;*
- V. *Vigilar el cumplimiento, por parte de las dependencias y entidades de la administración pública federal y de la Procuraduría General de la República, de las disposiciones en materia de planeación, presupuestación, ingresos, financiamiento, inversión, deuda y patrimonio;*

²⁰ Art 1o del *Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública (RISFP)*, publicado en el *DOF* el 15 de abril de 2009.

- VI. *Organizar y coordinar el desarrollo administrativo integral en las dependencias y entidades de la administración pública federal y emitir las normas para que los recursos humanos, patrimoniales y los procedimientos técnicos de la misma sean aprovechados y aplicados, respectivamente, con criterios de eficacia, legalidad, eficiencia y simplificación administrativa; así como realizar o encomendar las investigaciones, estudios y análisis necesarios sobre estas materias;*
- VII. *Conducir las políticas, establecer las normas y emitir las autorizaciones y criterios correspondientes en materia de planeación y administración de recursos humanos, contratación del personal, Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal, estructuras orgánicas y ocupacionales, de conformidad con las respectivas normas de control de gasto en materia de servicios personales;*
- VIII. *Realizar, por sí o a solicitud de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o la coordinadora de sector correspondiente, auditorías, revisiones y evaluaciones a las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con el objeto de examinar, fiscalizar y promover la eficiencia y legalidad en su gestión y encargo;*
- IX. *Fiscalizar directamente o a través de los órganos internos de control que las dependencias y entidades de la administración pública federal y la Procuraduría General de la República cumplan con las normas y disposiciones en materia de sistemas de registro y contabilidad, contratación y remuneraciones de personal, contratación de adquisiciones, arrendamientos, arrendamiento financiero, servicios y ejecución de obra pública, conservación, uso, destino, afectación, enajenación y baja de bienes muebles e inmuebles, almacenes y demás activos y recursos materiales de la administración pública federal;*
- X. *Designar y remover a los auditores externos de las entidades, así como normar y controlar su desempeño;*
- XI. *Designar y remover para el mejor desarrollo del sistema de control y evaluación de la gestión gubernamentales, delegados de la propia secretaría ante las dependencias y órganos desconcentrados de la administración pública federal centralizada y comisarios públicos de los órganos de vigilancia de las entidades de la administración pública paraestatal y de la Procuraduría General de la República, así como normar y controlar su desempeño;*
- XII. *Designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la administración pública federal y de la Procuraduría General de la República, así como de las unidades administrativas equivalentes en las empresas productivas del Estado, quienes dependerán jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de la Función Pública; asimismo, designar y remover a los titulares de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de los citados órganos internos de control, quienes tendrán el carácter de autoridad y realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan en la esfera administrativa y ante los tribunales federales, representando al titular de dicha secretaría;*
- XIII. *Colaborar en el marco del Sistema Nacional Anticorrupción y del Sistema Nacional de Fiscalización en el establecimiento de las bases y principios de coordinación necesarios, que permitan el mejor cumplimiento de las responsabilidades de sus integrantes;*
- XIV. *Implementar las acciones que acuerde el Sistema Nacional Anticorrupción, en términos de las disposiciones aplicables;*

- XV. *Informar periódicamente al Comité Coordinador del Sistema Nacional Anti-corrupción, así como al Ejecutivo federal sobre el resultado de la evaluación respecto de la gestión de las dependencias y entidades de la administración pública federal y de la Procuraduría General de la República, así como del resultado de la revisión del ingreso, manejo, custodia y ejercicio de recursos públicos federales, y promover ante las autoridades competentes las acciones que procedan para corregir las irregularidades detectadas;*
- XVI. *Llevar y normar el registro de servidores públicos de la administración pública federal, recibir y registrar las declaraciones patrimoniales y de intereses que deban presentar, así como verificar su contenido mediante las investigaciones que resulten pertinentes de acuerdo con las disposiciones aplicables. También registrará la información sobre las sanciones administrativas que, en su caso, les hayan sido impuestas;*
- XVII. *Atender las quejas e inconformidades que presenten los particulares con motivo de convenios o contratos que celebren con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, salvo los casos en que otras leyes establezcan procedimientos de impugnación diferentes;*
- XVIII. *Conocer e investigar las conductas de los servidores públicos de la administración pública federal que puedan constituir responsabilidades administrativas, así como sustanciar los procedimientos correspondientes conforme a lo establecido en la Ley General de Responsabilidades Administrativas por sí o por conducto de los órganos internos de control que correspondan a cada área de la Administración Pública Federal; para lo cual podrán aplicar las sanciones que correspondan en los casos que no sean de la competencia del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y, cuando se trate de faltas administrativas graves, ejercer la acción de responsabilidad ante ese tribunal, así como presentar las denuncias correspondientes ante la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción y ante otras autoridades competentes, en términos de las disposiciones aplicables;*
- XIX. *Establecer mecanismos internos para la administración pública federal que prevengan actos u omisiones que pudieran constituir responsabilidades administrativas;*
- XX. *Aprobar y registrar las estructuras orgánicas y ocupacionales de las dependencias y entidades de la administración pública federal y de la Procuraduría General de la República y sus modificaciones, previo dictamen presupuestal favorable de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público;*
- XXI. *Establecer y conducir la política general de las contrataciones públicas reguladas por la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público y la Ley de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas, propiciando las mejores condiciones de contratación conforme a los principios de eficiencia, eficacia, economía, transparencia, imparcialidad y honradez; emitir las normas, lineamientos, manuales, procedimientos y demás instrumentos análogos que se requieran en materia de dichas contrataciones públicas; proporcionar, en su caso, asesoría normativa con carácter preventivo en los procedimientos de contratación regulados por las mencionadas leyes que realicen las dependencias y entidades de la administración pública federal y promover, con la intervención que corresponda a otras dependencias de la administración pública federal, la coordinación y cooperación con los Poderes de la Unión, los*

órganos constitucionales autónomos, las entidades federativas y demás entes públicos encargados de regímenes de contratación pública, con excepción de las empresas productivas del Estado, a efecto de propiciar en lo procedente la homologación de políticas, normativas y criterios en materia de contrataciones públicas, que permita contar con un sistema de contrataciones públicas articulado a nivel nacional;

- XXII. Definir la política de gobierno digital, gobierno abierto y datos abiertos en el ámbito de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal;
- XXIII. Formular y conducir, en apego y de conformidad con las bases de coordinación que establezca el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, la política general de la administración pública federal para establecer acciones que propicien la integridad y la transparencia en la gestión pública, la rendición de cuentas y el acceso por parte de los particulares a la información que aquélla genere, así como promover dichas acciones hacia la sociedad;
- XXIV. Ejercer las facultades que la Constitución otorga a los órganos internos de control para revisar, mediante las auditorías a que se refiere el presente artículo, el ingreso, manejo, custodia y ejercicio de recursos públicos federales;
- XXV. Implementar las políticas de coordinación que promueva el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, en materia de combate a la corrupción en la Administración Pública Federal;
- XXVI. Emitir normas, lineamientos específicos y manuales que, dentro del ámbito de su competencia, integren disposiciones y criterios que impulsen la simplificación administrativa, para lo cual deberán tomar en consideración las bases y principios de coordinación y recomendaciones generales que emita el Comité Coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción;
- XXVII. Seleccionar a los integrantes de los órganos internos de control, garantizando la igualdad de oportunidades en el acceso a la función pública, atrayendo a los mejores candidatos para ocupar los puestos, a través de procedimientos transparentes, objetivos y equitativos;
- XXVIII. Emitir el Código de Ética de los servidores públicos del gobierno federal y las Reglas de Integridad para el ejercicio de la función pública, y
- XXIX. Las demás que le encomienden expresamente las leyes y reglamentos.

El nombramiento del secretario de la Función Pública que somete el Presidente de la República a ratificación del Senado de la República deberá estar acompañado de la declaración de interés de la persona propuesta, en los términos previstos en la *Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA)*.

Como se observa, la Secretaría de la Función Pública se constituye hoy como el auditor interno respecto al manejo de los recursos que ejercen las diferentes dependencias del gobierno federal que forman parte del ámbito de acción del Poder Ejecutivo. No obstante, esta función de fiscalización al ejercicio del gasto público no es la única que constitucionalmente se ha determinado en referencia a la procuración del uso transparente de los recursos financieros del Estado. La Auditoría Superior de la Federación ejerce la importantísima función de la fiscalización superior de los recursos aprobados en el *Presupuesto de Egresos de la Federación* y audita la cuenta pública, previamente a su aprobación por la Cámara de Diputados.

Mucho se ha criticado el papel que desempeñan los organismos encargados de la vigilancia en el uso correcto de los recursos con que cuenta el Estado, en especial por la escasez de estos y el creciente volumen de necesidades que se deben atender. Probablemente habrá que seguir revisando con mayor acuciosidad el uso y destino responsable de los recursos y no sólo castigar a los servidores públicos que hagan mal uso de ellos, sino también generar esquemas jurídicos que den seguridad en su operación y sobre todo certeza en la correcta aplicación de los recursos.

La falta de efectividad de las instituciones encargadas de prevenir, investigar y sancionar los actos de corrupción en México es la justificación para crear instancias que se encarguen de investigar y sancionar de manera coordinada las faltas administrativas de servidores públicos y actos de particulares que se encuentren vinculados con dichas faltas.

Al respecto, la idea de **Alfredo Hurtado Cisneros**²¹ en el sentido de que “se debe impulsar la creación de un órgano constitucional que controle el actuar de los servidores públicos, con autonomía plena y alta especialización”, resulta atinada si se considera que la exposición de motivos de la legislación secundaria al Sistema Nacional Anticorrupción (SNAC) se basó en la idea de crear un sistema coordinado de diversas instituciones encargadas de la investigación de actos de corrupción y dotar a un organismo jurisdiccional con autonomía para emitir sus resoluciones (determinar responsabilidades administrativas e imponer sanciones).

Al inicio de la actual administración se anunció la sustitución de la Secretaría de la Función Pública por un órgano encargado de combatir la corrupción. En dicha propuesta se plasmó el Pacto por México, que incluyó en el Compromiso 85 la creación de un sistema nacional contra la corrupción. Este cambio, incluyó una reforma constitucional que pretendía poner en marcha una comisión nacional y comisiones estatales con facultades de prevención, investigación, sanción, comisión nacional y comisiones estatales con facultades de prevención, investigación, sanción administrativa y denuncia ante las autoridades competentes por actos de corrupción.²²

El Órgano Nacional Anticorrupción es la propuesta de la actual administración a fin de crear una institución que realice acciones de auditoría y vigilancia de la administración pública federal, que sustituya a la Secretaría de la Función Pública.

Según el concepto de **Arely Gómez González**, secretaria de la Función Pública:²³

- El SNAC es una creación y el resultado de un esfuerzo colectivo de numerosos actores políticos, institucionales y ciudadanos.

²¹ **Alfredo Hurtado Cisneros** (2005), *El sistema de responsabilidades de los servidores públicos en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, Serie de Estudios Jurídicos, núm 268, p 12.

²² Pacto por México. Disponible en: www.indetec.gob.mx/Publicaciones/Pacto_Por_Mexico_2012.pdf (consultado el 9 de septiembre de 2014).

²³ Foro Global sobre Anticorrupción e Integridad de la OCDE, París, 30 al 31 de marzo de 2017.

- Se caracteriza porque pone en el centro al ciudadano, pues el SNAC es encabezado por una reconocida figura de la sociedad civil.
- Renueva el papel que desempeña la ética mediante códigos de conducta.

La creación del Órgano Nacional Anticorrupción ha sido concretado, pues actualmente el Gobierno de la República opera el programa anticorrupción, dependiente de la Unidad de Políticas de Transparencia y Cooperación Internacional (UPTCI), que tiene entre sus funciones “coordinar los asuntos de carácter internacional de la Secretaría de la Función Pública en materia de transparencia, rendición de cuentas y participación ciudadana para el combate a la corrupción”.²⁴

2.7 Organismos fiscales autónomos

Dichos organismos forman parte de la administración pública paraestatal, son de índole pública descentralizada, creados por ley o decreto del Congreso de la Unión o por decreto del Ejecutivo federal, tienen personalidad jurídica y patrimonio propios, y poseen el carácter de autoridades fiscales para realizar ciertas atribuciones en materia tributaria.

La seguridad social representó en el mundo un largo proceso de evolución tanto del ser humano como de las civilizaciones y de la sociedad, por lo cual hay indicios de esta figura de gran importancia dentro del derecho desde la aparición del hombre. Pero ¿qué es la seguridad social? Es el conjunto de elementos mediante los cuales el ser humano satisface sus necesidades básicas, que pueden ser de habilitación, salud, educación y recreación. México encuentra su desarrollo en función de la dinámica internacional influido muchas veces por acontecimientos e ideologías internacionales, así como por la condición de relación con las normas y políticas de otros países a las que se les intenta dar tintes mexicanos y hacerlas funcionar sin obviar que en ocasiones no tienen cabida en una realidad muy distinta. Por ello, muchas de las fechas, ideas y políticas del ámbito internacional convergen.

En el contexto internacional, la Organización Internacional del Trabajo define a la seguridad social como “la protección que una sociedad proporciona a los individuos y los hogares para asegurar el acceso a la asistencia médica y garantizar la seguridad del ingreso, en particular en caso de vejez, desempleo, enfermedad, invalidez, accidentes de trabajo, maternidad o pérdidas del sostén de familia”.²⁵

En el ámbito nacional, la *Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social (LIMSS)* en su art 2o dispone:

²⁴ Página de internet de la Unidad de Políticas de Transparencia y Cooperación Internacional (UPTCI). Programa Anticorrupción. Disponible en: www.anticorruccion.gob.mx/index.php/conocenos.html

²⁵ Consultado el 7 de junio de 2017 en: https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_067592.pdf

*La seguridad social tiene como finalidad garantizar el derecho 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 cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado.*²⁶

A su vez el Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) es el órgano encargado de velar por la seguridad social y sin duda la institución más importante del país en la materia. A partir de la estructura y organización del instituto se sustenta la protección a la salud, a la vida, al infortunio y a la vejez. El IMSS tiene el carácter de organismo fiscal autónomo por designación expresa en la *LIMSS* en su art 270, cuando expresa que dicho instituto cuenta con facultades en materia de recaudación y administración de las contribuciones que —de acuerdo con el art 2o, fracc II y penúltimo párr del *Código Fiscal de la Federación (CFF)*— tienen la naturaleza de aportaciones a la seguridad social. Cuando se trate de este tipo de contribuciones, el instituto recaudará, administrará y, en su caso, determinará y liquidará las cuotas correspondientes a los seguros establecidos en la ley.²⁷

Al respecto la (SCJN) estableció que el Instituto Mexicano del Seguro Social actúa como organismo fiscal autónomo, debido a la facultad que le da la ley para determinar el monto de las aportaciones obrero-patronales que deben cubrirse para atender los servicios que presta, lo cual se plasma en la siguiente jurisprudencia:

Seguro Social, el Instituto Mexicano del, es autoridad. A partir de la reforma al artículo 135 de la *Ley del Seguro Social*, que establece la facultad del Instituto Mexicano del Seguro Social para determinar el monto de las aportaciones obrero-patronales que deben cubrirse para atender los servicios que presta, es de estimarse que el propio instituto actúa como organismo fiscal autónomo y que, por tanto, tiene el carácter de autoridad, para los efectos del amparo que contra él se interponga.²⁸

Al otorgarle al Instituto Mexicano del Seguro Social la calidad de organismo fiscal autónomo hace que, como tal, tenga facultades para realizar actos de naturaleza jurídica que afectan el ámbito jurídico de los particulares, así como imponer a éstos el acatamiento de sus determinaciones, pero sólo en ese limitado ámbito de su actuación y para las finalidades previstas en la ley respectiva. Estas facultades o atribuciones que se le dan al Instituto Mexicano del Seguro Social se han considerado necesarias para el resguardo de la eficaz prestación del servicio público obligatorio que le compete.²⁹

²⁶ Art 2o de la *LIMSS*.

²⁷ Art 271 de la *Ley del Seguro Social (LSS)*, publicada en el *DOF* el 21 de diciembre de 1995; última reforma publicada el 12 de diciembre de 2015.

²⁸ Jurisprudencia **391 447** [557], 5a época, 2a Sala, *Apéndice al Semanario Judicial de la Federación de 1995*, t III, Parte SCJN, p 403.

²⁹ Tesis aislada **237 282**, 7a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 199-204, tercera parte, p 69.

Asimismo, el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda, creado por la *Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LIFNVT)* publicada en el *DOF* el 24 de abril de 1972, tiene el carácter de organismo fiscal autónomo. De acuerdo con el art 2o, de la citada ley, se trata de un organismo de servicio social con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Igualmente el Infonavit tiene facultades en materia de recaudación y administración de las contribuciones con la naturaleza de aportaciones a la seguridad social, las cuales se originan en la obligación que el art 123, ap A, fracc XII, de la Constitución federal impone a los patrones de proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas a sus trabajadores, obligación que se cumple mediante tales aportaciones que son administradas por el instituto a fin de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores crédito barato y suficiente. Así lo dispuso el Tribunal Pleno en la tesis P./J. 35/98, que a continuación se transcribe:

Infonavit. Las aportaciones patronales tienen el carácter de contribuciones y se rigen por el artículo 31, fracción IV, constitucional. Del examen de lo dispuesto en el artículo 2o del *Código Fiscal de la Federación* y 30 de la *Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores*, se desprende que las aportaciones patronales son contribuciones, tanto por la calificación formal que de ellas hace el primero de los preceptos citados al concebir como aportaciones de seguridad social a cargo de las personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones establecidas 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, pues las aportaciones son gastos de previsión social y tienen su origen en la obligación que el artículo 123, apartado A, fracción XII, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* le impone a los patrones de proporcionar habitaciones cómodas e higiénicas a sus trabajadores, obligación que se cumple a través de tales aportaciones que son administradas por el instituto a fin de establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a los trabajadores crédito barato y suficiente, como porque el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores constituye un organismo fiscal autónomo, investido de la facultad de determinar créditos a cargo de los sujetos obligados y de cobrarlos sujetándose a las normas del *Código Fiscal de la Federación*, por lo que en su actuación debe observar las mismas limitaciones que corresponden a la potestad tributaria en materia de proporcionalidad, equidad, legalidad y destino al gasto público.³⁰

En su carácter de organismo fiscal autónomo, el Infonavit está facultado, en los términos del *Código Fiscal de la Federación (CFF)*, para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y de los descuentos omitidos, así como calcular su actualización y recargos que se generen, señalar las bases para su liquidación, fijarlos en cantidad líquida y requerir su pago. Para cum-

³⁰ Jurisprudencia 195855 [P./J. 35/98], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t VIII, julio de 1998, p 28.

plir con sus fines puede ordenar y practicar, con el personal que al efecto designe, visitas domiciliarias, auditorías e inspecciones a los patrones, requiriéndoles la exhibición de libros y documentos que acrediten el cumplimiento de las obligaciones que en materia habitacional les impone la ley.³¹

2.8 Intervención del Poder Legislativo y del Poder Judicial en la actividad financiera del Estado

La actividad financiera del Estado federal la realiza preponderantemente el Poder Ejecutivo; sin embargo, esto no implica que el Poder Legislativo y el Poder Judicial no tengan una participación significativa en el diseño de aquélla y en proporcionar los elementos que den seguridad jurídica a los gobernados tanto al momento de su estructura legislativa como en los diferentes momentos de su aplicación.

La participación del Poder Legislativo —entendida esta como el Congreso de la Unión— en la actividad financiera estatal se ve reflejada principalmente en el contenido de los arts 73 y 74 de la *CPEUM*, es decir, se manifiesta principalmente en la creación de leyes con el fin de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto (art 73, fracc VII), en la facultad exclusiva que posee ésta para imponer contribuciones sobre el comercio exterior; sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrs cuarto y quinto del art 27; sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros; sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación; y contribuciones especiales sobre energía eléctrica; producción y consumo de tabacos labrados; gasolina y otros productos derivados del petróleo, entre otros (art 73, fracc XIX). Asimismo, en materia de deuda pública, da las bases sobre las cuales el Ejecutivo puede celebrar empréstitos y otorgar garantías sobre el crédito de la Nación para aprobar esos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional; leyes para crear y suprimir empleos públicos de la Federación y señalar, aumentar o disminuir sus dotaciones (art 73, fracc XI); para expedir leyes en materia de contabilidad gubernamental que regirán la contabilidad pública y la presentación homogénea de información financiera, de ingresos y egresos, así como patrimonial, para la Federación, las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, a fin de garantizar su armonización a nivel nacional (art 73, fracc XXVIII).

Por su parte, corresponde a la Cámara de Diputados la aprobación anual del *Presupuesto de Egresos de la Federación*, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo (art 74, fracc IV);

³¹ Art 30 de la *LIFNV*, publicada en el *DOF* el 24 de abril de 1972; última reforma publicada el 24 de enero de 2017.

revisar la cuenta pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera (art 74, fracc VI) y eventualmente aprobarla, previo dictamen que la Auditoría Superior de la Federación (ASF) haya rendido en su importantísima función de órgano de fiscalización superior de acuerdo con las facultades que le concede el art 79 constitucional. Es pertinente señalar que las reformas recientemente impulsadas a este numeral establecen que la ASF gozará de autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, como claramente se observa de la lectura de dicho numeral, a saber:

Artículo 79. *La Auditoría Superior de la Federación de la Cámara de Diputados tendrá autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga la ley.*

La función de fiscalización será ejercida conforme a los principios de legalidad, definitividad, imparcialidad y confiabilidad.

La Auditoría Superior de la Federación podrá iniciar el proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente, sin perjuicio de que las observaciones o recomendaciones que en su caso realice deberán referirse a la información definitiva presentada en la Cuenta Pública.

Asimismo, por lo que corresponde a los trabajos de planeación de las auditorías, la Auditoría Superior de la Federación podrá solicitar información del ejercicio en curso respecto de procesos concluidos.

Nota. Texto correspondiente a la reforma publicada en el *DOF* el 27 de mayo de 2015.

De lo anterior se advierte que mientras la creación de leyes, especialmente la que determina contribuciones federales conocida como *Ley de Ingresos de la Federación (LIF)*, es labor conjunta de las dos cámaras que integran el Congreso de la Unión, la aprobación del *Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF)* como la cuenta pública corresponde por disposición constitucional únicamente a los diputados. Este tema y su importancia decisiva para sentar las bases del desarrollo económico nacional se estudiarán con más detenimiento en la unidad 3 del presente texto.

La intervención del Poder Judicial de la Federación se aprecia con claridad al analizar el contenido de los arts 103 y 107 de la Constitución federal. Dicha intervención ocurre sobre todo mediante la resolución de los medios de control constitucional de carácter judicial conocidos como juicios de amparo sometidos a su consideración; en ellos puede decretarse la inconstitucionalidad de una norma general en materia tributaria que cause perjuicio al quejoso tanto por su sola expedición, o por su aplicación, por violar derechos humanos y las garantías otorgadas para su protección por la Constitución y los tratados internacionales. De la misma forma, mediante el juicio de amparo se pueden revisar las resoluciones emitidas por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

También corresponde al Poder Judicial Federal instruir y resolver los juicios que en términos del art 105 de la *CPEUM* se promuevan ante la (SCJN) y que se

conocen como controversias constitucionales (fracc I del numeral en comento) y la acción de inconstitucionalidad (fracc II) cuyo propósito es también establecer una normatividad más segura que impida los abusos en el ejercicio del Poder Público. Las controversias constitucionales tienen por objeto conocer asuntos entre los miembros de la Federación y sus órganos de gobierno cuando tengan carácter controversial, excepto cuando versen sobre materia electoral. Como órgano no se incluye al Poder Judicial, ya que éste dirime el conflicto según los incs *a)* a *g)* del art 105, que se refieren a todo tipo de controversias; a su vez, los incs *h)* a *k)* se refieren en especial a la constitucionalidad de los actos de la autoridad. En cambio, la parte verdaderamente innovadora alude a las acciones de inconstitucionalidad, que tienen por objeto plantear la posible contradicción entre una norma de carácter general y la Constitución. Dicha acción es un medio de control *a posteriori* que pretende preservar la supremacía de la Carta Magna, el cual se llama también *control de tipo abstracto*, ya que no requiere la existencia de un agravio.

En ese sentido, el control constitucional del ejercicio del poder cuenta con los tres supuestos básicos descritos, por lo cual es necesaria la existencia de un ordenamiento jurídico organizado jerárquicamente, en cuya cúspide se encuentra la Constitución como norma suprema que determina los procesos de creación y validez del resto del ordenamiento jurídico. Su función consiste en configurarse no sólo como norma organizadora del ejercicio del poder y de la vida en sociedad y como garante de derechos fundamentales, sino también como límite del ejercicio del poder en su cualidad de norma que establece sistemas de control del ejercicio del poder tanto interorgánicos como intraorgánicos.³²

De esa manera, la teoría clásica de la división de poderes elaborada por **Montesquieu**, que pretende un equilibrio y balance del ejercicio del poder mediante su división y repartición entre los tres órganos que realizan las funciones del Estado, no logra su cometido a menos que se contemple como una distribución funcional, controlable por medios jurídicos que impidan la invasión de ámbitos competenciales o la realización de actos de autoridad en ausencia de o en exceso de sus facultades.

De lo anterior se colige que es indispensable conocer esas funciones de control constitucional del Poder Judicial en materia de control del ejercicio de las finanzas públicas, pues sólo con una actuación consistente y coordinada de todos los poderes se obtendrán resultados que beneficien realmente a la sociedad.

³² Cfr “El control constitucional. Análisis del artículo 105 constitucional”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, núm 93, versión electrónica 2 448-4873. Consultado el 7 de junio de 2017 en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3559/4266>

2.9 Fisco de los estados y de la Ciudad de México

En cuanto al ex Distrito Federal, cabe recordar que el 29 de enero de 2016 se publicó en el *DOF* el decreto mediante el cual se declaraban reformadas y derogadas diversas disposiciones de la *CPEUM* en materia de reforma política de la Ciudad de México, entre ellos los artículos 44 y 122. Esta reforma consistió principalmente en redefinir la naturaleza jurídica del hasta entonces Distrito Federal, ahora denominado Ciudad de México; por ello, de acuerdo con la citada reforma, actualmente tiene naturaleza jurídica *sui generis* que le otorga el estatus de sede de los Poderes de la Unión y capital de los Estados Unidos Mexicanos, así como de entidad federativa.

Una vez aclarado lo anterior, es conveniente señalar que localmente la Asamblea Legislativa es el órgano representativo y legislativo de la Ciudad de México, el cual puede imponer contribuciones mediante el *Código Fiscal del Distrito Federal (CFDF)* (hoy Ciudad de México) en todas las materias, con excepción de las señaladas en forma exclusiva para la Federación o aquellas que formen parte del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, regulado por la *Ley de Coordinación Fiscal (LCF)*.

De acuerdo con el art 122, fracc V de la Constitución federal:

Artículo 122. *La Ciudad de México es una entidad federativa que goza de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.*

[...]

V. La Administración Pública de la Ciudad de México será centralizada y paraestatal. La Hacienda Pública de la ciudad y su administración serán unitarias, incluyendo los tabuladores de remuneraciones y percepciones de los servidores públicos. El régimen patrimonial de la Administración Pública Centralizada también tendrá carácter unitario.

La Hacienda Pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.

Corresponde a la Legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía constitucional deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación del presupuesto de egresos establezcan la Constitución Política de la Ciudad de México y las leyes locales.

Las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones en relación con las mismas.

[...]

La Asamblea Constituyente de la Ciudad de México expresa la soberanía del pueblo y ejerce en forma exclusiva todas las funciones del Poder Constituyente para la Ciudad de México; por ende, entre sus atribuciones se encontró la de aprobar, expedir y ordenar la publicación de la *Constitución Política de la Ciudad de México (CPCM)*. En sesión solemne, celebrada el 31 de enero de 2017 aprobó dicha Constitución, con fundamento en los transitorios octavo y noveno, fracc I, inc f), del *Decreto por el que se Declaran Reformadas y Derogadas Diversas Disposiciones de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, expidió y dirigió al jefe de Gobierno, el decreto por el que se expidió la *CPCM*, la cual se publicó el 5 de febrero de 2017 en el *DOF* y en la *Gaceta Oficial de la Ciudad de México (GOCM)*³³ y entrará en vigor el 17 de septiembre de 2018.³⁴ Por ello, además de lo que establece el art 122 fracc V de la Constitución federal, debe estarse a lo dispuesto en la *CPCM*.

Por otro lado, en cuanto al resto de los estados, sus legislaturas regulan las contribuciones de carácter local; de la misma forma pueden imponerlas en cualquier materia, salvo las que son competencia exclusiva de la Federación y los municipios; además, deben contemplar lo previsto en el art 117 de la Constitución federal, que señala lo siguiente aplicable a la materia:

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 ni indirectamente la entrada a su territorio, ni la salida de él a ninguna mercancía nacional o extranjera.*
- VI. *Gravar la circulación ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención 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 impuesto o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia.*
- VIII. *Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional.*
- 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.*

[...]

³³ *Decreto por el que se Expide la Constitución Política de la Ciudad de México*, publicado en el *DOF* el 5 de febrero de 2017.

³⁴ Artículo primero transitorio de la *CPCM*.

2.10 Fisco municipal

Desde 1983, México inició un ambicioso proceso de descentralización fiscal con la reforma municipal que propusiera el presidente **Miguel De la Madrid** mediante las modificaciones introducidas en ese año al art 115 de la Constitución, las cuales generarían una corriente de descentralización en todos los niveles de la administración pública en tanto que desde el inicio de su mandato el gobierno de dicho presidente centró gran parte de su estrategia administrativa en programas de descentralización. El propósito de la reforma constitucional de 1983 fue dotar a los municipios de fuentes de ingreso propias e intocables con el propósito de que los municipios pudieran suministrar directamente servicios públicos básicos a su población, además de fortalecer su independencia política.³⁵ Si bien la reforma abarcaba varios aspectos (como el político o el administrativo), el más importante era la descentralización de actividades financieras, pues a partir de la reforma los municipios serían responsables del manejo de sus finanzas al tener la prerrogativa constitucional del beneficio directo sobre la recaudación de fuentes de ingresos que de origen municipal, como el impuesto predial, habían sido apropiadas por las haciendas públicas estatales.³⁶

Actualmente, el art 115, párr primero de la Constitución federal señala:

Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre...

Dicho artículo añade las bases, por lo que toca a la materia, la fracción V del precepto citado señala lo siguiente:

Artículo 115. (...)

[...]

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:

³⁵ Aunque la reforma del art 115 propuesta por el presidente **De la Madrid** entró en vigor hasta el 1 de enero de 1984, se conoce como la reforma de 1983 porque fue aprobada casi un año antes, el 3 de febrero de 1983. Lo trascendente de ésta es que por primera vez se dotó a los municipios de fuentes de ingreso propias para formar su hacienda pública, integrada por ingresos independientes de las fuentes de ingreso determinadas por la Federación o por las entidades federativas para su aprovechamiento particular.

³⁶ Cfr **Carlos Javier Verduzco Reina** (2016), *El exceso de ingresos condicionados que la Federación transfiere a las entidades federativas y a los municipios en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provoca la degradación de las haciendas públicas locales*, tesis doctoral, Centro Universitario de Estudios Jurídicos, México, pp 194 y 195.

- 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.*

- c) *Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*³⁷

[...]

Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos, o bien, por quien ellos autoricen, conforme a la ley;

[...]

De acuerdo con la disposición constitucional citada, los municipios tienen la capacidad de administrar su hacienda pública. Es decir, los recursos que se generan como parte de la operación habitual de servicios locales que se prestan por autoridades, también locales, se quedan en la propia comunidad municipal para beneficio de ésta; por ejemplo, se habla de servicios públicos como mercados, panteones y rastros municipales, entre otros. Es pertinente también señalar que corresponde a las legislaturas locales aprobar las leyes de ingresos de los municipios, así como revisar y fiscalizar sus cuentas públicas. El penúltimo párrafo que forma parte de la fracc IV del art 115 destaca esta función específica de las legislaturas locales y agrega:

Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles, y deberán incluir en los mismos los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el artículo 127 de esta Constitución.

³⁷ El mismo artículo, fracc III, señala lo siguiente:

Los municipios tendrán a su cargo las funciones y servicios públicos siguientes: a) agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales, b) alumbrado público, c) limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos, d) mercados y centrales de abasto, e) panteones, f) rastro, g) calles, parques y jardines y su equipamiento, h) seguridad pública, en los términos del artículo 21 de esta Constitución, policía preventiva municipal y tránsito, e i) los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Autoevaluación

A. De las opciones que se muestran seleccione aquella que considere correcta:

1. Es uno de los componentes de la estructura de la hacienda pública:
 - a) La emisión de moneda
 - b) El poder legislativo
 - c) El juicio de amparo
 - d) El equilibrio presupuestario
2. Es uno de los tres momentos de la actividad financiera del Estado:
 - a) Derecho presupuestario
 - b) Obtención de ingresos
 - c) Deuda pública
 - d) Control y evaluación de egresos
3. La actividad financiera, satisface las necesidades:
 - a) Económicas, sociales y políticas
 - b) Individuales, sociales y públicas
 - c) Económicas, jurídicas y políticas
 - d) Sociológicas, individuales y jurídicas

B. Es uno de los componentes de la estructura de la hacienda pública:

- a) La emisión de moneda
 - b) El poder legislativo
 - c) El juicio de amparo
 - d) El equilibrio presupuestario
4. Explique la diferencia entre hacienda pública y fisco:

C. ¿Cómo se encuentra integrada la hacienda municipal?

D. Señale si los siguientes enunciados son falsos o verdaderos:

1. La Constitución Federal faculta al Ejecutivo Federal para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. ()

2. La potestad tributaria y la soberanía son dos conceptos necesarios para explicar la facultad de imponer contribuciones a nivel federal y estatal. ()
3. Las bases constitucionales de la hacienda pública de los estados son, básicamente: art 73 fracc XXIX-A; art 117 fraccs IV, V, VI, VII y IX; arts 124 y 131 constitucionales. ()
4. Desde un punto de vista objetivo, la hacienda pública es el conjunto de recursos con que cuenta la entidad federativa para su gasto público. ()
5. De acuerdo con el art 115 fracc IV constitucional, los municipios tienen potestad administrativa para imponer contribuciones a los rendimientos de los bienes que les pertenezcan. Se debe tener presente que los municipios no pueden imponer contribuciones. ()

UNIDAD 3

Derecho presupuestario

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Comprenderá el ámbito material de aplicación del derecho presupuestario, conociendo qué es y en qué consiste la planeación y programación presupuestaria, para lo cual analizará la noción de presupuesto, Ley de Ingresos y gasto público, deslindando las características que nutren su diversa naturaleza jurídica-económica, conociendo los principios que rigen dichos instrumentos de política fiscal; así como la clasificación de los gastos públicos; a fin de comprender el alcance y contenido de la función de control que ejercen distintos órganos del Estado Mexicano.
- Se enfocará en un inicio, en el estudio de la planeación, su realización como un medio para el eficaz desempeño de la responsabilidad del Estado sobre el desarrollo integral y sustentable del país y que deberá tender a la consecución de los fines y objetivos políticos, sociales, culturales y económicos contenidos en la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* de

continúa

continuación

una forma democrática, nacional, pues la planeación contribuye a un mayor orden y transparencia y a la difusión de criterios claros de asignación de recursos. Expondrá el marco constitucional y legal que regula el sistema nacional de planeación democrática y la planeación nacional del desarrollo. Asimismo, analizará cómo influyen los agregados económicos y las cuentas nacionales en la planeación financiera del país. Podrá explicar la importancia del programa nacional de financiamiento, los criterios generales de política económica y de la Ley de Ingresos.

- Igualmente, en esta unidad buscará analizar y comprender la *Ley de Ingresos de la Federación*, como el acto legislativo que determina los ingresos que el Gobierno Federal está autorizado para recaudar en un año determinado. En ese sentido, la Ley de Ingresos, es una ley general que contiene el catálogo de los impuestos que han de cobrarse en el año fiscal. La presente unidad contiene los tipos de clasificación de los ingresos, las bases constitucionales que regulan la *Ley de Ingresos de la Federación*, su proceso de formulación, establecimiento y aplicación y sus efectos en las actividades económicas, sociales y financieras de la Nación.
- Finalmente, analizará el gasto público entendido como toda erogación, generalmente en dinero, que incide sobre las finanzas del Estado y se destina al cumplimiento de fines administrativos o económico-sociales, esto examinando a su vez, la naturaleza jurídica del *Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF)*, los principios constitucionales y los de carácter sustancial y formal que lo regulan. Se expondrán los tipos de clasificación del gasto público y las etapas del *PEF*. Se analizarán los efectos del mismo y las funciones del servicio de tesorería.

El progreso de las economías modernas ha evolucionado en gran parte por la influencia del Estado en los procesos económico y social. A partir de las políticas públicas se llevan a cabo estrategias económicas para conseguir los fines que la sociedad demanda de los gobiernos, y que éstos deben proporcionárselos. En ese contexto, los propósitos nacionales se consideran en un imperativo para determinar las necesidades de cada país y las posibilidades de que —en mayor o menor medida— sean atendidas y, posteriormente, resueltas de manera efectiva por los actores que participan en la evolución de los procesos económicos y sociales.

La planeación de las acciones de gobierno en cada sociedad adopta formas particulares, requisitos específicos y objetivos diversos, los cuales, en todo caso y sin importar la sociedad para la que se establezcan, buscan asegurar que la rele-

vancia de las finanzas públicas y su uso congruente y estratégicamente planeado mantenga una relación directa con la realización de los fines del Estado.

En México es obligatorio el mandato constitucional del art 26, el cual dispone lo siguiente:

En primer término hacia el Estado y después al Poder Ejecutivo, al que le impone la obligación de diseñar el Sistema Nacional de Planeación Democrática (SNPD) del desarrollo nacional que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía, para la independencia y la democratización política, social y cultural de la Nación.¹

Ahora bien, no basta con que el Constituyente disponga la obligación de planear el desarrollo nacional; es preciso que el orden jurídico también sea congruente y acorde con la evolución del sistema económico del país. Al utilizar el desarrollo nacional como el instrumento clave de la administración pública, cabe orientar adecuadamente las acciones en materia económica y social del país hacia el logro de los objetivos nacionales. Sin embargo, la planeación no es el único vehículo que permite consolidar los objetivos de las finanzas públicas, pues ésta apenas refiere en cada administración federal los propósitos macroeconómicos y de alcance nacional que se formulan en el Plan Nacional de Desarrollo (PND), regulado actualmente por la *Ley de Planeación (LP)*.²

Por lo anterior, en la presente unidad analizaremos el proceso legislativo de los instrumentos con los que el Estado pretende, de manera concreta, alcanzar los objetivos de la planeación nacional: la *Ley de Ingresos de la Federación (LIF)* y el *Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF)*, los cuales se estudian a continuación.

3.1 Planeación y programación

Como se mencionó anteriormente, la planeación es la etapa de un proceso administrativo global, cuyos propósitos son los siguientes:

- Establecer directrices.
- Definir estrategias.
- Seleccionar alternativas.

En función de los objetivos generales, se toman en consideración antes de decidir el destino de los recursos públicos, así como su disponibilidad en los aspectos económico, humano y material. De esa manera se dispone un marco referen-

¹ Fuente. Primer párrafo del art 26 constitucional.

² *Ley de Planeación*, publicada en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)* el 5 de enero de 1983.

cial de medición y evaluación periódica, ya que los programas presupuestarios específicos serán analizados en un tiempo y espacio previstos.

La planeación, respecto del aprovechamiento de los recursos, se formula para generar acciones y procurar beneficios directos. Por ello, es importante distinguir los siguientes conceptos:³

Planificar. Representa reducir el número de alternativas a los medios disponibles.

Programar. Consiste en valerse de un método racional que fije metas en función de los recursos disponibles. Regular de manera específica los programas presupuestarios.

El Ejecutivo federal, en términos de lo dispuesto por el párrafo primero del art 21 de la LP,⁴ debe formular y presentar a la Nación —a más tardar el último día de mayo de su primer año de gobierno— el PND, el cual será el fundamento estructural del PEF durante la administración sexenal. La organización del presupuesto la constituyen los diferentes programas que lo integran; por ello, es pertinente aclarar que la planeación es susceptible de ajustarse a los resultados de la programación y la presupuestación del gasto.

Cabe señalar que los programas presupuestarios requieren una aplicación estricta, pues sólo mediante una ejecución ordenada y previamente aprobada pueden validarse sus resultados. En consecuencia, la programación se traduce en reglas que permiten valorar los alcances de los objetivos planeados. *“El Plan no es un mapa de precisión en el que habrán de encontrarse todas las respuestas, sino una guía para ir orientando las acciones.”*⁵

Conviene destacar que la LP, en el párr tercero del art 21, es clara y precisa al reservar única y exclusivamente la denominación, categoría, nombre o concepto de *plan*, para el PND. En cuanto a las materias y el contenido del plan, el art 22 del ordenamiento aludido prevé que éste será la fuente u origen de los programas sectoriales, institucionales, regionales y especiales, cuyos arts 23, 24, 25 y 26 de la propia ley definen el contenido y alcance de cada uno de dichos conceptos.

Cabe recordar que la vigencia del Plan no es siquiera sexenal, ya que se emplea un periodo de seis meses para su elaboración por parte de la Secretaría de

³ Cfr **Gonzalo Martner** (1998), *Planificación y presupuesto por programas*, 20 ed, México, Siglo XXI Editores, p 8.

⁴ **Artículo 21.** *El Plan Nacional de Desarrollo deberá elaborarse, aprobarse y publicarse dentro de un plazo de seis meses contados a partir de la fecha en que toma posesión el Presidente de la República, y su vigencia no excederá del periodo constitucional que le corresponda, aunque podrá contener consideraciones y proyecciones de más largo plazo.*

El Plan Nacional de Desarrollo precisará los objetivos nacionales, la estrategia y las prioridades del desarrollo integral del país; contendrá previsiones sobre los recursos que serán asignados a tales fines; determinará los instrumentos y el responsable de su ejecución establecerá los lineamientos de política de carácter global, sectorial y regional; sus previsiones se referirán al conjunto de la actividad económica y social, y regirá el contenido de los programas que se generen en el Sistema Nacional de Planeación Democrática.

⁵ **Plan Global de Desarrollo 1980-1982** (agosto de 1980), 3a ed, México, Talleres Gráficos de la Nación. Al cuidado de la Secretaría de Programación y Presupuesto, p 21.

Hacienda y Crédito Público (SHCP), que es finalmente la dependencia encargada de generar su estructura y contenido, por lo que el primer año de gobierno queda prácticamente sujeto a la inercia del gobierno que le precedió.⁶

Un plan, bajo estas condiciones, debe entenderse como un ejercicio dinámico y sujeto a modificaciones posteriores. La posibilidad de un ajuste surge de la evolución periódica de sus resultados. El programa, por otro lado, es un instrumento normativo del SNPD y se expresa por medio de proyectos que reflejan a detalle los planteamientos y orientaciones generales del plan.

Los planes abarcan, primeramente, la elaboración de un análisis que permite fijar las metas globales para la economía del país. Por ejemplo, los programas de presupuesto conocidos como *sectoriales*, cuyo propósito refiere la búsqueda de metas específicas. El plan se plasma en un documento que incluye en forma ordenada y sistematizada las metas, estrategias, políticas, directrices, y las tácticas de tiempo y espacio que se requieren para lograr un propósito.

En consecuencia, planear es un proceso que se inicia con la:

- a) **Formulación de proyecciones, objetivos y asignación de recursos.** Cualquier propósito de la planeación no tendría sentido sin la previsión de recursos financieros que garanticen su viabilidad. El primer paso, en consecuencia, consiste en diagnosticar nuestros proyectos futuros en base a metas y recursos disponibles.
- b) **Discusión y aprobación.** La segunda fase es la discusión para aprobar lo que sí es posible. La aprobación está íntimamente relacionada con cuerpos normativos que sostengan los proyectos aprobados y con un ingrediente extralegal; la capacitación y el convencimiento de aquellas personas que trabajarán por hacer realidad los objetivos del plan.
- c) **Ejecución.** Cuyo propósito consiste en establecer con precisión el objeto, así como la programación medida en tiempo y costo. Así, la correcta ejecución de los procesos planeados permiten un control adecuado.
- d) **Control y evaluación.** El control debe provenir de una dependencia con atribuciones específicas para realizarlo, y que además no esté vinculada orgánicamente a aquella que ejecutó el gasto, pues esto permite tener conocimiento no sólo de la suficiencia de los recursos autorizados, sino del aprovechamiento que se dio a éstos. El control permite saber qué tan eficientemente se ejerció el gasto y cuál es la oportunidad del mismo. La evaluación es la consecuencia de lo primero. Va a los resultados, encaminado a un espectro más amplio, valorando objetivos de mayor trascendencia que permitan corregir errores y si así fuese necesario, corregir el rumbo.⁷

⁶ Cfr **Carlos D. Gaytán Ochoa y Onosandro Trejo Cerda** (2015), *El ciclo de las finanzas públicas en el ordenamiento jurídico mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 26.

⁷ Cfr **Orlando Montelongo Valencia** (2012), *Introducción al derecho de las finanzas públicas*, México, Flores Editor y Distribuidor, pp 45-47.

“Si se asume como postulado que se planea para fortalecer la independencia del país; para generar suficientes fuentes de empleo en beneficio de la población; para lograr un medio de vida digno y para mejorar la distribución del ingreso, es consecuente aceptar que las tareas encaminadas al logro de estos propósitos encuentren fundamento en el sistema jurídico mexicano”.⁸ Justamente, los siguientes apartados serán dedicados a su análisis.

3.2 Clasificación del presupuesto

En primer término, es importante señalar que el presupuesto es un instrumento que contiene los conceptos mediante los cuales el Estado ejerce el gasto público, entendido éste como el conjunto de erogaciones que realiza con diversos propósitos y desde múltiples orígenes. Cabe decir que, el presupuesto es un plan de acción concertado para la ejecución del gasto.

Como se mencionó al analizar la actividad financiera del Estado, el presupuesto es un elemento clave para entender el alcance de la disposición contenida en el art 31, fracc IV⁹ de la Constitución, pues las contribuciones —que son el origen del poder tributario del Estado— no tendrían sentido si éstas no se destinaran al gasto público; desde luego, mediante la creación de leyes.

La SHCP (se encarga de definir el presupuesto como: “El documento jurídico, contable y de política económica, aprobado por la Cámara de Diputados del H. Congreso de la Unión, a iniciativa del Presidente de la República, en el cual se consigna el gasto público, de acuerdo con su naturaleza y cuantía, que deben realizar el sector central y el sector paraestatal de control directo, en el desempeño de sus funciones en un ejercicio fiscal”).¹⁰

No obstante, el presupuesto también puede ser un instrumento básico para entender las decisiones que, en materia de política económica y de planeación, adopta el Estado. El gasto público, al integrar el conjunto de las erogaciones generalmente expresadas en dinero, que inciden en las finanzas nacionales, es el conducto para que la sociedad participe y sea un factor importante en la consecución de los fines que, con la ejecución del presupuesto, persigue el Estado en su naturaleza administrativa, como sufragar el gasto corriente para la operación de sus aparatos burocráticos, económicos, funcionales o sectoriales.

⁸ Cfr **Miguel De la Madrid Hurtado** (1981), *Aspectos jurídicos de la planeación en México*, México, Editorial Porrúa, Prólogo.

⁹ **Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos;... IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residen, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes. Última reforma publicada en el DOF, el 29 de enero de 2016.*

¹⁰ *Fuente.* Transparencia presupuestaria. SHCP.

El art 4o de la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)* señala el concepto jurídico del gasto público, al establecer que:

Artículo 4. *El gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, incluyendo los pagos de pasivo de la deuda pública; inversión física; inversión financiera; así como responsabilidad patrimonial; que realizan los siguientes ejecutores de gasto:*
[...]

De acuerdo con el artículo citado, el gasto público del Estado se conforma, en consecuencia, por los siguientes rubros:

- **Gasto corriente.** Son las erogaciones que realiza el ente público y que no tienen como contrapartida la creación de un activo; esto es, los gastos que se destinan a la contratación de los recursos humanos y a la adquisición de los bienes y servicios necesarios para el desarrollo de las funciones de gobierno.¹¹
- **Inversión física.** Son las erogaciones que tienen como contraprestación la constitución de un activo.¹²
- **Inversión financiera.** Erogaciones que realiza la administración pública en la adquisición de acciones, bonos y otros títulos y valores; así como en préstamos otorgados a diversos agentes económicos. Se incluyen las aportaciones de capital a las entidades públicas; así como las erogaciones contingentes e imprevistas para el cumplimiento de obligaciones del gobierno.¹³
- **Responsabilidad patrimonial del Estado.** Aquella que resulta de una actuación irregular de las autoridades administrativas y que ocasiona a un particular un perjuicio económico que deriva en un daño emergente o en un lucro cesante.

El gasto puede clasificarse partiendo de varias perspectivas, acorde con los objetos que busquen así como las necesidades de análisis, razón por la que pueden hacerse diversas clasificaciones.¹⁴

Para **Gonzalo Martner**, y desde una perspectiva didáctica, los presupuestos públicos pueden clasificarse de la siguiente manera:¹⁵

Clasificación económica. Permite facilitar la identificación de los renglones de ingresos y gastos, desde una perspectiva de carácter económico. Es decir, permite apreciar

¹¹ Fuente: Clasificación económica de los ingresos, de los gastos y del financiamiento de los entes públicos y el Consejo Nacional de Armonización Contable.

¹² Fuente: *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*.

¹³ Fuente: Marco Metodológico-Consejo Nacional de Armonización Contable, SHCP.

¹⁴ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1990), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 143.

¹⁵ Cfr **Gonzalo Martner**, ob cit, citado por **Orlando Montelongo Valencia**, pp 62 a 65.

la influencia de ciertos rubros en la formación de la política económica de un Estado, al revelar qué porcentaje del gasto se destina al llamado *gasto corriente*, y cuál a los bienes de capital. También dice cuáles son los servicios del gobierno que se prestan de manera indirecta y cómo se manejan. Dicha clasificación responde a la pregunta, ¿en qué se gastan los recursos públicos?

Clasificación funcional. Se refiere a las características del sector público, a la naturaleza de los servicios que presta directamente el Estado, a qué sector los dirige y cuál es la naturaleza de su grado de influencia. Esto responde a la pregunta, ¿para qué gasto?

Clasificación institucional o administrativa. El sector público abarca al sector central y al paraestatal. En esta clasificación se responde a las preguntas, ¿quién gasta los recursos públicos? ¿cuáles son los proyectos?

Clasificación por el objeto. El objeto es identificar lo que se quiere o adquiere; constituye la base del presupuesto de insumos. Esta clasificación ordena cada uno de los conceptos que se desean adquirir.

3.3 Actos que componen el presupuesto

La formación del *Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF)* empieza a partir de la iniciativa que, en términos de la disposición contenida en la fracc IV del art 74 constitucional, el Ejecutivo federal envía anualmente a la Cámara de Diputados, para ser analizado, discutido y eventualmente modificado por los diputados una vez que se apruebe la *LIF*, instrumento que permite conocer los medios de financiamiento y el alcance de los ingresos previstos para el ejercicio que corresponda.

El *PEF*, al ser el instrumento donde se incluyen todos los gastos que realiza el Estado para obras públicas y programas de gobierno, se sujeta a las formalidades específicas contenidas en la *LFPRH*,¹⁶ el cual explicaremos más adelante.

De acuerdo con la disposición contenida en el art 39 de la *LFPRH*, la *Ley de Ingresos* y el Presupuesto de Egresos serán aprobados por el Congreso de la Unión y la Cámara de Diputados, respectivamente, cuya aplicación abarcará el periodo de un año, a partir del 1 de enero. En primer lugar, corresponde a las dependencias coordinadoras de sector elaborar sus anteproyectos de presupuesto y enviarlos a la SHCP, que es la dependencia concentradora de tales anteproyectos y la encargada de elaborar el proyecto final.

El art 41 de la *LFPRH* establece que el proyecto del *PEF* deberá contener una serie de elementos, tales como la exposición de motivos, en donde señale la política del gasto del Ejecutivo federal y de los poderes Legislativo y Judicial; además, los montos del gasto ejercidos durante los últimos cinco años y la estimación del gasto respecto del presupuesto que se presente a los diputados. Adicionalmente,

¹⁶ Publicada en el *DOF*, el 30 de marzo de 2006. Última reforma publicada en el *DOF*, el 30 de diciembre de 2015.

debe incluir el proyecto de decreto con previsiones del gasto en cada *ramo* administrativo que lo integra.¹⁷ Finalmente, el proyecto debe incluir los anexos y tomos que puntualicen la metodología empleada para determinar la estacionalidad y el volumen de la recaudación por tipo de ingreso, así como la utilizada para calendarizar el gasto según su clasificación económica; la distribución del presupuesto de las dependencias y entidades por unidad responsable, así como el nivel de separación del capítulo y del gasto, entre otros conceptos.

El presupuesto se presenta para ser aprobado por programa, bajo tres tipos de ramos: administrativos, autónomos y generales; presentan cada uno mediante capítulos, conceptos y, excepcionalmente, partidas propias.¹⁸

Los *ramos administrativos* son aquellos que se asignan a las dependencias del gobierno federal para satisfacer su gasto corriente. Los *ramos autónomos* corresponden al segmento de gasto que incide en los poderes Legislativo y Judicial, así como en los entes públicos autónomos como la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH). Finalmente, los *ramos generales* establecen renglones de gasto que, a cargo del gobierno federal, no son ejercidos de manera directa por éste. El Ramo 33, dedicado a los Fondos de Aportaciones Federales (FAF) que regula la *Ley de Coordinación Fiscal* (LCF), ejemplifica este rubro.

El art 42 de la *LFPRH*¹⁹ establece el procedimiento al que debe sujetarse la aprobación tanto de la *LIF*, como del *PEE*, la cual podemos estructurar de manera esquematizada, a partir de los siguientes pasos:

¹⁷ Es pertinente apuntar que, cuando el presupuesto se refiere a los *ramos* alude a los elementos instrumentales en presupuesto que registran el poder, el ente público autónomo, el ramo administrativo o el ramo general al que corresponde la asignación presupuestaria, los cuales se estudian más adelante.

¹⁸ Cfr **Jorge Ortega González** (2012), *Derecho presupuestario mexicano*; 2a ed, México, Editorial Porrúa, p 42.

¹⁹ **Artículo 42.** La aprobación de la *Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos* se sujetará al siguiente procedimiento:

I. El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría, deberá enviar al Congreso de la Unión a más tardar el 1 de abril, un documento que presente los siguientes elementos:

- a) Los principales objetivos para la *Ley de Ingresos* y el *Presupuesto de Egresos* del año siguiente;
- b) Escenarios sobre las principales variables macroeconómicas para el siguiente año: crecimiento, inflación, tasa de interés y precio del petróleo;
- c) Escenarios sobre el monto total del *Presupuesto de Egresos* y su déficit o superávit;
- d) Enumeración de los programas prioritarios y sus montos.

II. El Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría, remitirá a la Cámara de Diputados, a más tardar el 30 de junio de cada año, la estructura programática a emplear en el proyecto de *Presupuesto de Egresos*.

La estructura programática que se envíe a la Cámara se apegará a lo establecido en esta Ley.

Al remitir la estructura programática, el Ejecutivo, por conducto de la Secretaría, informará sobre los avances físico y financiero de todos los programas y proyectos que

se hayan aprobado en el Presupuesto de Egresos vigente, en relación con los objetivos planteados en el Plan Nacional de Desarrollo y los programas, y detallará y justificará las nuevas propuestas, señalando las correspondientes opciones de fuentes de recursos para llevarlas a cabo.

III. El Ejecutivo Federal remitirá al Congreso de la Unión, a más tardar el 8 de septiembre de cada año:

- a) Los criterios generales de política económica en los términos del artículo 16 de esta Ley, así como la estimación del precio de la mezcla de petróleo mexicano para el ejercicio fiscal que se presupuesta, determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de esta Ley;
- b) La iniciativa de Ley de Ingresos y, en su caso, las iniciativas de reformas legales relativas a las fuentes de ingresos para el siguiente ejercicio fiscal, y
- c) El proyecto del Presupuesto de Egresos;

IV. La Ley de Ingresos será aprobada por la Cámara de Diputados, a más tardar el 20 de octubre y, por la Cámara de Senadores, a más tardar el 31 de octubre;

V. El Presupuesto de Egresos deberá ser aprobado por la Cámara de Diputados, a más tardar el 15 de noviembre;

VI. La Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos de la Federación deberán publicarse en el Diario Oficial de la Federación, a más tardar 20 días naturales después de ser aprobados.

Asimismo, el Ejecutivo Federal, por conducto de la Secretaría, deberá enviar a la Cámara de Diputados, a más tardar 20 días naturales después de publicado el Presupuesto de Egresos en el Diario Oficial de la Federación, los tomos y anexos del Presupuesto con las modificaciones respectivas, que conformarán el Presupuesto aprobado;

VII. La Cámara de Diputados, en el marco de las disposiciones de la presente Ley, podrá prever en el Presupuesto de Egresos los lineamientos de carácter general que sean necesarios a fin de asegurar que el gasto sea ejercido de acuerdo con los criterios establecidos en el párrafo segundo del artículo 1 de esta Ley;

VIII. En el proceso de examen, discusión, modificación y aprobación de la Ley de Ingresos y del Presupuesto de Egresos, los legisladores observarán los siguientes principios:

- a) Las propuestas serán congruentes con la estimación del precio de la mezcla de petróleo mexicano para el ejercicio fiscal que se presupuesta, determinada conforme a lo dispuesto en el artículo 31 de esta Ley, así como observando los criterios generales de la política económica;
- b) Las estimaciones de las fuentes de ingresos, distintas a la señalada en el inciso anterior, deberán sustentarse en análisis técnicos;
- c) Cuando propongan un nuevo proyecto, deberán señalar el ajuste correspondiente de programas y proyectos vigentes si no se proponen nuevas fuentes de ingresos;
- d) Se podrán plantear requerimientos específicos de información;
- e) En su caso, se podrán proponer acciones para avanzar en el logro de los objetivos planteados en el Plan Nacional de Desarrollo y los programas que deriven del mismo, y
- f) En el caso del Presupuesto de Egresos, la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública de la Cámara de Diputados deberá establecer mecanismos de participación de las Comisiones Ordinarias en el examen y discusión del Presupuesto por sectores. Los legisladores de dichas Comisiones deberán tomar en cuenta en sus consideraciones y propuestas la disponibilidad de recursos, así como la evaluación de los programas y proyectos y las medidas que podrán impulsar el logro de los objetivos y metas anuales;

IX. Podrán establecerse mecanismos de coordinación, colaboración y entendimiento entre el Poder Ejecutivo y el Poder Legislativo, con el objeto de hacer más eficiente el proceso de integración, aprobación y evaluación del Presupuesto de Egresos.

En este proceso, el Centro de Estudios de las Finanzas Públicas de la Cámara de Diputados apoyará técnicamente las funciones de la misma, en materia tanto de la elaboración y aprobación de la Ley de Ingresos como del Presupuesto de Egresos de la Federación.

- a) El Ejecutivo federal, por medio de la SHCP, deberá enviar a la Cámara de Diputados, a más tardar el 1 de abril, los objetivos que se persiguen con el *PEF* del siguiente ejercicio. En dicho documento se deben proyectar los posibles escenarios acerca del comportamiento esperado de las principales variables económicas, como son el precio internacional del petróleo, el índice del crecimiento económico o el impacto inflacionario.
- b) De igual manera, a más tardar el 30 de junio deberá remitirse la estructura programática del *PEF*, en cuyo documento se deberán informar los avances físicos y financieros de los programas y proyectos que se hayan aprobado en el *PEF* vigente, en relación con los objetivos planteados en el PND.
- c) El 8 de septiembre se deberá remitir el Proyecto de Presupuesto de Egresos, de manera conjunta con el Proyecto de Ley de Ingresos (PLI) y los llamados Criterios Generales de Política Económica (CGPE) a los cuales alude el art 16 de la ley.
- d) La *LIF* deberá ser aprobada por la Cámara de Diputados el 20 de octubre y por la de Senadores, el 31 del mismo mes.
- e) El *PEF* deberá ser aprobado por la Cámara de Diputados, a más tardar el 15 de noviembre.
- f) Ambos instrumentos serán publicados en el *DOF*, 20 días naturales después de haber sido aprobados.

3.4 Presupuesto de ingresos. Naturaleza

Existen numerosos debates acerca de la naturaleza jurídica del presupuesto, pero se advierte que la intervención de los legisladores es crucial para obtener su aprobación y con ello asegurar la continuidad de las acciones de gobierno. Cabe decir que el *PEF* es un proceso típicamente legislativo que una vez aprobado por la Cámara de Diputados, se promulga y publica en el *DOF*.²⁰

De hecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ratificó ese criterio al resolver la Controversia constitucional número 109/2004, en la cual de manera clara ubica el carácter del proceso legislativo que guarda el presupuesto.²¹

Sin embargo, la discusión persiste pues el hecho de que el *PEF* provenga de un acto unicameral lo convierte en un suceso peculiar alejado de la naturaleza co-

²⁰ Cfr **Jorge Ortega González**, ob cit, p 35.

²¹ En dicha controversia, el Ministro Ponente Guillermo Ortiz Mayagoitia sostiene, respecto de la naturaleza del procedimiento seguido por una de las Cámaras: “En primer término, nuestra Constitución regula el procedimiento legislativo en sentido amplio, es decir, el procedimiento de elaboración de leyes y decretos. Si bien en la gran mayoría de estos instrumentos intervienen ambas Cámaras del Congreso de la Unión, ello no implica que el procedimiento legislativo no sea aplicable, en lo conducente, a aquellas resoluciones que se emitan por una sola Cámara, en uso de facultades exclusivas”. Visto en: http://207.249.17.176/Transparencia/Epocas/Pleno/Novena%20%C3%A9poca/2004/109_04_resol.pdf

mún de los actos plenamente legislativos, en los cuales intervienen ambas cámaras. Algunos autores²² opinan que la doctrina nacional acerca del tema no sólo es insuficiente, sino incluso obsoleta. Cabe decir que el problema radica en dividir, constitucionalmente, la estructura formal en la aprobación de la *LIF* y del *PEF* y presentarlos como dos actos legislativos diferentes, cuando en esencia pertenecen a la misma naturaleza, ya que no se entiende uno sin el otro y, en consecuencia, no pueden ni deben ser desvinculados.

Por lo anterior, es preciso refutar la teoría dualista en el tratamiento del *PEF* y de la *LIF*, en especial ante el cúmulo de controles y reservas presupuestarias que previenen diversas leyes y las que hoy, en los hechos, limitan la capacidad (aparentemente absoluta) de los diputados para modificar el contenido del *PEF*. Adicionalmente, con esa fiscalización se observa que la función de los legisladores, al formar instrumentos clave en la estructura de las finanzas públicas nacionales no sólo es de control sino de una verdadera legislación. Cabe agregar la necesidad de revisar, desde el texto constitucional, el papel que debe asumir el Congreso en torno a la estructura de los dos instrumentos clave del esquema financiero: la Ley de Ingresos y el *PEF*.

Finalmente, no hay que pasar por alto que el Congreso de la Unión es el único titular de la función legislativa nacional, y que ésta es un mandato constitucional. Por ello es conveniente que la formación del presupuesto, dada su importancia y su impacto en la sociedad, sea vista como un acto plenamente legislativo, pues es un tanto inconsistente que mientras el Senado de la República interviene directamente en la formación de la *LIF*, no haga lo mismo en la aprobación del *PEF*, que es el instrumento al cual se dirigen los ingresos del Estado y su aprobación en sí, es uno de los actos de mayor trascendencia social, con los que el Estado se comunica de manera muy particular con los gobernados, pues en él refleja sus propósitos, métodos y objetivos para alcanzar sus fines.

3.5 Ley de Ingresos

Los ingresos del Estado son aquellos recursos provenientes de los impuestos, las contribuciones a la seguridad social, las ventas de bienes o servicios realizados por las entidades del gobierno general, el superávit de explotación de las entidades públicas empresariales, las transferencias, asignaciones y donativos corrientes de capital recibidos, las participaciones, los ingresos de capital y la recuperación de inversiones financieras realizadas con fines de política.²³

²² Véase **María de la Luz Mijangos Borja**, “La naturaleza jurídica del presupuesto”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, año XXVIII, núm 82, enero-abril de 1995, pp 205-228. También puede consultarse a **Orlando Montelongo Valencia**, ob cit, pp 70-74.

²³ *Fuente*: Clasificación económica de los ingresos, de los gastos y del financiamiento de los entes públicos y el Consejo Nacional de Armonización Contable.

De acuerdo con **Sergio Francisco de la Garza**, “la *Ley de Ingresos de la Federación* es el acto legislativo que determina cuáles son las fuentes de financiamiento a las que el gobierno tiene autorización de acudir, para satisfacer el gasto público”,²⁴ Aunque los ingresos en la ley se establecen a partir de un catálogo general de conceptos, éstos son regulados mediante leyes específicas que disponen las condiciones, los elementos y las características en las que los sujetos obligados, el objeto del gravamen o su fin último son determinados de forma particular. Así, en la *LIF* únicamente se establece la perspectiva recaudatoria esperada, por ejemplo, del impuesto sobre la renta para un determinado ejercicio fiscal. Sin embargo, la *Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)* señala de manera particular qué es la renta, quiénes son los sujetos obligados y cuál es la forma de cumplir con las obligaciones tributarias específicas.

En ese sentido, cabe señalar que la *LIF* es, en consecuencia, el ordenamiento jurídico propuesto por el Poder Ejecutivo y aprobado por el Poder Legislativo, que contiene los conceptos según los cuales se podrán captar los recursos financieros que permitirán cubrir los gastos de la Federación durante un ejercicio fiscal. La *LIF*, tiene vigencia de un año y el proyecto respectivo debe presentarse ante el Congreso de la Unión, a más tardar el 8 de septiembre de cada año. De acuerdo con la *LFPRH*, la Ley de Ingresos se aprobará por la Cámara de Diputados a más tardar el 20 de octubre y por la Cámara de Senadores, a más tardar el 31 de octubre, de acuerdo con la disposición del art 42 de la *LFPRH*.

3.5.1 Iniciativa

En la doctrina constitucional mexicana existe un consenso respecto a la iniciativa, entendida como el punto de arranque de la máquina congresional para la creación de una ley. Por el contrario, existen criterios diferentes respecto a su naturaleza jurídica e implicaciones constitucionales. Sin embargo, podemos afirmar que, en términos generales, los tratadistas han sido en extremo pocos en la descripción y análisis de esta etapa procedimental y procesal legislativa, ya que han puesto énfasis únicamente en su definición y en quiénes son los titulares del derecho de iniciar leyes. Incluso, nos parece que los teóricos se encuentran divididos, por un lado, los que consideran a la iniciativa como *facultad* y por el otro los que la entienden como *acto*.²⁵

La *LIF*, se considera una de las políticas públicas más importante que posee el gobierno para lograr sus objetivos, pues rige los recursos que el Estado deberá disponer para un determinado año fiscal. Corresponde al Ejecutivo federal la prerrogativa constitucional, exclusiva, de presentar al Congreso el proyecto de la *LIF*. Es decir,

²⁴ Cfr **Sergio Francisco De La Garza** (1990), ob cit, p 109.

²⁵ Cfr **Carlos D. Gaytán Ochoa** y **Onosandro Trejo Cerda**, ob cit, p 101.

de acuerdo con el texto del art 74 constitucional, específicamente lo que se refiere a la fracc IV, el titular del Poder Ejecutivo federal es el único ente público facultado y legitimado constitucionalmente para enviar PLI a la Cámara de Diputados.²⁶

Es pertinente aclarar que, aun cuando el art 74 constitucional establece la obligación del Ejecutivo federal de enviar el proyecto respectivo a la Cámara de Diputados, la obligación constitucional de que dicho proyecto se discuta primero en la llamada *cámara baja* no proviene del aludido art 74, sino del art 72, inc H, que a la letra dice:

Artículo 72. *Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las Cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, 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 texto del art 72 de la Constitución debe ser analizado conjuntamente con la disposición contenida en el art 71, el cual señala que el derecho de iniciar leyes o

²⁶ **Artículo 74.** *Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:*

- IV. *Aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del Proyecto enviado por el Ejecutivo Federal, una vez aprobadas las contribuciones que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho Presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes Presupuestos de Egresos.*

El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, a más tardar el día 8 del mes de septiembre, debiendo comparecer el secretario de despacho correspondiente a dar cuenta de los mismos. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre.

Cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el artículo 83, el Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara la Iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, a más tardar el día 15 del mes de diciembre.

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.

Quinto párrafo. (Se deroga)

Sexto párrafo. (Se deroga)

Séptimo párrafo. (Se deroga)

Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de Ley de Ingresos y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, 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 motivan;

[...]

decretos compete, entre otros, al Presidente de la República (fracc I del numeral aludido); facultad que, en concomitancia con las disposiciones de los arts 72 y 74, refleja la función clave y definitoria del Ejecutivo federal en la formación de la Ley de Ingresos.

Por su parte, el art 72 regula el llamado *procedimiento legislativo*, entendido éste como el tránsito que debe seguir en el Congreso un proyecto de ley o uno de reforma, respecto a un ordenamiento vigente. Si bien el artículo en comentario establece como un principio general que todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de las cámaras, se iniciará indistintamente en cualquiera de las dos, con excepción del PLI, pues en él se determinan las contribuciones o impuestos, de acuerdo al inc H del citado numeral.

Es frecuente en las Constituciones de los diversos países la regla de que toda iniciativa que se refiera a impuestos se examine primero en la Cámara de Diputados, siguiendo la concepción de que, aunque las dos constituyen el cuerpo legislativo, aquélla representa, por su origen, la voluntad de los ciudadanos, a diferencia de la de Senadores, que tiene una delegación de la personalidad de los Estados, y es al pueblo directamente, y no a las fracciones políticas de la Nación, a quien interesa y afecta toda ley que imponga y distribuya las cargas del impuesto.²⁷

Así, cabe decir que la iniciativa del proyecto de *Ley de Ingresos de la Federación* es una prerrogativa del Ejecutivo federal, y que dicho proyecto se discute primero en la Cámara de Diputados.

En el caso de la Iniciativa de Ley de Ingresos (ILI) (y del Proyecto de Presupuesto de Egresos), el secretario de Hacienda y Crédito Público, en un momento posterior a la presentación, debe comparecer ante la Comisión de Hacienda y Crédito Público de la Cámara de Diputados, a dar cuenta de dicho proyecto. La recepción del PLI constituye un acto que adquiere especial relevancia, en virtud de que en ese momento hace contacto el documento con la Cámara de origen, con lo que se “echa a andar” la máquina del proceso legislativo del Congreso.²⁸

3.5.2 Discusión

Si se atiende al sentido etimológico de la palabra, discutir es “aquel dicho de dos o más personas: examinar atenta y particularmente una materia”.²⁹ Para **Sergio Márquez Rábago**, la discusión legislativa es “.... la etapa deliberativa a través de la cual el proyecto de ley o decreto se discute a través de las comisiones respecti-

²⁷ **Emilio Rabasa** (2011), *La Constitución y la dictadura*, Estudio sobre la organización política de México, 10a ed, 1a reimpresión, México, Editorial Porrúa, p 162.

²⁸ Cfr **Carlos D. Gaytán Ochoa** y **Onosandro Trejo Cerda**, ob cit, pp 137-138.

²⁹ *Diccionario de la Real Academia Española*, Voz Discutir, visto en: <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=discutir>

vas, de acuerdo a la materia que trate el proyecto respectivo, de acuerdo a la normatividad interna de las cámaras”.³⁰

La *LIF*, como cualquier proyecto legislativo, se discute sucesivamente en ambas cámaras. No obstante, como se indicó en el punto anterior, al constituir el proyecto de Ley de Ingresos, la imposición de las contribuciones debe iniciar, como la Cámara de origen, en la de Diputados.

El primer paso consiste en la entrega material del proyecto, el cual debe ir acompañado del *PEF* y de los CGPE. Una vez recibido en la Cámara de Diputados, se da cuenta de su recepción al Pleno, de conformidad con lo dispuesto en el art 30 del *Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso (RGIC)*,³¹ cuyo propósito es turnarlo a la comisión responsable. En este caso, la de Hacienda y Crédito Público tendrá la encomienda de elaborar el análisis técnico y jurídico de la iniciativa, el cual desembocará en el dictamen conocido como *Dictamen de comisión*, documento con el que se discutirá el proyecto en el Pleno de la Cámara.

Como se sabe, esa etapa es crucial en la formación de la Ley de Ingresos, pues es el momento en que se presentan las negociaciones políticas que enriquecerán o limitarán el proyecto presentado por el Presidente de la República. De ahí que el ingrediente político se convierta en un elemento clave para el diseño de las finanzas públicas nacionales, pues los grupos políticos plantean sus proyectos y buscan reflejar en algún efecto concreto de la ley, aunque sea de manera accesoria o coyuntural, al partido que representan.

En esa etapa del proceso legislativo conviene precisar que si bien hay una fase de preparación donde se discutirá y elaborará un dictamen, no hay que perder de vista que el objeto de la argumentación a favor y en contra, es el proyecto de Ley de Ingresos contenido en la resolución. Es decir, su parte “propositiva” o “dispositiva”, por lo que el dictamen es única y exclusivamente el medio para llegar a la etapa procesal de tramitación legislativa. El dictamen sólo es el instrumento documental que se emplea en la mecánica legislativa para que el Proyecto de Ley de Ingresos pueda llegar al Pleno y sea sometido a su consideración, y de esa forma se desahogue por medio de una discusión.³²

La discusión acerca del proyecto de Ley de Ingresos es la confrontación, por antonomasia, de diferentes puntos de vista respecto de la sociedad, el gobierno, las instituciones públicas y privadas, las organizaciones ciudadanas, el progreso, el desa-

³⁰ Sergio Márquez Rábago (2015), *Derecho constitucional en México*, 2a ed, México, Editorial Porrúa, p 198.

³¹ **Artículo 30.** *En las sesiones se dará cuenta con los negocios en el orden siguiente:*

I. ...

II. ...

III. *Iniciativas del Ejecutivo, de las Legislaturas y de los individuos de la Cámara; Reglamento publicado en el DOF, el 20 de marzo de 1934. Última reforma publicada el 24 de diciembre de 2010.*

³² Cfr Carlos D. Gaytán Ochoa y Onosandro Trejo Cerda, ob cit, p 154.

rollo económico y la seguridad; es decir, de los fines del Estado, pues las decisiones de política implican la deliberación de dos cuestiones; en primer lugar, la deliberación y las políticas tratan de establecer fines o metas comunes; en segundo, todos los debates de política y deliberaciones se refieren a la elección de medios para alcanzar la meta definitiva.³³

3.5.3 Aprobación

El proceso para aprobar la *LIF*, en realidad inicia desde el momento en que el titular del Poder Ejecutivo federal remite al Congreso de la Unión el llamado *paquete económico* del siguiente ejercicio, el cual contiene los CGPE, la ILI y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación (PPEF).

Al concluir la discusión, tanto en lo general como en lo particular, respecto a la Ley de Ingresos, se debe proceder a la ejecución de la siguiente etapa (la aprobación), la cual se concreta por los legisladores en el acto de votar ya sea a favor, en contra o abstenerse si ninguna de esas opciones satisface sus pretensiones. Sin embargo, una vez que la mayoría de los miembros de la Cámara de origen aprueba un proyecto o ley o decreto mediante su voto en sentido afirmativo, se debe efectuar la *Declaratoria de aprobación cameral*; ambos elementos son de especial importancia, tanto en el procedimiento formativo de la ley como en el proceso de tramitación legislativa.³⁴

En ese sentido, al concluir con la deliberación en la Cámara de origen acerca del proyecto de Ley de Ingresos será sometido a votación, lo cual da la oportunidad procesal a los miembros del órgano cameral de participar en las decisiones que se tomen al respecto.

La votación, al ser un mecanismo constitucional y democrático, puede ser considerada como una fuerza legitimadora del acto que se propone emitir la Cámara de origen, después seguirá el que emita la Cámara revisora y finalmente el acto supremo de crear una ley, el cual es atribuible al Congreso de La Unión.³⁵ Es importante destacar lo anterior, pues el acto de votar en sentido afirmativo constituye el momento decisivo que da al proyecto la fuerza de una ley, y con ello la posibilidad de ser ejecutada en sus términos por las autoridades administrativas a las que, en materia fiscal, se conocen como *autoridades tributarias* y que tendrán la delicada función de recaudar los ingresos tributarios del Estado para dar sostén y certidumbre al *PEF*, instrumento esencial para llevar a cabo el desarrollo nacional.

Así, el papel que juegan los legisladores para la formación del llamado “Sistema Nacional de Contribuciones (SNC)” es crucial en la aprobación de la *LIF*, pues

³³ **Kart W. Deutsch** (1976), *Política y gobierno*, 1a ed en español, México, FCE, p 198. Citado por **Carlos D. Gaytán Ochoa** y **Onosandro Trejo Cerda**, ob cit, pp 153-154.

³⁴ Cfr **Carlos D. Gaytán Ochoa** y **Onosandro Trejo Cerda**, ob cit, p 159.

³⁵ Ídem.

es lo que da sentido y coherencia a las finanzas públicas nacionales, en un entorno que no sólo debe proveer las fuentes de ingreso, sino también propiciar un balance adecuado al dar impulso a la inversión privada y a la social.

3.5.4 Clasificación de los impuestos

Los ingresos del Estado se definen como: “Todos los recursos provenientes de los impuestos, las contribuciones a la seguridad social, las ventas de bienes o servicios realizados por las entidades del Gobierno General, el superávit de explotación de las entidades públicas empresariales, las transferencias, asignaciones y donativos corrientes de capital recibidos, las participaciones, los ingresos de capital y la recuperación de inversiones financieras realizadas con fines de política”.³⁶ En consecuencia, son susceptibles de ser clasificados desde distintos orígenes y con diferentes criterios.

Una clasificación tradicional, aceptada de manera regular en los libros de texto en materia tributaria, es la que divide a los ingresos del Estado en *tributarios* y *no tributarios*. Los primeros son aquellos derivados de las contribuciones y que están sujetos a los requisitos constitucionales dispuestos en la fracc IV del art 31; mientras que los segundos, no. Con dicha clasificación se observa que los ingresos tributarios corresponden a los que provienen de los impuestos, los derechos, las contribuciones de mejoras y aportaciones a la seguridad social, de acuerdo a la división legal de éstos, la cual está contenida en el art 2o del *Código Fiscal de la Federación (CFF)*;³⁷ mientras que los no tributarios son los aprovechamientos, los productos, los empréstitos y la emisión de moneda.

³⁶ Fuente: Clasificación económica de los ingresos, de los gastos y del financiamiento de los entes públicos.

³⁷ **Artículo 2o.** 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 la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que 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 la ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.
- III. 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.
- IV. Derechos son las contribuciones establecidas en la 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.

A. Ingresos tributarios

1. Impuestos

En relación con los **impuestos**, cabe decir que el *CFF* no da un concepto de éstos, sino que lo deduce por excepción, respecto de las demás contribuciones a las cuales sí define en su alcance jurídico. No obstante, la fracc I del art 2o vincula los impuestos con la actualización de los hechos imponible previstos en la norma, al señalar que: “Son las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales, que se encuentran en la situación jurídica o de hecho...”, previstas en las diversas leyes fiscales.

El impuesto, considerado como una relación jurídica entre la autoridad fiscal y los particulares, puede ser también “la relación de derecho entre el administrado y la autoridad pública, en la que se tutela la situación jurídica del ciudadano. En tal sentido, se establece en los impuestos el principio *nullum sine lege*. Se asiste así a una paulatina iuspublicación del impuesto y su progresiva emancipación de los moldes del Estado absoluto.”³⁸

De acuerdo con **Hugo Carrasco Iriarte**, una nota característica de los impuestos es su naturaleza obligatoria y la desvinculación del pago de éstos con el sujeto pasivo que los causa. Es decir, la obligación de pagar de impuestos no se refleja en una respuesta inmediata o personal del Estado hacia el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria que los solventó, sino que los beneficios que genera el pago de impuestos se dan hacia la población mediante la prestación de servicios públicos, de utilidad general.³⁹

2. Derechos

Por su parte, los **derechos** son contribuciones que se establecen en leyes, particularmente en la *Ley Federal de Derechos (LFD)*, como prestaciones obligatorias pagadas al Estado por quien disfruta de un modo particular de los servicios jurídico-administrativos, cuya gestión es inherente a la soberanía del Estado.⁴⁰

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

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este Código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas. Siempre que en este Código, se haga referencia únicamente a las contribuciones, no se entenderán incluidos los accesorios, con excepción de lo dispuesto en el artículo 1o.

³⁸ **Gabriela Ríos Granados** (2011), en *Voz “Impuesto”*, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Edición histórica, ts I-O, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa, p 1940.

³⁹ **Hugo Carrasco Iriarte** (2017), *Derecho Fiscal I*, 7a ed, México, Iure Editores, p 174.

⁴⁰ **Griziott Benvenuto** (1958), *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Instituto Editorial Reus, 2a ed, Madrid, p 489. Citado por **Sonia Venegas Álvarez** (2010), *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press, p 426.

Raúl Rodríguez Lobato considera que los derechos son las contraprestaciones en dinero que establece el Estado conforme a la ley, con carácter obligatorio, a cargo de las personas físicas y morales que (de manera directa e individual) reciben la prestación de servicios jurídico-administrativos inherentes al propio Estado, en sus funciones de derecho público y que están destinadas al sometimiento de esos servicios.⁴¹

Es oportuno analizar el texto de la jurisprudencia número P./J. 2/98, correspondiente a la Novena Época, con el número de registro 196934 del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, y que puede ser consultada en el *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, correspondiente al tomo VII, enero de 1998, ya que establece lo que el Alto Tribunal interpreta acerca de las características de proporcionalidad y equidad tributaria en la aplicación de los derechos federales, y que a la letra señala:

Derechos por servicios. Su proporcionalidad y equidad se rigen por un sistema distinto del de los impuestos. Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traduce en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: "Las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos."⁴²

A diferencia de los impuestos, en los derechos sí existe una vinculación especial entre el Estado y el contribuyente que los demanda, pues la concesión de los derechos genera una respuesta hacia el particular que los solicita, como sería obtener el pasaporte por medio de la Secretaría de Relaciones Exteriores (SRE) o el de una forma migratoria para regularizar la estancia, en territorio nacional, de un extranjero mediante el Instituto Nacional de Migración (INM), el cual depende de la Secretaría de Gobernación; por citar sólo un par de ejemplos vinculatorios de los derechos.

⁴¹ **Raúl Rodríguez Lobato** (1998), *Derecho fiscal*, 2a ed, México, Oxford University Press, p 77.

⁴² Jurisprudencia **196934** [P./J. 2/98], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t VII, enero de 1998, p 41.

3. Aportaciones de seguridad social

En lo referente a las **aportaciones de seguridad social**, éstas pueden definirse como: “Prestaciones pecuniarias de carácter coactivo, impuestas por el Estado, que forman parte de los recursos financieros de organismos descentralizados que proporcionan servicios de seguridad social, considerando la capacidad contributiva del causante, ya que se trata de una contribución peculiar con un sentido social y sustentada en la solidaridad”.⁴³

Cabe mencionar que, la seguridad social es un concepto amplio y de gran trascendencia en el desarrollo económico nacional. El art 2o de la *Ley del Seguro Social (LSS)*⁴⁴ establece la finalidad de la seguridad social en el derecho mexicano.

Para efectos fiscales, las aportaciones de seguridad social tienen un doble destinatario: por una parte grava a las personas sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social, y por la otra, a quienes se benefician en forma especial por los servicios de seguridad social proporcionados por dicho Estado. Si bien tales contribuciones se identifican de manera inmediata con aquellas que se realizan al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), lo cierto es que participan de este carácter también aquellas que se enteran al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit), el Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y el Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM).

A diferencia de los impuestos y los derechos, que son contribuciones generales (es decir, pueden quedar a cargo de cualquier persona), las aportaciones de seguridad social pertenecen a una clasificación peculiar denominada *contribuciones especiales*, pues sólo regulan las conductas que efectúa un grupo de contribuyentes que deben ubicarse en supuestos particulares y que requieren de condiciones específicas. Las aportaciones podrían ser reguladas no en el *CFE*, sino en un ordenamiento específico que establezca sus características, diferenciadas de las contribuciones generales.⁴⁵

4. Contribuciones de mejoras

En los ingresos tributarios también se integran las **contribuciones de mejoras**, las cuales son una obligación legal de derecho público, que grava la utilidad de una

⁴³ **Sonia Venegas Álvarez** (2010), *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, p 440.

⁴⁴ **Artículo 2o.** *La seguridad social tiene por finalidad garantizar el derecho 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 cumplimiento de los requisitos legales, será garantizada por el Estado. Publicado en el Diario Oficial de la Federación el 21 de diciembre de 1995.*

⁴⁵ Acerca del tema puede consultarse a **Hugo Carrasco Iriarte**, ob cit, p 182; tanto en su comentario personal como en la cita que hace de **R. Schuman** y **Emanuelle Morselli**, respecto al tema de las exacciones fiscales y su efecto en las contribuciones generales.

obra o el servicio utilizado por el Estado, tomando como base el beneficio o el costo derivado de las obras o servicios para cada ciudadano. Los sujetos obligados al pago de tales contribuciones serán las personas físicas o morales que se beneficien en forma directa de alguna obra pública de carácter federal.⁴⁶

Las contribuciones de mejoras se ubican en un rango intermedio entre las contribuciones generales (desde luego tienen ese carácter) y las especiales (gravan solamente a personas que se benefician de manera especial por las obras públicas a cargo del Estado), pues tratan de que participen aquellas personas que obtendrán alguna ventaja particular al ejecutar alguna obra, en el impacto del costo que ésta representa. Sin embargo, cabe mencionar que el costo que repercuta en el particular favorecido debe ser proporcional al beneficio que obtenga en su ámbito jurídico, por lo cual no sería justo que se afectara el costo total de la obra, pues al tratarse de obras públicas, éstas tienen un carácter social y no de beneficio exclusivo.

Los ejemplos más comunes son el asfaltado de las calles, la introducción de la red de agua potable o el drenaje, o la construcción de banquetas o guarniciones, entre otros.

5. Accesorios de las contribuciones

De acuerdo con el art 2o del *CFF* cabe señalar como ingresos tributarios los llamados **accesorios de las contribuciones**, los cuales consisten en:

- a) **Recargos.** Son causados por la falta de pago oportuno de las contribuciones.
- b) **Multas.** Se consideran éstas como sanciones que se imponen al contribuyente, con fines correctivos y no recaudatorios, cuando infringe una norma o un deber el gobernado.
- c) **Gastos de ejecución.** Son aquellos en que incurren los contribuyentes, cuando las autoridades ejercen sus facultades de cobro coactivo respecto de los créditos fiscales no pagados en tiempo o no garantizados oportunamente. En general se calculan a una tasa de 2 % sobre la suerte principal.
- d) **Indemnización a que se refiere el séptimo párr del art 21⁴⁷ del *CFF*.** Hipótesis que se actualiza cuando el particular realiza el pago de una contribución

⁴⁶ Cfr **Sonia Venegas Álvarez**, ob cit, p 447.

⁴⁷ **Artículo 21.** *Cuando no se cubran las contribuciones o los aprovechamientos en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, su monto se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos por concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. Dichos recargos se calcularán aplicando al monto de las contribuciones o de los aprovechamientos actualizados 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 o aprovechamiento de que se trate.*

[...]

con un cheque que (ya recibido por las autoridades fiscales) sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre de 20 % del valor de éste, y será exigido, independientemente de los demás accesorios a que tengan derecho de cobrar las autoridades fiscales.

B. Ingresos no tributarios

1. Aprovechamientos

En esta categoría, aunque existen diversos criterios para establecer fuentes de financiamiento alternativas a las contribuciones, los aprovechamientos, los productos, las diversas formas de adquirir empréstitos y la emisión de moneda pueden ser considerados como los más representativos, respecto de las fuentes de ingreso del Estado que no provienen de las contribuciones.

De acuerdo con el art 3o del *CFF*, los **aprovechamientos** son los ingresos que percibe el Estado por las funciones de derecho público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal. Asimismo, los aprovechamientos permiten encuadrar una variada gama de fuentes de ingresos estatales que, al no corresponder a la categoría de contribuciones, no están limitadas a observar los principios de proporcionalidad y equidad tributaria. Un ejemplo son las infracciones administrativas, sin origen fiscal, como las que impone la Procuraduría Federal del Consumidor (PFC) o las cuotas compensatorias en materia aduanera, establecidas para tratar de neutralizar las prácticas desleales en materia de comercio exterior.

2. Productos

Los **productos**, son una fuente especial de financiamiento de los ingresos del Estado. De acuerdo con el art 3o del *CFF*, son productos las contraprestaciones por los servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho privado, así como

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 de 20 % 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 de 20 %, 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.

por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado. En ese sentido, “es posible establecer que los productos, y en cierta medida los derechos, no son otra cosa que el Estado obtiene como consecuencia de la explotación de sus bienes patrimoniales, tanto públicos como privados”.⁴⁸

De ahí que los productos se constituyan a partir de los ingresos que provienen de los particulares, mediante actos que no son consecuencia de la relación jurídico-tributaria de la que nacen de manera natural las contribuciones y de la obligatoriedad de éstas, pues los productos provienen de relaciones similares a las que surgen entre particulares en el derecho privado. Se enfatiza el uso de la palabra *similares*, en razón de que el Estado no se ubica en una relación particular, ya que actúa de acuerdo y apegado a las atribuciones que establece el legislador. Por ello, el concepto fiscal de los productos es casuístico y diferenciado de las demás fuentes de financiamiento público, las cuales se han señalado en el presente apartado.

3. Empréstitos

Renglón aparte, el concepto de **empréstitos** merece un comentario por su actualidad y peso específico en el desarrollo nacional. En este caso se refieren a la deuda pública, tanto interna⁴⁹ como externa.⁵⁰ Los empréstitos conforman la obligación de pagar los pasivos a cargo del Estado. Una deuda, en términos generales, en el referente de un débito; es decir, una obligación pendiente de pago a cargo de quien la contrate. La deuda pública es aquella que se origina en un ente público. Se trata “de una deuda del Estado o de cualquier otra corporación pública contraída para la atención de necesidades de naturaleza excepcional, que no son susceptibles de ser cubiertas por los ingresos ordinarios previstos en sus presupuestos”.⁵¹

Si bien la contratación de deuda es un medio de financiamiento reconocido y practicado por casi todas las naciones en el mundo,⁵² la clave es la capacidad de endeudamiento que tengan para hacer frente a la obligación del pago que ésta genera. El país, en los últimos 45 años, ha estado marcado por el peso específico de una deuda muy alta frente a la capacidad de pago del Estado, lo que ha ocasionado un gran rezago en la sociedad, que en su legítimo derecho aspira a tener mejores condiciones de vida.

Según **Arrijo Vizcaíno**, cabe advertir si los empréstitos deben o no ser considerados como fuentes de financiamiento, en razón de que comprometen los

⁴⁸ **Adolfo Arrijo Vizcaíno** (2012), *Derecho fiscal*, 21a ed, México, Editorial Themis, p 122.

⁴⁹ Es la parte de la deuda adquirida con acreedores en el país, con moneda nacional.

⁵⁰ Son los préstamos contraídos en otros países con moneda extranjera. Pueden provenir tanto de los gobiernos, como de entes privados o instituciones financieras internacionales. *Fuente*: Transparencia Presupuestaria, SHCP.

⁵¹ **Rafael De Pina y Rafael De Pina Vara** (1989), *Diccionario de derecho*, México, Editorial Porrúa, p 237.

⁵² En el país, el art 73 constitucional, en su fracc VIII faculta al Congreso de la Unión para sentar las bases que permiten al Ejecutivo que pueda solicitar empréstitos sobre el crédito de la Nación, aprobarlos y reconocer y pagar la deuda nacional.

ingresos futuros del Estado y con ello el destino de montos considerables para el pago de intereses que generan los préstamos; citando a **Maurice Duverger** señala: “Para los hacendistas clásicos, el empréstito es una anticipación de ingresos que hace recaer sobre las generaciones futuras el peso de los gastos pagados mediante aquél, para los modernos es un verdadero ingreso y son las generaciones presentes las que soportan el peso de los gastos pagados mediante empréstito sin haber repercusión sobre el futuro”.⁵³

El problema no radica en la posibilidad que, indiscutiblemente, posee el Estado de adquirir financiamientos, sino el destino al que éstos se vinculan. Si bien su origen fue solventar el costo inmediato de proyectos productivos, el exceso de obligaciones adquiridas en tiempos cortos provocó que la falta en la capacidad de pago causara la contratación de nuevas deudas, pero ya no para financiar el costo de nuevos proyectos, sino la falta oportuna de liquidar los que ya se tenían. Ante ese panorama, es evidente que el problema de la deuda reclama una mayor atención y gran responsabilidad en su manejo.

El art 4o, fracc X de la *Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG)*,⁵⁴ define la deuda pública como:

Las obligaciones de pasivo, directas o contingentes, derivadas de financiamientos a cargo de los gobiernos federales, estatales, del Distrito Federal (hoy Ciudad de México) o municipales, en términos de las disposiciones legales aplicables, sin perjuicio de que dichas obligaciones tengan como propósito operaciones de canje o refinanciamiento.

De ahí se advierte que el legislador ha dado una importancia mayor al hecho de regular la capacidad de endeudamiento del Estado.

Actualmente, la legislación es más cuidadosa en esos aspectos. Después de la *Ley Federal de Deuda Pública (LFDP)*⁵⁵ emitieron la *Ley de Coordinación Fiscal (LCF)*,⁵⁶ la *Ley General de Contabilidad Gubernamental* y recientemente la *Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios (LDFEFM)*,⁵⁷ con la finalidad de mejorar las condiciones al contratar más deuda; de asegurar un adecuado destino y controlar, ante todo, el fantasma del endeudamiento excesivo que tanto daño le ha hecho a México.

4. Emisión de moneda

Finalmente, **la emisión de moneda** consiste en la obligación que tienen los bancos centrales de proveer de moneda nacional a la economía de un país. El Banco de México (BM) se encarga de ejercer tan delicada función y prácticamente es el

⁵³ **Adolfo Arriola Vizcaíno**, ob cit, pp 96 y 97.

⁵⁴ Publicada en el *DOF*, el 31 de diciembre de 2008.

⁵⁵ Publicada en el *DOF*, el 31 de diciembre de 1976.

⁵⁶ Publicada en el *DOF*, el 31 de diciembre de 1978.

⁵⁷ Publicada en el *DOF*, el 27 de abril de 2016.

órgano encargado de diseñar la política monetaria nacional, la cual, de manera conjunta con la política fiscal a cargo de la SHCP, conforman la estructura de las finanzas públicas. De acuerdo con el art 2o de su Ley Orgánica,⁵⁸ el BM debe emitir suficiente moneda para garantizar la operación normal de la economía. Lo importante es que la moneda circulante corresponda con las reservas que mantiene dicho banco, para respaldar el valor del dinero circulante. Las reservas se forman con los depósitos que posee el banco central, particularmente de metales preciosos (como el oro), o monedas extranjeras cuya presencia es importante en el mundo, como el dólar o el euro, la moneda que circula en la Unión Europea (UE).

En consecuencia, la emisión de moneda (los billetes y monedas de circulación común) debe apegarse a una estricta política de correspondencia entre el circulante y las reservas que lo sostienen, porque un aumento sin control provoca situaciones catastróficas en materia económica. Incluso, la relación que hay entre las reservas y la moneda corriente determina la posición financiera de un país en el mundo, debido a los tipos de cambio que guarda la moneda nacional frente a otras divisas.

Ante la acumulación en el vencimiento de la deuda, México corre un riesgo real de emitir más circulante que lo que las reservas permiten, y con ello tratar de solventar los compromisos más inmediatos. En 1977 el gobierno federal optó por esa política monetaria ante la enorme crisis que vivía el país. El resultado fue una devaluación sin precedentes y una inflación que llevó a México a las puertas del colapso financiero, arrastrando al empobrecimiento a muchas familias de clase media, que pasaron a formar parte de una mayor población que vive en estado de pobreza en el país.

Por lo anterior, antes de resolver la pertinencia de emitir más moneda como medio de financiamiento para enfrentar el pago de los vencimientos inmediatos de la deuda, se deben ponderar las causas que originan tal decisión. Analizar sus efectos en el corto plazo y si esa medida se toma para un financiamiento emergente, tan luego como se revierta la emergencia se debe aplicar nuevamente la política de contracción de efectivo (conocida como *política de corto*) y dejar a los depósitos reales que posea el BM establecer la relación que le corresponde con el circulante.

Actualmente, aun cuando la política monetaria está sujeta a múltiples presiones políticas, el carácter autónomo del Banco de México es un elemento clave para persuadir a quienes consideran que el valor de la moneda puede ser un instrumento de cambio en la política social del país.

⁵⁸ **Artículo 2o.** *El Banco de México tendrá por finalidad proveer a la economía del país de moneda nacional. En la consecución de esta finalidad tendrá como objetivo prioritario procurar la estabilidad del poder adquisitivo de dicha moneda. Serán también finalidades del Banco promover el sano desarrollo del sistema financiero y propiciar el buen funcionamiento de los sistemas de pagos. Publicada en el DOF el 23 de diciembre de 1993.*

3.5.5 Ejecución de la Ley de Ingresos

Una vez que la *LI* se aprueba en el Congreso General, es remitida al titular del Poder Ejecutivo para que, en términos de lo dispuesto por el art 72, inc *a*), de la *CPEUM*, “si no tuviere observaciones que hacer, lo publicará inmediatamente”, salvo que el Presidente de la República ejerciera el llamado derecho de veto, al cual se refieren los incs *b*) y *c*) del mismo numeral.

Después de ser publicado el decreto mediante el cual se promulga la *LIF*, ésta inicia su vigencia, que comienza el 1 de enero del año que se trate, de acuerdo con la disposición contenida en el art 39 de la *LFPRH*.⁵⁹ A partir de ese momento la *LIF* deja de estar bajo la tutela del Poder Legislativo y regresa al ámbito del Poder Ejecutivo, ya no como un proyecto de ley cuya pretensión es sostener el gasto público, sino como un mandato del legislador que debe cumplir el Ejecutivo en su carácter de recaudador y administrador de los recursos fiscales del Estado.

De acuerdo con la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF)*⁶⁰ corresponde a la SHCP en términos del art 31, fracc XI de dicho ordenamiento, “cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales”. No obstante, dada la especialización que hoy implica la recaudación de los recursos tributarios y aduaneros, esta actividad ha sido encomendada al Servicio de Administración Tributaria (SAT), el que, de acuerdo con el art 1o de su Ley Orgánica es un órgano desconcentrado de la SHCP, con carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala la Ley.

En el punto 4.4 de la presente obra se estudiará con detalle el papel de las autoridades tributarias del sector central, de los Organismos Fiscales Autónomos (OFA) y de las autoridades fiscales de la Ciudad de México en su función de autoridades auxiliares de tributación federal, de acuerdo al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF) y a los convenios de colaboración administrativa que derivan de la *LCF*, respecto a la distribución del poder tributario de la Federación y de los estados.

3.5.6 Procedimiento de ejecución y facultad económico-coactiva

Este tema se analizará con detalle en la unidad 10 de la presente obra.

⁵⁹ **Artículo 39.** *La Ley de Ingresos y el Presupuesto de Egresos serán los que apruebe el Congreso de la Unión, y la Cámara de Diputados, respectivamente, con aplicación durante el periodo de un año, a partir del 1 de enero.*

⁶⁰ Publicada en el *DOF*, el 29 de diciembre de 1976.

3.6 Presupuesto de egresos

En líneas anteriores se abordaron distintos temas vinculados con el *PEF*, por lo que en la presente sección se complementarán las ideas que previamente fueron expuestas en los apartados 3.2 y 3.3.

3.6.1 Naturaleza jurídica del presupuesto de egresos

Invitamos al lector a que revise lo expuesto en el apartado 3.4, ya que la Ley de Ingresos y el *PEF* en esencia pertenecen a la misma naturaleza, ya que no se entiende uno sin el otro y, en consecuencia, no pueden ni deben ser desvinculados.

3.6.2 Principios de carácter sustancial del presupuesto de egresos

Como se mencionó en líneas anteriores, el *PEF* es un acto legislativo y de carácter anual, mediante el cual se prevén y regulan las erogaciones del Estado para el año que se indica. El art 126 de la Constitución, establece de manera absoluta que:

No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto o determinado por la ley posterior.

Esa disposición que, curiosamente, es de las pocas que mantienen inalterable (por reformas posteriores) el texto aprobado por el Constituyente Originario en 1917, destaca la importancia del *PEF* como el único instrumento que contiene el gasto público del Estado.

De la lectura del art 126 y de acuerdo a las opiniones de **Alfonso Cortina y Gabino Fraga**,⁶¹ se extraen ciertos principios a los que debe sujetarse el presupuesto, a saber:

- a) **Unidad.** El presupuesto es uno y no cabe otro en la legislación positiva. Ello da certeza y seguridad respecto de las erogaciones que el Estado realice y el destino de las contribuciones y demás ingresos que obtenga para tal propósito.
- b) **Universalidad.** Todos los gastos del Estado se deben considerar en el presupuesto único que apruebe la Cámara de Diputados.
- c) **Especialidad.** Las partidas presupuestales no son generales sino específicas, y posteriormente se evaluarán tanto en su ejecución como en su eficiencia. El art 75 constitucional establece la obligación de aplicar partidas específicas, que no deben desatender los legisladores federales.⁶²

⁶¹ Citados por **Hugo Carrasco Iriarte**, ob cit, p 62.

⁶² **Artículo 75.** La Cámara de Diputados, al aprobar el Presupuesto de Egresos, no podrá dejar de señalar la retribución que corresponda a un empleo que esté establecido por la ley; y en caso

- d) **Anualidad.** Es la regla básica para formar el presupuesto, cuya disposición está contenida en el art 126 constitucional y su aprobación anual la refiere la fracc IV del art 74. El presupuesto tiene vigencia de un año, de ahí la importancia de que se apruebe en tiempo y se efectúe de manera adecuada.
- e) **Administración escrupulosa de los recursos del Estado.** El art 134 constitucional, incorpora en su texto una disposición específica respecto de la administración eficiente de los recursos públicos, al señalar que:

Los recursos económicos de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los Municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez para satisfacer los objetivos a los que estén destinados.

Lo anterior implica que los recursos destinados a satisfacer las partidas presupuestales, serán ejercidos con transparencia frente a la sociedad. La fiscalización de éstos será crucial, como más adelante se comentará.

3.6.3 Principios de carácter formal del presupuesto de egresos

El PEF se estructura a partir de los llamados *presupuestos por programa*, con el propósito de vincular las metas con los recursos disponibles. Al analizar la planeación del desarrollo nacional y su impacto en el PEF, se aprecia la importancia de formar el presupuesto mediante reglas estrictas que permitan valorar los objetivos del PND, pues es este el instrumento que genera la obligación de presupuestar los objetivos del gobierno mediante programas específicos.

La *Ley de Planeación (LP)*, en su art 22, contempla cuatro tipos de presupuestos por programa: los sectoriales, los institucionales, los especiales y los regionales, los cuales se analizan a continuación:

- **Programas sectoriales.** De acuerdo con el art 23 de la LP,⁶³ permiten conocer cuánto gastan los sectores que conforman la economía nacional, como la educación, las comunicaciones o la salud, por citar algunos. Al mostrar ese panorama se identifican la dimensión y el impacto económico que tiene cada sector de la actividad gubernamental en el presupuesto. La clasificación sectorial indica, en consecuencia, cuál es la participación del sector público en los dife-

de que por cualquier circunstancia se omita fijar dicha remuneración, se entenderá por señalada la que hubiere tenido fijada en el Presupuesto anterior o en la ley que estableció el empleo.

En todo caso, dicho señalamiento deberá respetar las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución y en las leyes que en la materia expida el Congreso General.

⁶³ **Artículo 23.** Los programas sectoriales se sujetarán a las previsiones contenidas en el Plan y especificarán los objetivos, prioridades y políticas que regirán el desempeño de las actividades del sector administrativo de que se trate. Contendrán, asimismo, estimaciones de recursos y determinaciones sobre instrumentos y los responsables de su ejecución.

rentes rubros que conforman la economía nacional. Dicha participación no sólo habla de una erogación, sino del objetivo que se pretende alcanzar con ese gasto específico. Los programas sectoriales ayudan a entender la vinculación que existe entre los planes de desarrollo y la estructura de los presupuestos.

En ese sentido, su objeto consiste en dar una idea de la magnitud del gasto público, según los diferentes sectores de la economía; al mismo tiempo evidencia el nivel de los programas que se encuadran en cada uno de los sectores, así como los objetivos físicos y las metas que se pretenden alcanzar.

La clasificación sectorial muestra en qué medida participa el ámbito público en cada uno de los sectores, permitiendo en esa forma regular las relaciones de interdependencia entre el sector público y el privado, tanto por sectores como de manera global. Sin duda, esta categoría está más orientada al análisis del desarrollo y de la programación que las demás clasificaciones.⁶⁴

- **Programas institucionales.** En México, la clasificación por instituciones que forman el sector público abarca dos partes: el centralizado y el descentralizado paraestatal, dependiendo de quién gastará los recursos públicos. Por un lado, el sector central o gobierno, el cual integran los tres poderes: Legislativo, Ejecutivo y Judicial; y por el otro, el sector paraestatal que integran los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.⁶⁵

La clasificación anterior se menciona en el art 24 de la LP,⁶⁶ cuya finalidad permite identificar los resultados que se obtienen en cada sector de actividad del gobierno, ubicados por separado. Los programas institucionales se identifican con los que deben elaborar las entidades paraestatales y se sujetan a las previsiones contenidas en el PND, en el programa sectorial correspondiente. Son aquellos que elaboran las entidades de la Administración Pública Paraestatal (APF), sujetándose a las previsiones económicas en la planeación de desarrollo.

Cabe decir que las entidades de la APF están sectorizadas por ámbitos de acción; por ejemplo, Petróleos Mexicanos (Pemex) está en el sector energético, el cual controla la Secretaría de Energía; quiere decir que esa entidad paraestatal debe elaborar su programa institucional atendiendo al Programa Sectorial en Materia de Energía (PSME), así como con las directrices que haya elaborado el PND para dicho sector.⁶⁷

Los programas institucionales deben ser sometidos por el Órgano de Gobierno y Administración (OGA) de la entidad paraestatal de que se trate, y su

⁶⁴ Cfr **Orlando Montelongo Valencia**, ob cit, p 65.

⁶⁵ Cfr **Sergio Francisco De la Garza**, ob cit, p 44.

⁶⁶ **Artículo 24.** *Los programas institucionales que deban elaborar las entidades paraestatales, se sujetarán a las previsiones contenidas en el Plan y en el programa sectorial correspondiente. Las entidades, al elaborar sus programas institucionales, se ajustarán, en lo conducente, a la ley que regule su organización y funcionamiento.*

⁶⁷ Cfr **Jorge Ortega González**, ob cit, p 29.

aprobación dependerá del titular de la dependencia coordinadora del sector que corresponde, la cual está obligada a cotejar que los programas institucionales sean congruentes con el programa sectorial, así como con el PND.

- **Programas especiales.** Se enuncian en el art 26 de la LP,⁶⁸ se refieren a las prioridades del desarrollo integral del país, fijadas en el plano de las actividades relacionadas con dos o más dependencias coordinadoras de un sector.

Esos programas los determina el Presidente de la República, de acuerdo con las prioridades del desarrollo integral del país señaladas en el PND y que llevan a cabo dos o más coordinadoras de sector. El Ejecutivo determina las comisiones intersecretariales, como el Programa Especial de Ciencia y Tecnología (PECT), en el cual participan la mayoría de las secretarías de Estado y, en consecuencia, la asignación de recursos destinados a dicho programa, así como los objetivos y las metas de ese tipo de programas requieren acciones de las diversas dependencias.⁶⁹

- **Programas regionales.** Están previstos en el art 25 de la LP,⁷⁰ y se refieren a las regiones que se consideran prioritarias, en función de los objetivos nacionales fijados en el PND y cuya extensión territorial rebase la jurisdicción de una entidad federativa. Es decir, no sólo depende de la naturaleza del programa (pues hay regiones prioritarias y estratégicas), sino que deben abarcar dos o más regiones. Un ejemplo es el Programa del Plan Puebla-Panamá, auspiciado por el expresidente **Vicente Fox Quesada**, cuyo enfoque es atender la región sur-sureste del país.

Los programas regionales y especiales deben ser sometidos, por la SHCP, a la consideración y aprobación del Presidente de la República, al ser el superior jerárquico de los titulares de las dependencias gubernamentales que intervienen en dichos programas. Una vez aprobados, tanto el PND como los programas, serán obligatorios para las dependencias y entidades paraestatales, en el ámbito de sus respectivas competencias. Esa obligatoriedad origina responsabilidades en los servidores públicos encargados de alcanzar las metas programadas.⁷¹

3.6.4 Concepto y clasificación de los gastos públicos

Este tema se desarrolló en el apartado 3.2 de la presente unidad, por lo que se sugiere al lector se remita al contenido del mismo, para obviar repeticiones.

⁶⁸ **Artículo 26.** *Los programas especiales se referirán a las prioridades del desarrollo integral del país, fijados en el plan, o a las actividades relacionadas con dos o más dependencias coordinadoras de sector.*

⁶⁹ Cfr **Jorge Ortega González**, ob cit, p 30.

⁷⁰ **Artículo 25.** *Los programas regionales se referirán a las regiones que se consideren prioritarias o estratégicas, en función de los objetivos nacionales fijados en el Plan, y cuya extensión territorial rebase el ámbito jurisdiccional de una entidad federativa.*

⁷¹ Cfr **Jorge Ortega González**, ob cit, p 30.

3.6.5 Concepto del gasto público

Al igual que lo señalado en el numeral anterior, este concepto se expuso ampliamente en el apartado 3.2 de esta unidad por lo que se sugiere al lector se remita al contenido del mismo, en caso de querer repasar el tema.

3.6.6 Importancia del gasto público

Al respecto cabe decir que, el gasto público es el instrumento clave con el que cuentan las finanzas nacionales para hacer realidad los fines del Estado. Es decir, una política que oriente de manera adecuada el gasto del gobierno puede ser el medio idóneo para que la sociedad alcance estabilidad, orden, seguridad jurídica y bien común. Por ello, se necesita que la estructura de la política fiscal nacional sea conducida con talento y sensibilidad para que refleje tales prioridades, creando las condiciones para que los particulares contribuyan al financiamiento del gasto público mediante contribuciones justas, tanto por lo que se refiere a los hechos que las generen, como al límite de la imposición ante la capacidad de aquellos a quienes éstas les serán aplicadas, pero que también participen con oportunidades de desarrollo en un esquema de distribución equitativa de la riqueza nacional.

Respecto a la opinión⁷² de que no todas las contribuciones (especialmente los impuestos) tienen una característica netamente recaudatoria, pues en ocasiones pueden ser un instrumento de control y ayuda al desarrollo de la industria nacional o de regulación a la excesiva importación de bienes o mercancías a las que la economía doméstica ha estado expuesta, por citar dos ejemplos recientes y actuales. La importancia del gasto público en la economía nacional es decisiva, no sólo para garantizar las funciones básicas del Estado, sino quizá y en mayor medida, para distribuir equitativamente la riqueza y los recursos nacionales en beneficio de toda la sociedad.

Uno de los principios básicos de la economía de mercado es que su dinámica depende de la inversión productiva y el consumo sólo es el soporte del crecimiento económico en ciertos lapsos que no se deben prolongar demasiado, porque si no hay inversión la economía se detiene. Por ello, la política fiscal desempeña una función esencial como instrumento regulador de tales variables y de esa manera asegurar que el Estado, como rector de la economía nacional, cumpla verdaderamente con ese cometido, el cual es crucial para el desarrollo nacional.

⁷² Cfr **Hugo Carrasco Iriarte**, ob cit, p 87, citando a **Emilio Margáin Manautou**. Ambos autores coinciden en que los fines de la política fiscal del Estado deben orientarse no únicamente la captación de recursos financieros, la cual desde luego es un fin básico y primordial de todo ejercicio del poder tributario, sino también a otras cuestiones importantes como la protección de la industria nacional, en un ámbito de competencia global sin restricciones y cada vez más agresiva.

3.6.7 Clasificación del gasto público

Nuevamente hacemos hincapié en que este tema se expuso ampliamente en el apartado 3.2 de esta unidad por lo que se sugiere al lector se remita al contenido del mismo, para evitar repetir lo tratado allí.

3.7 Preparación, aprobación y ejecución del presupuesto

En cuanto se aprueba la Ley de Ingresos en el Congreso de la Unión, la Cámara de Diputados procede a analizar, discutir, modificar (en su caso) y finalmente aprobar el *PEF*. El presupuesto es un documento que prepara el titular del Poder Ejecutivo, pero también participan en su elaboración los poderes Legislativo y Judicial, los organismos públicos descentralizados e incluso aquellos que cuentan con autonomía constitucional.⁷³ En este apartado se analiza el procedimiento que sigue el *PEF*, desde que inicia hasta su entrada en vigor.

3.7.1 Reformas al presupuesto de egresos

De acuerdo con la disposición anteriormente comentada, del art 126 constitucional, el *PEF* es uno solo y, en consecuencia, debe incluir los gastos que realicen los diversos órganos que conforman la APF. Por consiguiente, para entender el escenario de una posible reforma posterior al presupuesto aprobado por la Cámara de Diputados, es preciso analizar el contenido de los dos primeros párrafos del art 18 de la *LFPRH*, que a la letra señalan:

Artículo 18. *A toda propuesta de aumento o creación de gasto del proyecto de Presupuesto de Egresos, deberá agregarse la correspondiente iniciativa de ingreso distinta al financiamiento o compensarse con reducciones en otras previsiones de gasto.*

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 54, no procederá pago alguno que no esté comprendido en el Presupuesto de Egresos o determinado por ley posterior; en

⁷³ El art 24 de la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria* señala:

La programación y presupuestación del gasto público comprende:

- I. *Las actividades que deberán realizar las dependencias y entidades para dar cumplimiento a los objetivos, políticas, estrategias, prioridades y metas con base en indicadores de desempeño, contenidos en los programas que se derivan del Plan Nacional de Desarrollo y, en su caso, de las directrices que el Ejecutivo Federal expida en tanto se elabore dicho Plan, en los términos de la Ley de Planeación;*
- II. *Las previsiones de gasto público para cubrir los recursos humanos, materiales, financieros y de otra índole, necesarios para el desarrollo de las actividades señaladas en la fracción anterior, y*
- III. *Las actividades y sus respectivas previsiones de gasto público correspondientes a los Poderes Legislativo y Judicial, y a los entes autónomos.*

este último caso, primero se tendrá que aprobar la fuente de ingresos adicional para cubrir los nuevos gastos, en los términos del párrafo anterior.

De la redacción del artículo anterior, se advierte que (eventualmente) es posible autorizar erogaciones diferentes a las que se hubiesen aprobado en el presupuesto anual por la Cámara de Diputados; sin embargo, éstas deberán ser producto de un proceso legislativo integral; es decir, las erogaciones que se generen fuera del presupuesto deberán ser determinadas por el Congreso federal en su conjunto y no únicamente por la Cámara de Diputados. Además, deberán estar aseguradas por fuentes de ingreso distintas a las que sostengan el presupuesto aprobado, salvo las partidas secretas a que se refiere el cuarto párr del art 74, fracc IV constitucional.⁷⁴ De ahí que, en acatamiento al principio de unidad que caracteriza al presupuesto, los pagos efectuados fuera de éste se autorizarán por ambas cámaras.

Cabe analizar en este punto el contenido del art 54 de la *LFPRH*,⁷⁵ en el cual se establece la posibilidad de que una vez concluida la vigencia del presupuesto, después del 31 de diciembre, se realicen pagos por conceptos autorizados en éste, supuesto diferente al del art 18. Asimismo, es factible efectuar pagos que correspondan a ejercicios posteriores a su vigencia, siempre y cuando éstos se hubiesen devengado de manera efectiva y sean parte del presupuesto aprobado. Por el contrario, si alguna partida no se realiza durante el ejercicio autorizado para ello, ya no es posible efectuarlo en el siguiente y se devolverá a la dependencia que controla el presupuesto.

3.7.2 Competencia de la SHCP en materia del presupuesto

El primer paso para aprobar el *PEF* es la concentración de la información que las dependencias generan internamente, de acuerdo a las reglas que se establecen en la *LFPRH* para elaborar su presupuesto, el cual se envía a la SHCP para conformar el llamado “Anteproyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación”, que es formalmente la base del documento que presentará el Presidente de la República a los diputados como el Proyecto de Decreto del Presupuesto.

El art 41 de la *LFPRH* fija los requisitos que debe contener el *PEF*, en el cual se detallan los requerimientos formales y los documentos que soportan la información que debe contener. De acuerdo con el art 60 de la ley en comento, el Ejecutivo

⁷⁴ 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.

⁷⁵ **Artículo 54.** *Una vez concluida la vigencia del Presupuesto de Egresos sólo procederá hacer pagos, con base en él, por los conceptos efectivamente devengados en el año que corresponda, siempre que se hubieren contabilizado debida y oportunamente las operaciones correspondientes, hayan estado contempladas en el Presupuesto de Egresos; y se hubiere presentado el informe a que se refiere el artículo anterior, así como los correspondientes al costo financiero de la deuda pública.*

federal (por conducto de la SHCP) estará a cargo de la programación, presupuestación, evaluación y control del gasto público federal correspondiente a las dependencias y entidades, disposición congruente con la contenida en el art 31, fraccs II y XV de la *LOAPF*, que a la letra dicen:

Artículo 31. *A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

[...]

II. *Proyectar y calcular los ingresos de la Federación, del Gobierno del Distrito Federal (hoy Ciudad de México) y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal...";*

XV. *Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, y presentarlos a la consideración del Presidente de la República;*

[...]

El proceso de elaboración del anteproyecto y del Proyecto de Presupuesto de Egresos, reclama la participación activa de la SHCP, pues es la encargada de sentar las reglas, bases o medios para las dependencias y entidades de la administración pública federal; asimismo, es la dependencia cuya encomienda es coordinar a los órganos encargados de la administración en las cámaras, la Corte y los órganos con autonomía constitucional, a fin de que formulen sus propuestas de gastos.⁷⁶

En consecuencia, corresponde a la SHCP preparar la información necesaria para conformar el anteproyecto del *PEF* y con base en ella formular el proyecto final del presupuesto. Así, el *PEF* constituye el programa anual de gastos del gobierno. Es el documento que presenta de forma detallada la distribución del gasto público, bajo diferentes tipos de clasificación del presupuesto de egresos, las cuales incluyen la asignación del gasto por entidades e instituciones gubernamentales; su distribución por funciones públicas; por programas; e igualmente, la manera en que se distribuye el gasto por su destino en la adquisición de bienes y servicios necesarios para cumplir las funciones gubernamentales; también informa la entrega de subsidios y transferencias a otras entidades o agentes económicos. Además, el *PEF* integra las metas por alcanzar durante el ejercicio del gasto.⁷⁷

Tanto en el aspecto de los ingresos como de los egresos de las finanzas públicas, se llevan a cabo diversos actos, operaciones y cálculos referentes a conformar o conjugar el gasto estimado de los ingresos que se persiguen durante el ejercicio fiscal, y cuya función le corresponde a la SHCP.

⁷⁶ Cfr **Carlos D. Gaytán Ochoa y Onosandro Trejo Cerda**, ob cit, p 227.

⁷⁷ Cfr Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Manual para la Elaboración y Análisis del Presupuesto de Egresos de la Federación*, LXII Legislatura de la Cámara de Diputados, México, agosto de 2012, p 13. Visto en http://www.cefp.gob.mx/portal_archivos/normatividad/manual_pef.pdf

3.7.3 Preparación y aprobación del presupuesto

Concluida la etapa para recibir y preparar la información proporcionada por las entidades, los poderes constituidos y los órganos con autonomía constitucional, compete a la SHCP integrarlas en el documento final que, conforme a las metas de crecimiento previstas en el PND y a la expectativa de los ingresos determinados a partir del proyecto de Ley de Ingresos, sean eventualmente posibles. Dicha etapa es conocida como la “Elaboración del Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación”, documento que (una vez terminado) servirá de base para elaborar el Proyecto de Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación (PDPEF), el cual, de acuerdo a lo que dispone el art 41, fracc II⁷⁸ de la *LFPRH*, indica el momento en

⁷⁸ **Artículo 41.** *El proyecto de Presupuesto de Egresos contendrá:*
[...]

II. *El proyecto de decreto, los anexos y tomos, los cuales incluirán:*

- a) *Las previsiones de gasto de los ramos autónomos;*
- b) *Las previsiones de gasto de los ramos administrativos;*
- c) *Un capítulo específico que incorpore los flujos de efectivo de las entidades de control directo;*
- d) *Un capítulo específico que incorpore los flujos de efectivo de las entidades de control indirecto;*
- e) *Las previsiones de gasto de los ramos generales;*
- f) *Un capítulo específico que incorpore las previsiones de gasto que correspondan a los gastos obligatorios;*
- g) *Un capítulo específico que incorpore las previsiones de gasto que correspondan a los compromisos plurianuales;*
- h) *Un capítulo específico que incorpore las previsiones de gasto que correspondan a los compromisos derivados de proyectos de infraestructura productiva de largo plazo;*
- i) *Un capítulo específico que incluya las previsiones salariales y económicas a que se refiere el artículo 33, fracción II, de esta Ley;*
- j) *Las previsiones de gasto que correspondan a la atención de la población indígena, en los términos del apartado B del artículo 2 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos; asimismo, las previsiones de gasto de los programas especiales cuyos recursos se encuentren previstos en distintos ramos y, en su caso, en los flujos de efectivo de las entidades;*
- k) *En su caso, las disposiciones generales que rijan en el ejercicio fiscal;*
- l) *Un apartado que contenga las principales variaciones que se proponen con respecto al año en curso y su justificación, en términos de las distintas clasificaciones, del gasto; los principales programas y, en su caso, aquéllos que se proponen por primera vez;*
- m) *La información que permita distinguir el gasto regular de operación; el gasto adicional que se propone, y las propuestas de ajustes al gasto;*
- n) *Se deroga*
- ñ) *Un capítulo específico que incorpore las erogaciones plurianuales para proyectos de inversión en infraestructura, aprobadas en términos del artículo 74, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos;*
- o) *Las previsiones de gasto que correspondan a las erogaciones para la Igualdad entre Mujeres y Hombres;*
- p) *Las previsiones de gasto que correspondan a las erogaciones para el Desarrollo de los Jóvenes;*
- q) *Las previsiones de gasto que correspondan al Programa Especial Concurrente para el Desarrollo Rural Sustentable, conforme a lo previsto en los artículos 16 y 69 de la Ley de Desarrollo Rural Sustentable;*

que concluye la fase administrativa en la elaboración del presupuesto, pues le corresponde a la Cámara de Diputados, en términos de la atribución exclusiva que le confiere la fracc IV del art 74 del texto constitucional, el análisis de dicho proyecto.

Una vez recibido en la Cámara de Diputados, el PDPEF se turna a la Comisión de Presupuesto y Cuenta Pública (CPCP) de dicha Cámara, con el propósito de que ésta elabore el dictamen correspondiente, el cual será sometido al Pleno de la Cámara en una sesión especial para su aprobación definitiva, previa discusión, tanto en lo general como en cuestiones particulares que los diputados integrantes de la CPCP hubiesen formulado en el análisis del proyecto, de acuerdo con las reglas que para el efecto se establecen en el art 221-1 del *Reglamento de la Cámara de Diputados (RCD)*.⁷⁹

Cabe señalar que el presupuesto se presenta a los diputados y se aprueba en la Cámara con la modalidad conocida *por programa* (véase el apartado 3.6.3 relacionado con este tema) y se registra para su ejercicio en tres niveles: capítulos, conceptos y partidas.⁸⁰ Sin embargo, se efectúa la aprobación del gasto no sólo de manera programática sino administrativa, al presentar y aprobar el proyecto por ramo presupuestario, el que se identifica con la clasificación administrativa del gasto a la que hemos hecho referencia. Existen tres tipos de ramos: administrativos, autónomos y generales; los tres establecen el destino del gasto público, a partir de propósitos específicos.

Ramos administrativos. Por medio de ellos se asignan recursos en el presupuesto: a las dependencias que conforman la APF; a la Presidencia de la República; a la Procuraduría General de la República (PGR); a los tribunales administrativos, y al Consejo Nacional de Ciencia y Tecnología (Conacyt).

Ramos autónomos. Son aquellos mediante los cuales se asignan recursos en el presupuesto: a los poderes Legislativo y Judicial, así como a los entes públicos federales autónomos, tales como el Instituto Nacional Electoral (INE) y la Comisión Nacional de Derechos Humanos (CNDH).

-
- r) Las previsiones de gasto que correspondan al Programa de Ciencia, Tecnología e Innovación, conforme a lo previsto en el artículo 22 de la Ley de Ciencia y Tecnología;
 - s) Las previsiones de gasto que correspondan a la Estrategia Nacional para la Transición Energética y el Aprovechamiento Sustentable de la Energía, a que se refiere el artículo 25 de la Ley para el Aprovechamiento de Energías Renovables y el Financiamiento de la Transición Energética;
 - t) Las previsiones de gasto que correspondan para la Atención a Grupos Vulnerables;
 - u) Las previsiones de gasto que correspondan a la Mitigación de los efectos del Cambio Climático, y
 - v) Las previsiones de gasto que correspondan a la Atención de Niños, Niñas y Adolescentes.

⁷⁹ **Artículo 221-1.** El dictamen con el Proyecto de Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación se discute por el Pleno en lo general y en lo particular, de acuerdo con las reglas que éste apruebe a propuesta de la Junta. La propuesta deberá contemplar los principios de representatividad e inclusión que garantice la participación de los grupos representados en la Cámara.

⁸⁰ Cfr Jorge Ortega González, ob cit, p 42.

Ramos generales. Son aquellos cuya asignación de recursos se prevé en el presupuesto, que no corresponden al gasto directo de las dependencias, aunque su ejecución está a cargo de éstas. Por ejemplo, el ramo general 33 “Aportaciones Federales”, el cual administra la SHCP, dependencia gubernamental que entrega los recursos a las entidades federativas, en los términos de la *LCF*.

Al concluir la discusión en el Pleno, tanto en lo general como en lo particular, la Cámara debe proceder a su aprobación mediante el procedimiento del voto directo, etapa que (una vez concluida) dará lugar a la aprobación del decreto⁸¹ y su consecuente expedición. El proyecto se convierte entonces en el *Decreto de Presupuesto de Egresos de la Federación*, que el titular del Poder Ejecutivo deberá promulgar mediante su publicación en el *DOF* y en consecuencia, quedará obligado a operar y vigilar su manejo adecuado como ejecutor del gasto público.

3.7.9⁸² Órganos que intervienen en la ejecución del presupuesto de egresos

Los entes que ejercen el gasto del *PEF* es decir, aquellos que efectúan materialmente las erogaciones permitidas por éste, lo hacen en cuatro etapas: por medio del compromiso, la liquidación, una ordenación y el pago.

- *Compromiso*: es la consecuencia de la decisión tomada por una autoridad administrativa, de efectuar la operación que acarrea un gasto para el Estado.
- *Liquidación*: es el procedimiento administrativo y contable tendiente a determinar el importe de un gasto; se fija la cantidad exacta de dinero y se hace líquida la obligación.
- *Ordenación*: consiste en la autorización formal por parte de la SHCP de pagar una cantidad determinada, denominada *órdenes de pago*.
- *Pago*: es la operación material mediante la cual se entrega el cheque al acreedor del Estado, por la cantidad de dinero que se adeuda.⁸³

De acuerdo con la disposición contenida en el art 51 de la *LFPRH*, corresponde a la Tesorería de la Federación (TF)⁸⁴ autorizar la ejecución material del gasto

⁸¹ **Artículo 219-2.** La fórmula para su expedición será la siguiente: “La Cámara de Diputados, del Honorable Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos, en ejercicio de la facultad que le concede (la fracción que corresponda), del artículo 74 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, decreta”: (Texto del decreto).

⁸² El programa de la asignatura incluye los puntos siguientes que ya fueron desarrollados en secciones anteriores: 3.7.4 Relaciones con el Poder Legislativo y Judicial (véase 3.7); 3.7.5 Clasificación del gasto público (véase 3.2); 3.7.6 Elaboración del proyecto de presupuesto (véase 3.7.3); 3.7.7 Discusión y aprobación del presupuesto de egresos (véase 3.7.3); 3.7.8 Reformas al presupuesto de egresos (véase 3.7.1).

⁸³ Cfr Orlando Montelongo Valencia, ob cit, p 103.

⁸⁴ **Artículo 51.** La Tesorería de la Federación, por sí y a través de sus diversas oficinas, efectuará los cobros y los pagos correspondientes a las dependencias.

público, la cual se realiza por medio de la Tesorería o de sus diversas oficinas auxiliares, tanto para recibir los pagos respecto de los ingresos que percibe el gobierno como para realizar los desembolsos comprometidos en términos del presupuesto aprobado. De ahí que la función de la TF es estratégica para la ejecución del PEF, pues a ella le corresponde *validar* los gastos que realmente se eroguen en términos de los fondos disponibles que existan en las arcas públicas.

Cabe agregar que los poderes Legislativo y Judicial, así como los entes autónomos de las entidades federativas reciben y manejan sus recursos, también efectúan los pagos que los corresponden mediante sus propias tesorerías u oficinas equivalentes.

La ministración de los recursos atiende de manera primordial el principio de oportunidad, respecto a los calendarios de gastos que se elaboran con base en las prioridades y requerimientos de las dependencias y entidades, cuyo objeto es lograr una mayor eficacia en el uso de los recursos públicos.⁸⁵ Así, la TF opera y administra el Sistema de Cuenta Única de la Tesorería (SCUT), considerado obligatorio para las dependencias y entidades. La SHCP emitirá las normas y lineamientos para la implantación y el funcionamiento de la cuenta única; también, tomando en cuenta las necesidades específicas de cada caso, establecerá las excepciones procedentes. Lo anterior, sin perjuicio de las obligaciones que correspondan a los ejecutores del gasto o a sus unidades responsables y de administración.

Finalmente, cabe apuntar que la SHCP funge como el órgano encargado, por parte del Ejecutivo federal, para vigilar la adecuada aplicación y ejecución de la LFPRH, y que ésta se realice en forma estricta. Asimismo, tiene la facultad para verificar que toda erogación con cargo al presupuesto esté justificada; vigilará que las dependencias gubernamentales no adquieran compromisos que rebasen el monto del gasto autorizado.⁸⁶

3.8 Control del presupuesto

El ciclo del ejercicio presupuestario concluye con la fase de control al presupuesto aprobado, el cual se verifica en dos fases: la interna, mediante los órganos internos

La ministración de los fondos correspondientes será autorizada en todos los casos por la Secretaría, de conformidad con el Presupuesto de Egresos. Los poderes Legislativo y Judicial, los entes autónomos y las entidades, recibirán y manejarán sus recursos así como harán sus pagos a través de sus propias tesorerías o sus equivalentes.
[...]

⁸⁵ Cfr **Francisco Javier Osornio Corres**, "El gasto público en México," p 99. Visto en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/483/5.pdf>

⁸⁶ Véase el texto de los arts 110 y 111 de la LFPRH, para estudiar con más detalle el tema de la vigilancia, respecto a la recaudación y ejecución de los programas y presupuestos de las entidades.

de control, dependientes de la Secretaría de la Función Pública (SFP); y la externa, que está a cargo del Auditor Superior de la Federación.⁸⁷

El 18 de julio de 2016, debido a las reformas incluidas en el texto constitucional a partir de la creación del “Sistema Nacional Anticorrupción (SNA)”, se publicó en el *DOF* la *Ley de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación (LFRCF)*, cuya normatividad regula las disposiciones constitucionales contenidas en los arts 73, fracc XXIV; 74, fraccs II y VI, y 79,⁸⁸ relacionadas con las facultades de revisar y fiscalizar la Cuenta Pública.⁸⁹

De acuerdo con la definición del *Glosario de términos más usuales de las finanzas públicas*: “La Cuenta Pública es el documento técnico basado en lo autorizado en el *Presupuesto de Egresos de la Federación*, que elabora el Poder Ejecutivo Federal y entrega a la Cámara de Diputados, cuyo contenido es la información del ejercicio de los recursos, las finanzas y la contabilidad de los tres Poderes de la Unión y de los órganos constitucionalmente autónomos.”

La revisión de la Cuenta Pública tiene el propósito de controlar y hacer un contrapeso entre el Poder Legislativo y el Ejecutivo, el cual ejerce mayoritariamente el gasto. Mediante el control que realizan los diputados, es posible conocer y evaluar los resultados de la gestión gubernamental para tratar de corregir el rumbo de las acciones del Estado. “Por eso se revisa si el gasto realizado por las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal se ha ajustado a los montos y criterios señalados por el *Presupuesto de Egresos de la Federación*, y aún más importante, si se ha dado cumplimiento a los objetivos contenidos en los programas de gobierno”.⁹⁰

⁸⁷ *Glosario de términos más usuales de las finanzas públicas*, Centro de Estudios de Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, LXII Legislatura, México, 2014.

⁸⁸ **Artículo 1o.** *La presente Ley es de orden público y tiene por objeto reglamentar los artículos 73, fracción XXIV, 74, fracciones II y VI, y 79 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos en materia de revisión y fiscalización de:*

- I. *La Cuenta Pública;*
- II. *Las situaciones irregulares que se denuncien en términos de esta Ley, respecto al ejercicio fiscal en curso o a ejercicios anteriores distintos al de la Cuenta Pública en revisión;*
- III. *La aplicación de las fórmulas de distribución, ministración y ejercicio de las participaciones federales, y*
- IV. *El destino y ejercicio de los recursos provenientes de financiamientos contratados por los estados y municipios, que cuenten con la garantía de la Federación.*

Para efectos de este artículo, la Auditoría Superior de la Federación podrá fiscalizar las operaciones que involucren recursos públicos federales o participaciones federales a través de contrataciones, subsidios, transferencias, donativos, fideicomisos, fondos, mandatos, asociaciones público-privadas o cualquier otra figura jurídica y el otorgamiento de garantías sobre empréstitos de estados y municipios, entre otras operaciones.

⁸⁹ De acuerdo con el texto de la fracc VIII del art 4o de la ley, la Cuenta Pública es aquella a la que se refiere el art 74, fracc VI de la *CPEUM* y cuyo contenido se establece en el art 53 de la *Ley General de Contabilidad Gubernamental*.

⁹⁰ **Jorge Ortega González**, ob cit, p 159.

La gestión financiera abarca dos momentos al revisar el ejercicio del gasto: el control llamado *preventivo*, y el *posterior*.⁹¹ El primero lo conforma la función que realiza la SFP, por medio de los órganos internos de control; y el segundo corresponde a la fiscalización superior que ejerce la Auditoría Superior de la Federación (ASF).

3.8.3⁹² Órganos encargados de llevar la contabilidad

3.8.3.1 Control interno del presupuesto

En una primera fase del control, cabe decir que el control interno es aquel que parte de la administración pública. Se ejerce mediante un órgano especializado que se ubica en el ámbito del Poder Ejecutivo, pero situado en una posición superior, que no depende de otro órgano administrativo y cuyo propósito será investigar, comprobar e informar sobre el uso adecuado de los recursos públicos.⁹³ Ese primer nivel de control, llamado *concomitante*,⁹⁴ compete a la SFP. Así lo establece el art 37, fracc I de la *LOAPF*, que a la letra dice:

Artículo 37. *A la Secretaría de la Función Pública le corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

I. Organizar y coordinar el sistema de control interno y la evaluación de la gestión gubernamental; inspeccionar el ejercicio del gasto público federal y su congruencia con los presupuestos de egresos, así como concertar con las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y validar los indicadores para la evaluación de la gestión gubernamental, en los términos de las disposiciones aplicables.

Dicha función la realiza la SFP por medio de los llamados órganos internos de control (OIC). De conformidad con el título cuarto de la *CPEUM*, que se refiere a las “Responsabilidades de los servidores públicos, de particulares vinculados con faltas administrativas graves o hechos de corrupción y responsabilidad patrimonial del Estado, los arts 108 y 109 de dicho ordenamiento constitucional, fijan los objetivos de los órganos internos de control como entes de control y de sanción del Estado en el ámbito administrativo, ya que son quienes se encargan de ejecutar el

⁹⁰ Jorge Ortega González, ob cit, p 159.

⁹¹ Cfr Carlos D. Gaytán Ochoa y Onosandro Trejo Cerda, ob cit, pp 325-327.

⁹² El programa de la asignatura incluye los puntos siguientes que ya fueron desarrollados anteriormente: **3.8.1 Finalidad y formas de control** (véase 3.8); **3.8.2 Tipos de control del presupuesto en México** (véase 3.8).

⁹³ Cfr Orlando Montelongo Valencia, ob cit, p 194.

⁹⁴ Véase Carlos D. Gaytán Ochoa y Onosandro Trejo Cerda, ob cit, pp 326 a 332. Se recomiendan los comentarios que realizan los autores a las diversas fases de control del ejercicio presupuestal.

sistema de control y evaluación gubernamental; es decir, procuran que los procesos y métodos que realizan los servidores públicos sean apegados a la legalidad y coadyuven con los propósitos del Estado.

En ese sentido, cada ente público federal contará con un órgano interno de control,⁹⁵ cuyas facultades son revisar el ingreso, el manejo, la custodia y la aplicación de los recursos públicos federales, así como las participaciones a las entidades federativas.⁹⁶ De las conductas previstas en la *Ley General de Responsabilidades Administrativas (LGRA)*⁹⁷ destaca Título tercero, Capítulo II, relativo a las faltas administrativas graves de los servidores públicos; entre otras, la malversación de los recursos públicos, ya sean materiales, humanos o financieros.⁹⁸

⁹⁵ La fracc XII del art 37 de la LOAPF establece como facultad de la Secretaría:

Designar y remover a los titulares de los órganos internos de control de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal y de la Procuraduría General de la República, así como de las unidades administrativas equivalentes en las empresas productivas del Estado, quienes dependerán jerárquica y funcionalmente de la Secretaría de la Función Pública; asimismo, designar y remover a los titulares de las áreas de auditoría, quejas y responsabilidades de los citados órganos internos de control; quienes tendrán el carácter de autoridad y realizarán la defensa jurídica de las resoluciones que emitan en el ámbito administrativo y ante los Tribunales Federales, representando al Titular de dicha Secretaría;

⁹⁶ Los arts 79 y 80 del Reglamento Interno de la Secretaría de la Función Pública (RISFP) regulan las funciones de los órganos internos de control. Entre ellas, destacamos las siguientes:

Artículo 79. Los titulares de los órganos internos de control tendrán, en el ámbito de la dependencia, de sus órganos desconcentrados o entidad de la Administración Pública Federal en la que sean designados o de la Procuraduría, las siguientes facultades:

[...]

IX. Programar, ordenar y realizar auditorías, investigaciones y visitas de inspección e informar de su resultado a la Secretaría, así como a los responsables de las áreas auditadas y a los titulares de las dependencias, las entidades y la Procuraduría, y apoyar, verificar y evaluar las acciones que promuevan la mejora de su gestión.

Artículo 80. Los titulares de las áreas de responsabilidad, auditoría y quejas de los órganos internos de control tendrán, en el ámbito de la dependencia, de sus órganos desconcentrados o entidad en la que sean designados o de la Procuraduría, sin perjuicio de las que corresponden a los titulares de dichos órganos, las siguientes facultades:

II. Titulares de las áreas de auditoría:

2. Ordenar y realizar por sí o en coordinación con las unidades administrativas de la Secretaría o con aquellas instancias externas de fiscalización que se determine, las auditorías, revisiones y visitas de inspección que se requieran para determinar si las dependencias, las entidades y la Procuraduría cumplen con la normatividad, programas y metas establecidos e informar de los resultados a los titulares de las mismas, y evaluar la eficiencia y eficacia en el cumplimiento de sus objetivos, además de proponer las medidas preventivas y correctivas que apoyen el logro de sus fines, aprovechar mejor los recursos que tiene asignados, y que el otorgamiento de sus servicios sea oportuno, confiable y completo;

[...]

⁹⁷ Publicada en el Diario Oficial de la Federación, el 18 de julio de 2016.

⁹⁸ **Artículo 54.** Será responsable de desvío de recursos públicos el servidor público que autorice, solicite o realice actos para la asignación o desvío de recursos públicos, sean materiales, humanos o financieros, sin fundamento jurídico o en contraposición a las normas aplicables.

3.8.3.2 Control externo del presupuesto

Si bien es cierto que el control interno o concomitante, en el ejercicio del gasto es de suyo importante, el control externo o posterior, es el que realmente permite conocer y evaluar los resultados de la gestión y operación de la Cuenta Pública por parte de la Cámara de Diputados, función que realiza con el apoyo del Auditor Superior de la Federación. De acuerdo con la fracc VI del art 74 constitucional, corresponde a los diputados revisar la Cuenta Pública del año anterior, cuya finalidad es: evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ajusta a los criterios señalados por el presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas presupuestarios.

Esa fase se conoce como de *control político* o de *fiscalización superior*. Con base en el segundo párr de la fracc VI del aludido numeral 74, la revisión de la Cuenta Pública la realiza la Cámara de Diputados por medio de la ASF. Si del examen que realice hay discrepancias entre las cantidades de los ingresos o de los egresos, en relación con los conceptos y las partidas respectivas o no fueran exactos o se justifiquen los ingresos obtenidos o los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la LGRA. En caso de revisar el cumplimiento de los objetivos programados, dicha autoridad sólo emitirá las recomendaciones para la mejora en el desempeño de los mismos.

La importancia del control político es determinante para evaluar la gestión administrativa. En primer lugar, porque la realiza la Cámara de Diputados como el órgano legislativo que representa a la sociedad, que además cuenta con el apoyo de la ASF y, de acuerdo con el primer párr del art 79 constitucional, tendrá autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, así como para decidir su organización interna, funcionamiento y resoluciones. Cabe decir que, al tratarse de un control posterior al ejercicio del gasto, el presupuesto ya se ejerció. Es decir, se revisa un ejercicio concluido; a diferencia de los OIC, que lo hacen al mismo tiempo del ejercicio.

De acuerdo con la fracc II del art 79, la ASF deberá entregar a la Cámara de Diputados,

el último día hábil de los meses de junio y octubre, así como el 20 de febrero del año siguiente al de la presentación de la Cuenta Pública, los informes individuales de auditoría que concluyan durante el periodo respectivo. Asimismo, en esta última fecha entregará el Informe General Ejecutivo del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública, el cual se someterá a la consideración del Pleno de dicha Cámara. El Informe General Ejecutivo y los informes individuales serán de carácter público y tendrán el contenido que determine la ley; estos últimos incluirán como mínimo el dictamen de su revisión, un apartado específico con las observaciones de la Auditoría Superior de la Federación, así como las justificaciones y aclaraciones que, en su caso, las entidades fiscalizadas hayan presentado sobre las mismas.

3.8.4 Glosa de las cuentas

Por glosa se entiende la revisión, depuración y liquidación de las cuentas rendidas. Para fines de control, cada órgano del Estado debe hacer una glosa de sus propias cuentas. Para ello cada unidad presupuestaria cuenta con una unidad de auditoría interna.⁹⁹

Últimos temas del programa¹⁰⁰

Autoevaluación

A. Relacione las columnas:

1. Es un acto legislativo y de carácter anual que contiene el gasto público del Estado. ()	a) Sectoriales, institucionales, especiales y regionales
2. Permiten conocer cuánto gastan los sectores que conforman la economía nacional. ()	b) <i>Presupuesto de Egresos de la Federación</i>
3. Son los presupuestos por programa que contempla la <i>Ley de Planeación</i> . ()	c) <i>Ley de Ingresos de la Federación</i>
4. Es el acto legislativo que determina cuáles son las fuentes de financiamiento a las que el Estado tiene autorización de acudir, para satisfacer el gasto público. ()	d) Impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras.
5. Son ingresos tributarios. ()	e) Programas sectoriales

B. Señale si los siguientes enunciados son falsos o verdaderos:

1. La Ley de Ingresos primero debe ser discutida en la Cámara de Diputados y posteriormente en la de Senadores. ()

⁹⁹ Cfr **Sergio Francisco De La Garza** (1995), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 188.

¹⁰⁰ El programa de la asignatura incluye los puntos siguientes que ya fueron desarrollados en secciones anteriores o que hacen referencia a organismos que ya no existen): **3.8.5 SHCP como globalizadora del control administrativo** (véase 3.8); **3.8.6 Control legislativo en México, la Contaduría Mayor de Hacienda** (ya no existe la Contaduría Mayor de Hacienda); **3.8.7 Cuenta pública del Gobierno Federal** (véase 3.8); **3.8.8 Atribuciones de la Contaduría Mayor de Hacienda** (ya no existe la Contaduría Mayor de Hacienda); **3.8.9 Relación y coordinación de la Contaduría Mayor de Hacienda y la SHCP** (ya no existe la Contaduría Mayor de Hacienda).

2. Los ingresos derivados son aquellos que percibe el Estado en circunstancias anormales cuando se le coloca frente a situaciones imprevistas. ()
3. Los ingresos tributarios, son aquellos que obtiene el Gobierno Federal como resultado de las imposiciones fiscales. ()

C. Señale la opción correcta:

1. Los principios de carácter sustancial del presupuesto son:
 - a) Principio de anualidad y principio de unidad
 - b) El equilibrio presupuestario y el principio de unidad
 - c) El equilibrio presupuestario y el principio de anualidad
 - d) Principio de unidad y principio de universalidad
2. Se encarga de registrar la afectación al presupuesto federal:
 - a) Banco de México
 - b) Cámara de Diputados
 - c) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 - d) La Tesorería de la Federación
3. El principio consistente en que la Cámara de Diputados debe renovar anualmente la autorización del Ejecutivo Federal para hacer erogaciones, es conocido como:
 - a) Principio de anualidad
 - b) Principio de unidad
 - c) Principio de universalidad
 - d) Principio de especialidad

D. A partir de la lectura del *Presupuesto de Egresos de la Federación*, elabore un cuadro sinóptico en el que describa de manera general la estructura del Presupuesto de Egresos y los apartados que lo integran.

UNIDAD 4

Poder tributario

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Podrá comprender el concepto de poder tributario, vinculador con la noción de soberanía financiera del ente estatal, a fin de precisar la manera en que es ejercido en los diversos ámbitos de gobierno del Estado Mexicano, sus límites constitucionales en relación con los órganos de gobierno y en atención a la relación jurídica tributaria entre éstos y los gobernados; así como, los instrumentos de coordinación dentro del contexto del federalismo fiscal.
- Analizará el papel del Estado como titular del poder jurídico de establecer las contribuciones que sean necesarias para sufragar el gasto público; establecerá su ámbito normativo, administrativo y jurisdiccional; además, podrá comprender que de las leyes fiscales que se legislen se deberán indicar los ingresos tributarios y los no tributarios, que conforman la *Ley de Ingresos de la Federación*, pues es ésta la que deberá indicar los ingresos necesarios e indispensables del ejercicio, en dónde se debe aplicar, y de la que se esperan los ingresos o recaudación, de acuerdo a lo previsto en la ley.

continúa

continuación

- De igual forma en esta unidad, identificará y analizará los elementos importantes de la coordinación tributaria de la Federación con los estados y municipios ya que el Estado Mexicano, en su estructura tributaria, se ubica como el sujeto activo; sin embargo, se descompone en un orden constitucional en diversas competencias de naturaleza y alcances diversos, en el orden fiscal mexicano, y de acuerdo con el art 31, fracc IV de la Constitución, los sujetos activos son tres: la Federación, que es la persona jurídica que acumula el mayor número de facultades en materia fiscal, los estados o entidades federativas, y los municipios.
- De esta manera, hará un análisis de las facultades exclusivas de la Federación, de la concurrencia con los estados, de la *Ley de Coordinación Fiscal* y de las haciendas públicas municipales.

En las unidades precedentes se comentó acerca de las diversas actividades que realiza el Estado para proveerse de recursos que satisfagan sus necesidades y garanticen la adecuada ejecución del gasto público. También se aplicaron los diferentes tipos de ingresos que éste percibe y las maneras tan disímolas para determinarlos. Sin embargo, surgen varias preguntas al respecto: ¿quién impone las contribuciones? O, dicho de otra manera, ¿quién posee la facultad para determinar las cargas tributarias hacia la población?, ¿por qué los ciudadanos deben considerarlas obligatorias?; ¿ante qué autoridad debe cumplir sus obligaciones tributarias la ciudadanía? Para tratar de responder tales preguntas, se dedicará la presente unidad.

4.1 Poder o soberanía financiera y poder o soberanía tributaria

El primer concepto que se debe precisar es justamente el que los estudiosos del derecho fiscal denominan *potestad tributaria*. Dicho concepto surge a partir de la pregunta, ¿quién impone las contribuciones? Para responderla, se necesita analizar en este apartado el derecho que asiste al Estado para determinar las cargas tributarias que todo ciudadano debe pagar en beneficio de la sociedad.

El gobierno requiere de fuentes de financiamiento que le permitan satisfacer los gastos de la administración pública. Para ello, y generalmente a nivel constitucional, se establecen normas que imponen diversas cargas a los particulares para que, con el producto de éstas, sea favorecida la demanda de recursos financieros. Sin embargo, aunque las normas de carácter constitucional determinan el alcance de las obligaciones a cargo de los ciudadanos, lo cierto es que el derecho de imponerlas corresponde a una facultad inherente del Estado llamada *potestad tributaria*.

De acuerdo con **Giuliani Fonrouge**, las características de la potestad tributaria son las siguientes:

- a) **Abstracta.** Toda vez que se trata de una potestad derivada del poder de imperio del Estado, el cual legitima el derecho de éste a aplicar tributos. No debe confundirse la potestad con su ejercicio, o sea, una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la aplicación de esta facultad en el plano de la realidad material.
- b) **Permanente.** En razón de que es connatural al Estado y, por derivar de su poder, sólo se extingue con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto el Estado subsista gozará indefectiblemente del poder de gravar.
- c) **Irrenunciable.** El Estado no puede desprenderse de este atributo esencial, pues sin el poder tributario no podría subsistir.
- d) **Indelegable.** Este aspecto está íntimamente ligado a la anterior, y reconoce un análogo fundamento. Delegar el poder tributario importaría tanto como desprenderse de él en forma absoluta y total.¹

La *potestad tributaria* o *poder tributario*, “se define como la posibilidad jurídica del Estado de establecer y exigir contribuciones”.² Para **Sáinz de Bujanda**, la potestad tributaria engloba “la facultad propia del Estado para crear tributos”.³ La mayor parte de la doctrina se inclina por considerar que el poder tributario se manifiesta en la creación de normas jurídicas, asignando el ejercicio de dicha potestad a los órganos legislativos.⁴

La historia del constitucionalismo mexicano, en materia tributaria, está estrechamente unida a la lucha de los ciudadanos por impedir la imposición de cargas fiscales injustas o desproporcionadas frente a su capacidad de pago. No es exagerado afirmar que los impuestos representan las cargas económicas de mayor peso que enfrenta una familia promedio, pues en mayor o menor medida éstas afectan las posibilidades de financiar con holgura sus gastos y necesidades. Por ello, es preciso que la determinación de las contribuciones sea adecuada a las potencialidades reales de los sujetos a quienes se dirigen y distribuir entre ellos el impacto económico que representa la carga fiscal nacional; es decir, la distribución justa entre los contribuyentes del financiamiento de los gastos públicos.

El origen de la exigencia de la legalidad financiera se encuentra en el hecho de que la soberanía fiscal puede afectar los derechos fundamentales de los individuos, tales como la libertad o la propiedad, por citar algunos; y que sólo pueden

¹ **Carlos María Giuliani Fonrouge** (1992), *Derecho financiero*, t I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, p 283.

² *Ibidem*, p 268.

³ **Fernando Sáinz de Bujanda** (1967), *Notas de derecho financiero*, t I, vol III, lecciones 36-66, Madrid, Universidad de Madrid, p 3.

⁴ Cfr **Sonia Venegas Álvarez** (2010), *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, p 7.

ser intervenidos por la administración financiera si existe una autorización legislativa habilitante.⁵ Cabe decir que la potestad tributaria se materializa por medio del Poder Legislativo, pero se ejerce mediante los órganos administrativos del Poder Ejecutivo, pues éste, como se analizó en la unidad número 3, al ser el administrador de los recursos fiscales del Estado, le corresponde la aplicación de los supuestos normativos previstos por el legislador a los casos concretos que generan en términos reales, el nacimiento de la obligación fiscal por parte de los particulares, y determinar en consecuencia si esta corresponde a la correcta cuantía de los pagos recibidos de parte de éstos o verificar, eventualmente, si aquellos se han ajustado a la obligación que previene la ley.

4.2 Carácter, forma y momento en que se manifiesta el poder tributario

La potestad normativa para determinar las contribuciones le corresponde, en consecuencia, originariamente al Poder Legislativo. Constitucionalmente, ésta se distribuye entre la Federación y los estados, pues éstos (de acuerdo al Pacto Federal) cuentan con órganos legislativos propios. Así, la potestad tributaria federal tiene su origen en el art 31, fracc IV, que se complementa con las disposiciones contenidas en el art 73, fraccs VII, X y XXIX. Por su parte, los estados fundamentan dicha facultad en los arts 31, fracc IV, y 116, fracc II, párr V. Los municipios, si bien administran los recursos derivados de su hacienda pública, de acuerdo a lo dispuesto por el art 115, fracc IV, incs a), b) y c), éstos son determinados por la legislatura local debido a que carecen de potestad tributaria propia. En cuanto a la situación particular de la Ciudad de México, el art 122, inc A, fracc V, párr tercero, aún mantiene en favor de la Asamblea Legislativa de la Ciudad de México la facultad para determinar las contribuciones locales, en tanto entra en vigor la *Constitución de la Ciudad de México*, recientemente aprobada.⁶

El art 31 de la Constitución, en su fracc IV establece lo siguiente:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

[...]

⁵ Cfr **Adolfo Arrijo Vizcaino** (2012), *Derecho fiscal*, 21a ed, México, Editorial Themis, p 5.

⁶ El *Decreto Mediante el cual se Expide la Constitución Política de la Ciudad de México*, aprobada el último día de enero, se publicó el 5 de febrero de 2017 en el *Diario Oficial de la Federación* y en la *Gaceta Oficial de la Ciudad*; exactamente cien años después de la promulgación de la Constitución Política de 1917. La *Constitución Política de la Ciudad de México* entrará en vigor el 17 de septiembre de 2018, excepto lo referente en materia electoral, que estará vigente a partir del 6 de febrero de 2017. De acuerdo con el documento, las leyes relativas al Poder Legislativo entrarán en vigor el 17 de septiembre de 2018; las del Poder Ejecutivo el 5 de diciembre de 2018, y las del Poder Judicial el 1 de junio de 2019. *Fuente:* DOF del 5 de febrero de 2017. Visible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5470989&fecha=05/02/2017

IV. Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.⁷

En la Constitución de 1824 no existe un referente directo de las obligaciones de los mexicanos; si acaso, el art 50 da un breve antecedente de las facultades del Congreso General. En cambio, la Constitución de 1857 (art 31) y la de 1917 (art 31) imponen las obligaciones vigentes en la actualidad; las cuales se enriquecieron con pequeñas adiciones, en 1993 y 2002.

En materia tributaria, la redacción de la fracc IV del art 31 es idéntica a la aprobada por el Constituyente de 1857, en el art 31 fracc II; excepto la alusión que se hizo en la parte final de ésta, en 1993, al entonces Distrito Federal, y en 2016 a la denominación actual de Ciudad de México. No obstante, “el antecedente más remoto de nuestro artículo 31-IV, podría ser el texto de los artículos 8, 339 y 340 de la *Constitución Política de la Monarquía Española*, aprobada en Cádiz en 1812.”⁸

A continuación se analizan las diversas formas de manifestación del poder tributario, según se desprenden del texto constitucional.

4.3 Poder tributario originario y delegado, diferencias con la competencia tributaria

De acuerdo con el art 73 constitucional, corresponde al Congreso de la Unión ejercer diversas facultades, la mayor parte son de carácter legislativo y, en menor grado, otras de índole administrativa y judicial que forman parte de su investidura constitucional. En consecuencia, la importancia del Poder Legislativo radica en su responsabilidad al proveer las leyes que regulen la vida de la sociedad a la que van dirigidas.

A partir de la división de los poderes constituidos que establece la Norma Fundamental, en el art 49,⁹ corresponde a los legisladores la delicada tarea de interpretar el sentir de la sociedad y expresarlo mediante la redacción de leyes que,

⁷ CPEUM, art 31.

⁸ **Fernando A. Orrantía Arellano** (2001), *Las facultades del Congreso Federal en materia tributaria*, 2a ed, México, Editorial Porrúa, p 20. El aludido art 8 disponía que: “También está obligado todo español, sin disposición alguna, a contribuir en proporción a sus haberes para los gastos del Estado.” Criterios similares disponían los arts 339 y 340.

⁹ **Artículo 49.** *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.

al ser implementadas, recaiga en beneficio de los gobernados. Por su parte, el art 50 señala que el Poder Legislativo de los Estados Unidos Mexicanos se deposita en un Congreso general, dividido en dos cámaras: una de diputados y otra de senadores. Por tanto, el Poder Legislativo se estructura mediante la figura bicameral.

El art 73 refiere las facultades que atañen al Congreso, entendido éste como la función coordinada y complementaria de las dos cámaras que lo integran. Dada la importancia del Sistema Nacional de Contribuciones (SNC) y su implementación mediante la formación de leyes, el Constituyente estableció en favor del Congreso las siguientes facultades:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

[...]

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

[...]

X. *Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, sustancias químicas, explosivos, pirotecnia, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear y para expedir las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;*

[...]

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 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) *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 del impuesto sobre energía eléctrica.

[...]

Este numeral cobra especial relevancia en materia fiscal, pues las fracciones que inciden en el ejercicio de la potestad tributaria federal, por una parte son exclusivas (fraccs X y XXIX), y por la otra concurrentes (fracc VII). Ante esta circunstancia, la facultad amplísima que goza la Federación en términos de la fracc VII es realmente

compartida en la materia sobre la que el Congreso de la Unión determine contribuciones con las entidades federativas, al tenor de la disposición contenida en el art 124 constitucional.¹⁰

Si bien el art 124 regula la llamada *competencia residual* en favor de las autoridades locales al señalar que las facultades que no están expresamente reservadas a la Federación podrán ejercerse por las autoridades locales o las de la Ciudad de México, según sea el caso, también hace una clara advertencia constitucional: que las atribuciones de las autoridades federales sean expresamente señaladas en el texto de la Constitución. En consecuencia, aquello que no se determine como facultad constitucionalmente reservada a los agentes federales, se ejercerá por los órganos estatales o municipales; o, excepcionalmente por razón de su estado jurídico especial, por las autoridades de la Ciudad de México.

En ese tenor, las facultades generales que se establecen en la fracc VII del art 73 generarían la imposición de las mismas contribuciones tanto a nivel federal como local, pues la fracción en comento no señala más que una prerrogativa general en favor del Congreso. Por lo anterior y para evitar cargas tributarias excesivas hacia los contribuyentes, el legislador ha implementado un sistema en el cual la Federación, las entidades federativas e incluso los municipios integran un esquema coordinado en el que las haciendas públicas de los tres niveles de gobierno participen de los rendimientos que genera la recaudación de las contribuciones federales. Este tema se trata con más detalle en el apartado 4.7 de la presente unidad.

Respecto a las contribuciones que fueron reservadas por el constituyente en favor del Congreso, vale decir que las fraccs X y XXIX son el resultado de una reforma promovida por el presidente **Lázaro Cárdenas** en 1942, cuyo propósito fue señalar (desde el texto constitucional) ciertas materias consideradas estratégicas para el desarrollo nacional, en las cuales únicamente el Congreso federal pudiese establecer cargas específicas hacia los particulares, con el fin de controlar el destino de las inversiones y los gastos públicos. También dispuso el derecho de las entidades a participar en los rendimientos de las contribuciones, algunas generales y otras especiales, de acuerdo con las reglas que se determinarían en las leyes secundarias.

Al respecto, cabe analizar la opinión de **Emilio Margáin Manautou**:

En la fracción XXIX se enumeran diversas fuentes impositivas que sólo pueden ser gravadas por la Federación, pero sin que ello signifique que está impedida para gravar otras fuentes, en cuanto sea necesario para cubrir los gastos públicos en los términos de la fracción VII del mismo artículo 73 Constitucional; o sea, que si las contribuciones

¹⁰ Cfr **Carlos Javier Verduzco Reina** (2016), *El exceso de ingresos condicionados que la Federación transfiere a las entidades federativas y a los municipios en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provoca la degradación de las haciendas públicas locales*, tesis doctoral, Centro Universitario de Estudios Jurídicos, México, p 106.

que se establecen gravando las fuentes que consigna la citada fracción XXIX no son suficientes para cubrir el presupuesto, entonces la Federación puede concurrir con los estados, afectando otras fuentes, hasta obtener los recursos suficientes.¹¹

En el mismo sentido, **Arrioja Vizcaíno** opina que el ejercicio de la potestad tributaria que compete al Congreso no tiene más límite que la satisfacción del Gasto Público Federal (GPF).

Entonces, si los ingresos que provienen de las contribuciones señaladas como reservadas a la Federación en la ya comentada fracc XXIX son insuficientes para cubrir el gasto público de la Federación, ello no impediría que desde el propio Congreso se afectaran otras fuentes de tributación, incluso concurrentes, pues la potestad que el constituyente estableció en su favor fue la de imponer todas las contribuciones necesarias para satisfacer el gasto público sin especificar las materias sobre las que ésta versaría.¹²

Desafortunadamente, aun cuando el texto constitucional establece como forma de gobierno al Estado federal, las fuentes de las contribuciones federales fijadas desde el Congreso han desplazado de manera atropellada y absoluta la capacidad de las haciendas públicas locales, en el derecho que éstas poseen para fijar sus contribuciones; lo cual redundo negativamente en una excesiva dependencia de los ingresos federales, provocando con ello el estancamiento y el atraso de los sistemas tributarios locales. Más adelante se comentará nuevamente este tema, al tratar lo referente al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal (SNCF).

4.4 Distribución del poder tributario entre la Federación y los estados

Cabe decir que, desde el punto de vista constitucional, las entidades federativas pueden imponer toda clase de contribuciones, salvo aquellas cuyas materias estén expresamente reservadas a la Federación. En ese sentido y analizando el espíritu del art 124, es válido afirmar que este numeral realmente avala el derecho de las entidades a establecer su hacienda pública a partir de la recaudación directa. Desde luego, no se debe omitir el hecho de que las facultades locales están acotadas por las prohibiciones que expresamente se reservan a los estados, en los términos de las fraccs III, IV, V, VI y VII del art 117 que prohíbe a las entidades federativas gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio, entre otras, y poner derechos de tonelaje o contribuciones al comercio exterior, previstos en el art 118, fracc I.

¹¹ Cfr **Emilio Margáin Manautou** (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed, México, Editorial Porrúa, p 250.

¹² Cfr **Adolfo Arrioja Vizcaíno**, ob cit, pp 174 y 175.

Respecto de las facultades de las legislaturas locales para imponer contribuciones, el art 116, fracc II de la Constitución, señala lo siguiente:

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:*

[...]

II.

[...]

Corresponde a las legislaturas de los Estados la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de los servidores públicos, deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

Los poderes estatales Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía reconocida en sus constituciones locales, deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone perciban sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que, para la aprobación de los presupuestos de egresos de los Estados, establezcan las disposiciones constitucionales y legales aplicables.

De esa manera se establecen las contribuciones de los estados, a partir de una competencia derivada, ya que sólo pueden fijar localmente las contribuciones sobre materias que no hayan sido consideradas como generadoras de obligaciones fiscales federales. Adicionalmente, los estados deben respetar la autonomía en el manejo de los recursos municipales, lo cual los priva de estructurar un sistema de ingresos locales, que sea fuerte y autónomo.

No es casual, entonces, plantear como una hipótesis que los severos problemas de acumulación de la deuda interna, por parte de un buen número de entidades federativas, se originen precisamente en tantas limitaciones a ejercer la potestad tributaria local. Desde luego, nada justifica el mal uso de los recursos públicos que de manera reiterada efectúan las autoridades locales. No obstante, esa circunstancia no debe confundir el efecto de la estructura limitada de operación que enfrentan las haciendas públicas locales pues son ellas las que resultan menos favorecidas en un sistema competencial tributario que solamente ha propiciado anarquía y desorden al no limitar la esfera de atribuciones de la Autoridad Fiscal Federal (AFF).

4.6bis¹³ Poder tributario de la Ciudad de México

La Ciudad de México cuenta con un estatus especial y diferente al resto de las entidades federativas, pues es la sede de los poderes de la Unión. Durante muchos años se denominó “Distrito Federal” (DF), con la característica de ser un departamento administrativo y formar parte de la administración federal, a tal grado de que su titular era designado por el Presidente de la República, tal y como lo hace con los secretarios de Estado. La razón obedecía a que el DF era, por decirlo así, la jurisdicción territorial donde el titular del Poder Ejecutivo ejercía un mandato único, no compartido; algo similar con lo que ocurre en los Estados Unidos de América (EUA), particularmente en Washington, donde el presidente de ese país tiene el mando sobre un territorio determinado, el cual es muy importante en la estructura del sistema político nacional.

Sin embargo, las diversas reformas políticas efectuadas con el fin de transformar el estado jurídico de la capital del país, han desvinculado el carácter de mando territorial respecto del titular del Poder Ejecutivo, dejando a la ciudad en una situación intermedia entre las entidades federativas y el departamento administrativo que alguna vez fue. Ello ha redundado igualmente en la formación de una estructura de gobierno propia que aún continúa evolucionando en la búsqueda de una identidad particular.

Actualmente, cabe decir que el gobierno de la ciudad goza de autonomía en lo concerniente a su régimen interior. Como se indicó al inicio de este apartado, conforme a las disposiciones contenidas en el art 122, inc A, fracc V, párr tercero de la Constitución, corresponde a la Asamblea Legislativa (AL) aprobar cada año su presupuesto de egresos y las contribuciones de carácter local que aplicarán a sus habitantes:

Artículo 122. *La Ciudad de México es una entidad federativa que goza de autonomía en todo lo concerniente a su régimen interior y a su organización política y administrativa.*

A. El gobierno de la Ciudad de México está a cargo de sus poderes locales, en los términos establecidos en la Constitución Política de la Ciudad de México, la cual se ajustará a lo dispuesto en la presente Constitución y a las bases siguientes:

V.

[...]

Corresponde a la Legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de los servidores públicos, deberán sujetarse a las bases previstas en el artículo 127 de esta Constitución.

[...]

¹³ El programa de la asignatura incluye los puntos siguientes que ya fueron desarrollados en secciones anteriores: **4.5 Estado actual del poder tributario federal** (véanse 4.3 y 4.4); **4.6 Estado actual del poder tributario de las entidades federativas** (véanse 4.3 y 4.4).

El art 122 constitucional refuerza el carácter autónomo de la ciudad con respecto al gobierno federal en materia tributaria, al señalar que las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, que incluyen su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejoras, así como las que tengan como base el cambio del valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo; tampoco concederán exenciones en relación con dichas contribuciones. “Las leyes de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones”,¹⁴ en congruencia con las disposiciones contenidas en el art 115 que regulan la autonomía en el manejo de los recursos correspondientes a la hacienda pública municipal.

Sin embargo, la situación fiscal de la Ciudad de México es similar a la de cualquiera de las entidades federativas. Esto es, altamente dependiente de los recursos federales. Acusa problemas de endeudamiento interno y su capacidad para imponer contribuciones locales es muy limitada. Incluso, en el esquema que conforma el SNCF la Ciudad de México se equipara en el procedimiento normativo a cualquier otra entidad de la República, según se desprende del art 1 de la *Ley de Coordinación Fiscal* (LCF); particularmente en el tratamiento que la ley dispone hacia las demarcaciones territoriales que la conforman, como se analizará más adelante.

4.7 Hacienda municipal

El texto del art 115 constitucional afirma de manera contundente:

Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y popular, teniendo como base de su división territorial y de su organización política y administrativa, el municipio libre...

De tal manera, el primer punto que surge de la interpretación literal de este precepto es la obligación de los estados de respetar la autonomía interna de sus municipios. El aspecto fiscal no está exento del esquema de autonomía, pues la fracc IV establece las reglas para asegurar la formación de su hacienda pública:

Artículo 115. *Los estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, democrático, laico y 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:*

¹⁴ Art 122, inc A, fracc V, párrafo quinto.

- 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.*
- c) *Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo.*

[...]

Desde la perspectiva constitucional, la tributación municipal cuenta con características específicas que la diferencian claramente de aquellas que corresponden a la Federación y a los estados. Entre las más importantes se mencionan las siguientes:

- a) Las facultades de los ayuntamientos, en materia tributaria, se hayan definidas constitucionalmente. De hecho, la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN) ha confirmado lo anterior al señalar que la validez de los reglamentos municipales previstos en la fracc II del art 115 de la Constitución no deriva de normas estatales (ni de las federales), sino directa y exclusivamente de la propia Ley Suprema.¹⁵
- b) Incluso, el inc a) de la fracc IV determina como materia exclusiva en favor del municipio la recaudación derivada de las contribuciones que se determinen respecto de la propiedad raíz; es decir, establece a su favor el impuesto predial. En consecuencia, existe una limitación casi única a la potestad tributaria federal en cuanto al derecho que el Congreso tiene de fijar cargas tributarias, prácticamente sobre cualquier materia.
- c) Esa circunstancia permite, por un lado, que los municipios tengan certeza en cuanto al alcance de las contribuciones a que tienen derecho como beneficiarios directos de su recaudación; por otra parte, redundante (en términos reales) en una disminución más a la posibilidad de los estados de obtener fuentes de financiamiento propias.
- d) La Constitución otorga la posibilidad de que los ayuntamientos acuerden con los estados la administración de sus ingresos, pues también participan de la recaudación federal.
- e) El problema que deben encarar los ayuntamientos es más bien práctico en cuanto que, en muchas ocasiones, por razones políticas o financieras los go-

¹⁵ Jurisprudencia **160810** [P./J. 44/2011 (9a.)], rubro: **Orden jurídico municipal. Principio de competencia (municipios como órganos de gobierno)**, 10a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro I, octubre de 2011, t 1, p 294.

biernos estatales suelen arrogarse facultades exclusivas del municipio, invadiendo sus atribuciones constitucionales.¹⁶

Por otra parte, es oportuno apuntar que los ingresos municipales no se integran únicamente a partir de las materias que el constituyente reservó para su beneficio exclusivo. La legislatura del estado puede determinar otras fuentes de ingreso que, en todo caso, serán adicionales a éstas. Cabe afirmar que la integración de la Hacienda Pública de los Municipios (HPM) se compone, entre otras, de las siguientes fuentes de financiamiento:

- a) *Impuesto predial*: es, sin duda, el gravamen de mayor importancia en la formación de la HPM, pues grava a los propietarios de inmuebles ubicados dentro de su jurisdicción territorial. Es decir, conforma el padrón de contribuyentes *cautivos* y con ello, en teoría, asegura una base de recursos financieros propios.
- b) *Impuestos especiales*: el municipio también administra el producto de algunos impuestos especiales, como rifas y sorteos o espectáculos públicos.
- c) *Contribuciones de mejoras*: las que realicen directamente las autoridades del municipio.
- d) *Derechos*: derivados de la explotación de los rastros, los panteones, la expedición de licencias, entre otros.
- e) *Aprovechamientos*: las multas administrativas, y los recargos.
- f) *Participaciones federales*: respecto de los ingresos federales coordinados, de acuerdo con la LCF.

El procedimiento para integrar la HPM desafortunadamente no es igual ni está homologado en todos los estados, cuestión que se presta a componendas políticas y a múltiples irregularidades en el manejo de los recursos que debieran fortalecer a este **órgano** de gobierno como la base de la organización política interna de los estados y, con ella, del país. Basta observar el atraso que presentan la mayoría de los municipios rurales frente a los urbanos y con una mayor concentración poblacional. Basta analizar los núcleos de población postrados en situación de pobreza extrema y comprobar que se ubican, abrumadoramente, en los municipios más alejados de la periferia urbana. Basta advertir cómo el crimen organizado penetra con suma facilidad en las zonas de mayor pobreza, para comprender que se necesita revisar la forma y la estructura en las cuales se asignan los recursos a los municipios, pues las que existen en la actualidad no responden al mandato del constituyente de fortalecer la figura del *municipio libre*. Nada más alejado de la idea de igualdad que se buscó garantizar en 1917.

¹⁶ Cfr **Juan Manuel Ortega Maldonado** (2015), *Lecciones de derecho fiscal*, 3a ed, México, Editorial Porrúa, pp 275 y 276.

El Municipio Libre es una institución que los mexicanos consideran indispensable para su vida política; pero debemos reconocer que no se ha hecho efectivo en su cabal racionalidad, por el centralismo que, más que como doctrina como forma específica de actuaciones gubernamentales, de cierta manera se fuera manifestando en nuestra realidad política para consolidar los intereses de la Nación.¹⁷

4.8 Coordinación fiscal entre la Federación y los estados, y las participaciones en impuestos federales

Cabe decir, que la expresión *federalismo fiscal* se construye a partir del SNCF, el cual se crea con la LCF.¹⁸ No obstante, el estudio de la evolución del sistema tributario federal, especialmente a partir del análisis de los ordenamientos jurídicos que lo acompañan, así como los cambios que éstos han experimentado y la manera de regular la interacción entre los distintos niveles de gobierno, permite advertir que la preocupación de los legisladores es delimitar los campos de tributación exclusiva de la Federación, de las entidades federativas y de los municipios, ya que el texto constitucional no hace una separación explícita de las facultades que le corresponden a cada nivel de gobierno.

La Constitución menciona las materias en que la Federación puede imponer gravámenes de manera exclusiva, pero no señala qué facultades le corresponden a cada nivel de gobierno al ejercer las funciones de tributación, asumiendo que todos participan de las mismas funciones en razón de la materia en que cada una las aplica.

En principio, es importante señalar que la Constitución no mandata la formación de un Sistema Nacional. La necesidad de organizar el poder tributario del Estado ha generado la búsqueda de un esquema que ordene los niveles de gobierno e impulse a los legisladores a que se pronuncien acerca del federalismo fiscal. En ese sentido, el texto constitucional sólo marca ciertas directrices que regulen, en un ambiente de respeto, las facultades que cada actor posee en el federalismo. Después de un largo proceso legislativo que inició con la Constitución de 1857, y continuó con las Convenciones nacionales fiscales de 1925, 1933 y 1947, el legislador federal determinó crear el SNCF (a partir de la promulgación de la LCF), el cual funciona mediante un sistema de distribución de los ingresos fede-

¹⁷ Miguel De la Madrid Hurtado, *Índice del proceso legislativo correspondiente a la reforma publicada en el DOF, el 3 de febrero de 1983*. Exposición de motivos, p 3. Vista en: [https://www.sitios.scjn.gob.mx/constitucion/1917_2017/sites/default/files/CPEUM_1917_CC/procLeg/101 % 20- % 20 03 % 20FEB % 201983.pdf](https://www.sitios.scjn.gob.mx/constitucion/1917_2017/sites/default/files/CPEUM_1917_CC/procLeg/101%20-%2003%20FEB%201983.pdf)

¹⁸ *Ley de Coordinación Fiscal (LCF)*. Nueva ley publicada en el DOF el 27 de diciembre de 1978, última reforma publicada en el DOF del 18 de julio de 2016, visto en: www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31_180716.pdf

rales partiendo de los modelos de asignación de recursos que la propia ley establece en su art 1o.¹⁹

De los elementos que forman el SNCF destaca, en primer lugar, el Convenio de Adhesión (CA) al sistema que señala el art 10 de la LCF.²⁰ Su importancia es esencial, pues sin la formalidad de este instrumento las entidades no podrían participar de los beneficios económicos que genera la LCF en su favor. De hecho, el CA es el instrumento jurídico que permite la creación y operación del SNCF, el cual se complementa con el convenio de colaboración administrativa (CCA),²¹ instrumento que permite obtener ingresos adicionales a las entidades por su participación en las funciones básicas de la tributación federal, en sus respectivos ámbitos de competencia territorial. En el sistema de participaciones existe una relación de interdependencia de las entidades federativas y los municipios hacia la Federación, ya que las primeras deben esperar a que la Federación les entregue las participaciones, y los segundos a que los montos participables les sean entregados por la Federación mediante las entidades federativas. Por tanto, en las relaciones intergubernamentales hay subordinación financiera, política y administrativa.

En consecuencia, la transferencia de recursos será encaminada al desarrollo equilibrado de los bienes y servicios públicos, teniendo claras las necesidades reales de la población a la que deben atender y beneficiar. Por ende, el control del gasto público será la herramienta primordial para conseguir una política financiera estable. Es preciso que las entidades federativas y los municipios efectúen sus programas de inversión (considerando el impacto en cada una de las entidades federativas respecto a su desarrollo económico), aunado a un esquema de recaudación tributaria efectiva y más moderna, para hacer eficiente la obtención de ingresos y el control de la administración tributaria.

¹⁹ **Artículo 1o.** Esta Ley tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con las entidades federativas, así como con los municipios y demarcaciones territoriales, para 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 de su organización y funcionamiento.

²⁰ **Artículo 10.** Las entidades 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 o aprobado por su legislatura. También, con autorización de la legislatura podrán dar por terminado el convenio.

²¹ **Artículo 13.** El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y los gobiernos de las entidades que se hubieran adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia de administración de ingresos federales, que comprenderán las funciones del Registro Federal de Contribuyentes, la recaudación, fiscalización y administración, que serán ejercidas por las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios cuando así se pacte expresamente.

4.8.1 Fondo General de Participaciones

La primera fuente de ingresos compartidos entre la Federación y los estados es el Fondo General de Participaciones (FGP). Éste se integra con el 20 % de la Recaudación Federal Participable (RFP), concepto que el art 2 de la *LCF* define

... como la que obtenga la Federación por todos sus impuestos, así como por los derechos de minería, disminuidos con el total de las devoluciones por dichas contribuciones.

El porcentaje es total y se divide entre los 32 estados que conforman la Federación, de acuerdo a las reglas establecidas en el art 2. El FGP representa el monto de los ingresos que cada entidad recibe para su provecho interno, respecto de la recaudación de los impuestos federales que proveen todas las entidades.²² A cambio de este ingreso, los estados se obligan a no gravar los mismos hechos imponibles que hubiese determinado la Federación en la Ley de Ingresos, aún y cuando constitucionalmente no sean materias reservadas a la Federación. De ahí la importancia del Convenio de Adhesión al SNCF.

Las participaciones federales están estrechamente vinculadas a la recaudación real que las entidades aporten para aumentar o disminuir su monto. De tal manera que si el FGP cuenta con ingresos más cuantiosos, la participación de las entidades aumentará. Si, por el contrario, la recaudación real es menor, los montos que reciban los estados también serán disminuidos, pues el porcentaje de 20 % no es una cantidad previamente determinada entre los actores que conforman el SNCF, sino que está sujeta a la recaudación que efectivamente se perciba. Las ventajas que ofrece el FGP para las entidades son, entre otras, las siguientes:

- a) *Periodicidad*: la Federación debe entregar los recursos generados en favor de las entidades conforme al calendario que la SHCP tiene la obligación de publicar en el *DOF* el que incluirá además, porcentaje, fórmulas y variables utilizadas, así como el monto, estimados, que recibirá cada entidad federativa a más tardar el 31 de enero del ejercicio de que se trate, de acuerdo a lo que dispone el párrafo tercero del art 3-A.
- b) *Libre disposición*: los ingresos derivados del FGP pueden ser utilizados por las entidades sin más límite que las asignaciones que localmente se determinen en su presupuesto de egresos pues representan los ingresos que éstos dejan de gravar localmente al sumarse al SNCF.

²² **Artículo 5o (LCF).** *Los cálculos de participaciones a que se refieren los artículos 2o y 2o-A de esta Ley se harán para todas las entidades, aunque algunas o varias de ellas no se encuentren adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Las participaciones que correspondan a las entidades que dejen de estar adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal serán deducidas del Fondo General de Participaciones, del Fondo de Fomento Municipal y del Fondo de Fiscalización y Recaudación.*

- c) *Posibilidad de ser utilizados como garantía de financiamiento futuro*: los ingresos que perciban las entidades, al tener la característica de su libre disposición, pueden ser utilizados como garantes para la obtención de préstamos, siendo justamente los ingresos futuros, la garantía de pago.
- d) *Coordinación en materia de derechos*: se adiciona al FGP un porcentaje equivalente al 1 % de la RFP en el ejercicio que se trate, mismo que se distribuirá entre las entidades federativas y los municipios que se coordinen con la Federación en materia de derechos, previa comprobación por parte de la SHCP de que los derechos locales se ajustan estrictamente a los lineamientos establecidos en el art 10-A de la LCF. El porcentaje será distribuido conforme al coeficiente efectivo del FGP que les corresponda para el ejercicio en el que se calcula. El fondo no se adicionará con la parte que correspondería para el ejercicio de las contribuciones locales o municipales que las entidades convengan con la SHCP en derogar o dejar en suspenso.

Por otra parte, la LCF señala expresamente que el monto de las participaciones federales que reciban los municipios del total del FGP incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20 % de las cantidades que correspondan al Estado en el que se encuentren, el que habrá de cubrírseles directamente de acuerdo con el art 6 de la LCF que señala:

Las participaciones federales que recibirán los Municipios del total del Fondo General de Participaciones, incluyendo sus incrementos, nunca serán inferiores al 20% de las cantidades que correspondan al Estado, el cual habrá de cubrírseles.

4.8.2 Fondos de Aportaciones Federales

Adicionalmente a los recursos que provienen del FGP, la LCF prevé en su art 25 las llamadas *transferencias federales*, las cuales, se establecen como recursos adicionales al FGP. Cada uno de los fondos tiene sus reglas y sus condicionantes. A diferencia de los recursos que se destinan a partir del FGP, cuyo libre manejo y disponibilidad son la base de su asignación, los recursos que provengan de los diversos Fondos de Aportaciones Federales (FAF) estarán sujetos a destinos específicos que señala la LCF. Además, esos recursos serán objeto de fiscalización por parte de la Auditoría Superior de la Federación (ASF), la cual podrá verificar que se utilicen precisa y limitadamente para los propósitos establecidos en cada uno de ellos.

El marco normativo de actuación de cada uno de los fondos que conforman el Ramo 33 del *Presupuesto de Egresos de la Federación (PEF)* es variado, pues la LCF apenas refleja un gran número de disposiciones normativas a partir de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)*. Como ejemplo están: la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)*, la *Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG)*, la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*

(LOAPF), la *Ley General de Salud* (LGS), la *Ley General de Educación Pública* (LGEP), la *Ley General de Desarrollo Social* (LGDS), la *Ley Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental* (LFTAIPIG), el Decreto del Presupuesto de Egresos de la Federación, los Lineamientos sobre indicadores para medir los avances físicos financieros, los Lineamientos Generales de Operación (LGO) para la entrega de recursos del Ramo 33 y el acuerdo denominado “Marco Conceptual de Contabilidad Gubernamental” (MCCG), el cual prevé los recursos para satisfacerlos, que son cuantiosos, por cierto, y que corresponden a los siguientes conceptos:

Artículo 25. *Con independencia de lo establecido en los capítulos I a IV de esta Ley, respecto de la participación de los Estados, Municipios y el Distrito Federal* en la recaudación federal participable, se establecen las aportaciones federales como recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los Estados, el Distrito Federal,* y en su caso, de los Municipios, condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece esta Ley, para los Fondos siguientes:*

- I. *Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y Gasto Operativo;*
- II. *Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud;*
- III. *Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social;*
- IV. *Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal;**
- V. *Fondo de Aportaciones Múltiples;*
- VI. *Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos;*
- VII. *Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal,* y*
- VIII. *Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.*

Dichos fondos se integrarán, distribuirán, administrarán, ejercerán y supervisarán, de acuerdo a lo dispuesto en el presente capítulo.

Cada fondo opera con sus reglas y se sujeta a las diversas formas de fiscalización y comprobación. La ASF cuenta con la facultad de verificar que el destino de esos recursos se aplique estrictamente a los que se establecen en cada caso.

4.8.3 Convenios de colaboración administrativa

El Convenio de Colaboración Administrativa (CCA) es el instrumento jurídico que deriva de la aplicación de las disposiciones contenidas en los arts 13 al 15 de la *LCF*, el cual contiene las características y formas para que los estados realicen las funciones específicas de administración tributaria federal, estableciendo las reglas del sistema de compensación de fondos y obligaciones que le corresponden, tanto al gobierno como a las entidades que lo suscriban. La *LCF* establece en su art 13

* Las referencias al Distrito Federal deberán interpretarse hoy día como CDMX.

que el gobierno federal y los gobiernos de las entidades que se adhieran al SNCF, celebrarán convenios de coordinación en materia de administración fiscal. Dichos convenios abarcan funciones tan importantes como la del Registro Federal de Contribuyentes (RFC), la recaudación, fiscalización y administración, las cuales efectuarán las autoridades fiscales de las entidades o de los municipios cuando así se pacte expresamente.

La colaboración administrativa en materia tributaria se ha dado con distintas modalidades y en contextos específicos. No obstante, la necesidad de la celebración de los convenios de colaboración administrativa ha sido notoria por algunas razones particulares como es el hecho de que las entidades cuentan con el aparato administrativo que necesita el nivel de gobierno encargado de la administración tributaria. Así, el convenio se justifica ante el mejor conocimiento de la región en donde deban realizarse las tareas de administración, por parte de las entidades, lo que les da mayor certeza acerca del conocimiento de los contribuyentes a administrar.²³

En la actualidad pareciera que la colaboración administrativa no se aprovecha por las autoridades federales, ya que los impuestos y actividades que se incluyen en los convenios no siempre son los más productivos; sin embargo, nada impide ampliar las facultades acerca de las contribuciones que generen mayores recursos. De hecho, el segundo párr del art 14 de la LCF establece las facultades reservadas a la Federación:

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público conservará la facultad de fijar a las entidades y a sus municipios los criterios generales de interpretación y de aplicación de las disposiciones fiscales, y de las reglas de colaboración administrativa que señalen los convenios y acuerdos respectivos.

Por lo anterior, no existe la imposibilidad jurídica para lograr una mejor participación de las entidades en la recaudación nacional. Eso atraería mayores ingresos para la Federación y un mejor aprovechamiento de la infraestructura de los estados, que alentados en un esfuerzo conjunto recibirían una mayor participación de los incentivos económicos

4.8.4 Organismos en materia de coordinación fiscal

Los Organismos en Materia de Coordinación Fiscal (OMCF) son los instrumentos que diseñó el legislador para regular la cooperación que se establece entre la Federación, los estados, la Ciudad de México y los municipios. Su propósito es armonizar los sistemas tributarios de los entes participantes, para hacer efectivo el prin-

²³ Cfr **Carlos García Lee**, “El proceso de la colaboración Administrativa en materia fiscal, entre la Federación y las entidades federativas”, publicado en la *Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal*, pp 86 y 87.

principal objetivo del SNCF: coordinar los sistemas fiscales de los diferentes órganos de gobierno. La implementación de los OMCF permite, por una parte, precisar los montos de las participaciones que correspondan a las diferentes haciendas públicas respecto de los ingresos federales, así como generar políticas que mejoren el esquema de transferencias que nacen de los FAF.

El art 16 de la *LCF* establece los organismos para apoyar la ejecución y el avance del SNCF. Estos organismos buscan ir más allá de ser esquemas formales de interacción. Su propósito es subsanar cualquier deficiencia del SNCF de índole técnica e inclusive jurídica: para que haya una mayor y mejor participación de los sistemas de recaudación local en los esquemas federales; para aumentar la participación de las entidades y procurar un equilibrio de manera armónica en el desarrollo regional del país mediante el reparto, la asignación y distribución de los recursos federales, y para establecer políticas de vigilancia respecto al cumplimiento del sistema jurídico. La exposición de motivos de la ley, al referirse a los OMCF, señala lo siguiente:

La coordinación fiscal es un proceso dinámico que requiere órganos propios que lo hagan posible, lo vigilen y lo promuevan. Para todo ello se propone que la Ley cree y organice como órganos de coordinación a la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, a la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales y al Indetec. Con ello no están inventando nuevos instrumentos. Sólo se está dando vida institucional a los mecanismos que el desarrollo de las relaciones entre los estados y la Federación han ido haciendo convenientes, ellos han sido los creadores y promotores de los adelantos logrados en los últimos años en materia de coordinación fiscal.²⁴

Este ordenamiento se refiere a los organismos siguientes;

Artículo 16. *El Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de las entidades, por medio de su órgano hacendario, participarán en el desarrollo, vigilancia y perfeccionamiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, a través de:*

- I. *La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales;*
- II. *La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales;*
- III. *El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (Indetec), y*
- IV. *La Junta de Coordinación Fiscal.*²⁵

- I. ***La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales (RNFF).*** De acuerdo con lo dispuesto por los arts 17 y 18 de la *LCF* y especialmente en términos de lo dispuesto por el art 3 del *Reglamento Interior de los Organismos del Sistema Nacional de*

²⁴ Citada por **Sergio Francisco De la Garza** (2005), *Derecho financiero mexicano*, 25a ed, México, Editorial Porrúa, p 92.

²⁵ Originalmente la Junta de Coordinación Fiscal no estuvo contemplada en el texto de la ley, sino que fue creada a consecuencia de la reforma publicada el 28 de diciembre de 1989.

Coordinación Fiscal (RIOSNCF), la RNFF es el órgano máximo del SNCF. Se integra por el Secretario de Hacienda y Crédito Público y por los representantes hacendarios de las 32 entidades federativas, incluida la Ciudad de México. La RNFF debe celebrarse por lo menos una vez al año en el lugar que fijen sus integrantes y entre sus facultades más importantes está la de proponer a los poderes ejecutivos, tanto federal como estatales, las medidas necesarias para mejorar la eficiencia del SNCF.

- II. **La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales (CPFF).** Es el organismo que atiende la cotidianeidad de los asuntos del SNCF. El art 20 de la *LCF* dispone que dicha comisión la integren el secretario de Hacienda y Crédito Público y los representantes de ocho entidades federativas. La presidencia de la CPFF la forman de manera conjunta: por las autoridades federales esa atribución recae en el secretario de Hacienda y Crédito Público, quien puede ser suplido en sus funciones por el subsecretario de ingresos de dicha dependencia; y por parte de las entidades recae en el titular del órgano hacendario que elija la CPFF de entre sus miembros, sin que en esta elección participen las autoridades federales.
- III. **El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (Indetec).** Quizá el organismo de mayor impacto en el SNCF es el Indetec. La razón deriva de que es la puerta de acceso de las autoridades hacendarias, locales y municipales, así como de la población en general a las funciones del SNCF, pues en su carácter de órgano capacitador brinda apoyo, asesoría y consultas técnicas para realizar estudios e investigaciones relacionados con la materia tributaria y con la evolución del SNCF.
- IV. **La Junta de Coordinación Fiscal (JCF).** Dicho organismo está previsto en la *LCF*, con la función específica de elaborar el dictamen técnico que la SHCP le solicite en relación con los recursos de inconformidad que presentan las personas que se consideren afectadas por incumplimiento, en su caso, de las disposiciones del SNCF respecto a los derechos o la adquisición de inmuebles, recurso que se tramita con fundamento en el art 11-A de la ley, y según lo disponen los arts 24 de la *LCF* y el 37 del RIOSNCF.

Finalmente, será de gran interés para el lector citar las palabras de **Miguel Valdés Villarreal** respecto de los principios y estructura que debiera ofrecer el SNCF que a decir del maestro son las siguientes:

- a) *El de coordinación*, basado en la inhibición del poder tributario de la Federación, las entidades y los municipios, para evitar la superposición desordenada de tributos sobre una misma fuente.
- b) *El de acción concertada*, en virtud del cual las entidades pueden optar con plena libertad, adherirse o mantenerse al margen del sistema de coordinación.
- c) *El de eficiencia*, que pretende un aprovechamiento óptimo y racional de las ventajas de la tributación federal, en beneficio de las entidades y municipios.

- d) *El de la equidad en la distribución de participaciones federales*, a efecto de promover un equilibrio en el desarrollo económico y social de las entidades.
- e) *El de colaboración administrativa*, que persigue sumar experiencias y recursos de autoridades locales y federales, a fin de perfeccionar desde el punto de vista adjetivo la ejecución de leyes fiscales federales.²⁶

Hoy más que una percepción general, lo cierto es que el esquema federal que la Constitución emite como principio rector del Estado, en el art 40, se halla rebasado y francamente es contradicho por el SNCF, el cual privilegia un cúmulo de atribuciones que favorecen a la Federación, en detrimento de las haciendas públicas de los estados que cada vez más disminuye su capacidad interna para imponer tributos y con ello satisfacer sus necesidades de gasto. Son innumerables las voces que piden revisar el actual esquema de coordinación fiscal nacional, el cual ya no responde a los propósitos de equilibrio e igualdad que animaron su creación. Se necesita replantear los objetivos y las metas de un diseño único de coordinación fiscal y pensar, posiblemente, en un proyecto de coordinación hacendaria en el que todos sean copartícipes, no sólo de los beneficios de la recaudación compartida, sino también de las obligaciones que acarrea ejercer las facultades de tributación coordinadas entre los tres niveles de gobierno. No es un tema sencillo, pero sí requiere de un profundo análisis a nivel nacional.

4.9 Límites en el ejercicio del poder tributario estatal, derechos del gobernado y sus garantías

La *CPEUM*, en su art 31, fracc IV, establece los principios que fundamentan la manera en que se ejerce la potestad tributaria del Estado; debido a que dicha potestad no es absoluta, sino que está sujeta a ciertas limitaciones, entre ellas, lo que dispone el citado artículo. De acuerdo con dicho artículo, los principios constitucionales que deben regir toda contribución, son: legalidad, proporcionalidad y equidad y estar destinadas a sufragar el gasto público, si falta alguno de esos elementos la contribución resulta contraria a la dispuesto en la Carta Magna, generándose una violación en los derechos fundamentales del gobernado. Este tema se trata con la mayor amplitud en la unidad 5 de la presente obra por lo que sugerimos al lector remitirse al contenido de la misma.

²⁶ Discurso pronunciado por **Miguel Valdés Villarreal** durante los trabajos del “Quinto Congreso Nacional de Profesores de Derecho Fiscal”, en 1981, en la ciudad de Hermosillo, Sonora. Citado por **Esperanza Lechuga Téllez, Johana Teresa Mendoza Rojas y Beatriz Elizabeth Salceda Guerra**, “El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal” en **Mariano Palacios Alcocer**, Coordinador (2012), *Federalismo y Sistema Nacional de Coordinación Fiscal*, México, Cámara de Diputados, pp 50-51.

Autoevaluación

A. Señale la respuesta correcta:

1. ¿Qué es la potestad tributaria?
 - a) Decreto ley
 - b) Poder jurídico del Estado para establecer impuestos
 - c) Constitución
 - d) Reglamento
2. Identifique los conceptos de la potestad tributaria:
 - a) Decreto delegado
 - b) Poder tributario
 - c) Función normativa y administrativa
 - d) Reglamento
3. En la potestad tributaria, la función que se encarga de resolver controversias se denomina:
 - a) Función normativa
 - b) Función administrativa
 - c) Función jurisdiccional
 - d) Función fiscal
4. Identifique los conceptos de ingresos tributarios:
 - a) Impuestos, aportaciones de seguridad social
 - b) Emisión de moneda
 - c) Empréstitos
 - d) Préstamos bancarios
5. Identifique los conceptos de ingresos no tributarios:
 - a) Impuestos
 - b) Derechos
 - c) Empréstitos
 - d) Contribuciones de mejoras
6. ¿En dónde se debate la Ley de Ingresos?
 - a) En la Secretaría de Hacienda
 - b) En el Congreso o Poder Legislativo

- c) Con el Ejecutivo
 - d) En el SAT
- 7.** ¿Quién aprueba la Ley de Ingresos?
- a) El Poder Ejecutivo
 - b) El Secretario de Hacienda
 - c) El Congreso Federal
 - d) Los presidentes municipales
- 8.** ¿Quién promulga la Ley de Ingresos?
- a) El Congreso
 - b) La Constitución
 - c) El Poder Ejecutivo
 - d) El Secretario de Hacienda
- 9.** ¿Qué contiene la Ley de Ingresos?
- a) Diversas leyes impositivas para recaudar ingresos
 - b) Ley de seguridad social
 - c) Ley de egresos
 - d) Ley de presupuesto
- 10.** ¿Cuál es el medio de publicación de la Ley de Ingresos?
- a) El periódico más importante
 - b) El *Diario Oficial de la Federación*
 - c) Revistas importantes
 - d) Diversos diarios
- 11.** ¿Quién controla el ámbito impositivo y la energía petrolífera y eléctrica?
- a) Los municipios
 - b) Los estados
 - c) La Federación
 - d) El particular
- 12.** La participación de los estados y la Federación en el ámbito tributario se ubican como:
- a) Sistema de concurrencia
 - b) Participación
 - c) Contribución
 - d) Impuestos

- 13.** ¿En qué consiste la coordinación fiscal?
- a) En liquidar los impuestos
 - b) En la participación proporcional en los tributos
 - c) En controlar las contribuciones
 - d) En controlar al contribuyente
- 14.** ¿Qué es lo que norma la *Ley de Coordinación Fiscal*?
- a) El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal
 - b) La coordinación fiscal
 - c) La adhesión fiscal
 - d) La adhesión tributaria
- 15.** ¿Qué permite la adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal?
- a) La participación en los tributos
 - b) La participación administrativa
 - c) El control de las contribuciones
 - d) La administración de los recursos
- 16.** ¿Ante quién se celebra el convenio de adhesión de la coordinación fiscal?
- a) La Federación
 - b) Secretaría de Hacienda y Crédito Público
 - c) Secretaría de Hacienda del Estado
 - d) Los municipios
- 17.** ¿Cuál es la participación de la entidad federativa en el fondo federal?
- a) 11.5%
 - b) 12.5%
 - c) 13.5%
 - d) 14.5%
- 18.** Menciona algún concepto del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal:
- a) Fondo municipal
 - b) Fondo tributario
 - c) Fondo fiscal
 - d) Presupuesto fiscal

19. ¿Qué aspecto principal indica el art 115 Constitucional?

- a) El Estado libre y soberano
- b) El municipio libre
- c) La Federación
- d) El Estado

20. ¿Qué contribución está a cargo de los municipios?

- a) El IVA
- b) La tenencia vehicular
- c) El impuesto predial
- d) El ISR

UNIDAD 5

Derecho fiscal sustantivo y las contribuciones

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Comprenderá el concepto del derecho fiscal sustantivo y la categoría jurídica de las contribuciones, sus fuentes, principios constitucionales y teóricos, sin obviar la clasificación de éstas.
- Conocerá y aplicará los conceptos específicos de la actividad contributiva del Estado para la captación de recursos a nivel federal y en la Ciudad de México, así como los principios generales para la propia actividad en el ámbito de las entidades federativas.
- Analizará el Sistema Federal de Contribuciones, estructurado de acuerdo a los principios que regulan al Estado Federal, esto es, a los principios constitucionales, ordinarios y de gobierno, en los cuales se sostiene y que son fundamento también de los Sistemas Tributarios Locales. En virtud de ello, el Sistema Fiscal Federal comprende el estudio de los Sistemas Locales de Contribuciones y su interrelación, los conceptos y elementos básicos de los

continúa

continuación

impuestos y el Sistema de Coordinación Fiscal, cuyo principal propósito es evitar la doble o triple tributación.

- Asimismo, trabajará sobre los ingresos ordinarios del Estado, los cuales se clasifican en impuestos, derechos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, productos y aprovechamientos.

5.1 Concepto y características

Los tributos constituyen la más importante clase de ingresos del Estado moderno para conseguir los medios necesarios para el desarrollo de sus actividades.¹ El derecho que se ocupa de ellos constituye una de las ramas del derecho financiero, que se denomina *derecho tributario*; al que ya se hizo referencia en la primera unidad.

El derecho tributario puede dividirse en: tributario sustantivo y tributario formal. Al respecto, **Dino Jarach** dice lo siguiente:

Alrededor de la relación jurídica tributaria propiamente dicha que tiene como objeto el tributo, se encuentran las relaciones jurídicas accesorias que se dan entre el sujeto activo de la relación tributaria, de un lado, y el sujeto pasivo principal, contribuyente, u otros sujetos pasivos, cuya finalidad directa e inmediata es la de garantizar el cumplimiento de la obligación jurídica principal, y que son relaciones jurídicas accesorias, en cuanto presuponen la existencia de la obligación tributaria.²

El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias, constituyen el derecho tributario sustantivo; la distinción entre el derecho tributario sustantivo y el derecho tributario formal se da en el sentido de que el primero es el conjunto de normas que disciplinan el tributo y las relaciones accesorias, es decir, que lógicamente se vinculan al tributo; el segundo, es el conjunto de normas que disciplinan la actividad administrativa y las relaciones que se vinculan al tributo.³

¹ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 319.

² Cfr **Dino Jarach** (1982), *El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3a ed, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, pp 13-14.

³ *Ibidem*, p 16.

5.2 Fuentes del derecho fiscal

Se estudian como fuentes del derecho fiscal las siguientes: la ley, el decreto-ley o decreto delegado, el reglamento y las circulares.

5.2.1 La ley

“La ley es el acto emanado del Poder Legislativo (aspecto formal) que crea situaciones jurídicas generales, abstractas e impersonales (aspecto material)”,⁴ es la fuente más importante en el derecho financiero, particularmente en el derecho tributario, debido a que el art 31, fracc IV, de la Constitución menciona la obligación de los mexicanos de contribuir a los gastos públicos de manera proporcional y equitativa que *establezcan las leyes*. También en el art 73, fracc VII, señala que el Congreso tiene la facultad de imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.

De acuerdo con dichos artículos, ampliamente comentados en la Unidad 3, se concluye que, como regla general no existe un tributo sin ley que lo exija; hay una excepción en el caso del decreto-ley o decreto delegado. El art 71 de la Constitución prevé que la facultad para iniciar leyes o decretos en materia federal, compete:

- I. *Al Presidente de la República;*
- II. *A los diputados y senadores, al Congreso de la Unión;*
- III. *A las legislaturas de los estados y de la Ciudad de México, y*
- IV. *A los ciudadanos en un número equivalente, por lo menos, al cero punto trece por ciento de la lista nominal de electores, en los términos que señalen las leyes.*

Y de acuerdo con el art 72, inc 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.

5.2.2 Decreto-ley o decreto delegado

Como se mencionó anteriormente, la regla general (de acuerdo con la Constitución) es que la ley se origine en el Poder Legislativo; sin embargo, la Ley Suprema contempla algunas excepciones y en esos casos la ley puede provenir del Ejecutivo; eso se conoce en la doctrina jurídica como *decreto-ley* o *decreto delegado*; el cual supone que el Congreso de la Unión transmite al Ejecutivo las facultades que le corresponden para que pueda hacer uso de ellas de manera excepcional.

⁴ Sergio Francisco De la Garza, ob cit, p 39.

Un caso específico en la delegación de facultades para legislar en materia tributaria se encuentra en el art 131, párr segundo, de la Constitución federal, el cual dispone que:

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 prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional, o de realizar cualquiera otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el Presupuesto Fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

En consecuencia, el decreto-ley en materia tributaria se entiende como una facultad excepcional del Ejecutivo, quien ante situaciones de urgencia pueda adoptar medidas temporales como en los casos de la importación o exportación de mercancías (se aplicó en el primer caso), con el propósito de evitar daños a la economía nacional, como sucedió en 2012 en que se permitió la importación temporal de huevo ante el repunte de la gripe aviar y el consecuente sacrificio de un gran número de aves de corral.

5.2.3 Reglamento

El reglamento es una norma de carácter general, abstracta e impersonal, expedida por el titular del Poder Ejecutivo con la finalidad de aplicar una ley previa. El reglamento es producto de la facultad reglamentaria contenida en el art 89, fracc I, de la Constitución, que encomienda al Presidente de la República la facultad de proveer, en la esfera administrativa, a la exacta observancia de la ley.⁵

Desde el punto de vista formal, los reglamentos emitidos por el Presidente de la República son actos administrativos porque emanan de un órgano de tal naturaleza. Pero desde un punto de vista material, son actos creadores de situaciones jurídicas abstractas, generales e impersonales; es decir, son actos, reglas u ordenamientos legislativos. La Segunda Sala de la SCJN ha sostenido este criterio, en la tesis jurisprudencial, con el número 94, en los siguientes términos:

Reglamentos administrativos. Facultad del Presidente de la República para expedirlos.

Su naturaleza. El artículo 89, fracción I, de nuestra Carta Magna, confiere al Presidente de la República tres facultades: a) La de promulgar las leyes que expida el Congreso de la Unión; b) La de ejecutar dichas leyes, y c) La de proveer en la esfera administrativa a su exacta observancia, o sea la facultad reglamentaria. Esta última facultad es la que determina que el Ejecutivo pueda expedir disposiciones generales y abstractas que tienen por objeto la ejecución de

⁵ Genaro Góngora Pimentel (2003), *Introducción al estudio del juicio de amparo*, 9a ed, México, Editorial Porrúa, p 97.

la ley, desarrollando y complementando en detalle las normas contenidas en los ordenamientos jurídicos expedidos por el Congreso de la Unión. El reglamento es un acto formalmente administrativo y materialmente legislativo; participa de los atributos de la ley, aunque sólo en cuanto ambos ordenamientos son de naturaleza impersonal, general y abstracta. Dos características separan la ley del reglamento en sentido estricto: este último emana del Ejecutivo, a quien incumbe proveer en la esfera administrativa a la exacta observancia de la ley, y es una norma subalterna que tiene su medida y justificación en la ley. Pero aun en lo que aparece común en los dos ordenamientos, que es su carácter general y abstracto, sepáranse por la finalidad que en el área del reglamento se imprime a dicha característica, ya que el reglamento determina de modo general y abstracto los medios que deberán emplearse para aplicar la ley a los casos concretos.⁶

Por regla general, los reglamentos se vinculan con las leyes y se subordinan a éstas porque, precisamente, se emiten para detallarlas y hacer posible su aplicación. Al respecto, la Segunda Sala de la SCJN, menciona que:

Facultad reglamentaria. Sus límites. Es criterio unánime, tanto de la doctrina como de la jurisprudencia, que la facultad reglamentaria conferida en nuestro sistema constitucional al Presidente de la República y a los Gobernadores de los Estados, en sus respectivos ámbitos competenciales, consiste, exclusivamente, dado el principio de la división de poderes imperante en la expedición de disposiciones generales, abstractas e impersonales que tienen por objeto la ejecución de la ley, desarrollando y completando en detalle sus normas, pero sin que, a título de su ejercicio, pueda excederse el alcance de sus mandatos o contrariar o alterar sus disposiciones, por ser precisamente la ley su medida y justificación.⁷

Así, como la finalidad del reglamento es precisar, concretar y desarrollar la ley, jerárquicamente se encuentra subordinado a ella y por consiguiente corre su misma suerte, “de tal manera que, si una ley es reformada, derogada o abrogada, el reglamento se verá afectado con las mismas consecuencias, a pesar de que no se hubiere reformado, derogado o abrogado expresamente por otro reglamento”. Esto es lo que se conoce como el principio de subordinación.”⁸

En la doctrina se reconoce otro principio denominado *el de reserva de la ley*, en el cual (conforme a la Constitución) hay materias que sólo se regulan mediante una ley, por ejemplo: la imposición de contribuciones y penas, la organización de la guardia nacional, etc. En ese sentido, cuando se trate de contribuciones la función del reglamento es únicamente la de precisar, concretar y desarrollar la ley.

En materia fiscal, la importancia de los reglamentos administrativos es muy amplia, pues en realidad el legislador no siempre abarca todos los supuestos para

⁶ Jurisprudencia **911 027** [94], 7a época, 2a Sala, Apéndice 2000, *Semanario Judicial de la Federación*, t III, p 105.

⁷ Tesis aislada **237 569**, 7a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 163-168, Tercera Parte, p 77.

⁸ *Diccionario Jurídico Mexicano*, 2a ed, voz: *Reglamento*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Porrúa, p 2751.

aplicar las normas. De ahí que el reglamento sea el medio para que el particular se relacione, en términos claros y previamente establecidos, con las autoridades administrativas. El reglamento muestra la manera en que aplican las leyes fiscales las autoridades tributarias, que finalmente son quienes tienen la responsabilidad de hacer valer la disposición normativa general.

5.2.4 Circulares

Las circulares son comunicaciones internas que emite la administración pública, expedidas por autoridades superiores para dar a conocer a sus inferiores instrucciones, órdenes, avisos o la interpretación de disposiciones legales, en materia fiscal, que en algunos casos se generan derechos en favor de los administrados siempre y cuando se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación*, de conformidad con el art 35 del *Código Fiscal de la Federación (CFF)*.⁹

Artículo 35. *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.*

Cabe decir que las circulares no se consideran, de origen, fuentes formales del derecho fiscal. Sin embargo, tienen gran importancia y un valor propio pues pueden ser el origen en particular de disposiciones reglamentarias a las que una vez comprobada su eficiencia en la aplicación de la norma convenga elevar esta forma de disposición interna a la categoría de una norma de aplicación general.

5.2.5 Jurisprudencia

“La jurisprudencia tiene gran importancia como fuente formal en la legislación impositiva, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, obedecen a sentencias que los órganos jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos”.¹⁰

Según el art 215 de la *Ley de Amparo (LAmp)* la jurisprudencia se establece por reiteración de criterios, por contradicción de tesis y, eventualmente, por sustitución. Y de acuerdo con el art 217 la jurisprudencia que emite la SCJN funcionando en pleno o en salas, es obligatoria para éstas, tratándose de la que decreta el pleno; también para los plenos de circuito, los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común,

⁹ Genaro Góngora Pimentel, ob cit, p 127.

¹⁰ Emilio Margáin Manautou (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed, México, Editorial Porrúa, p 63.

pertenecientes a los estados y, a la Ciudad de México, y los tribunales administrativos y del trabajo, ya sean locales o federales.

De igual forma, la jurisprudencia que establecen los plenos de circuito es obligatoria para los tribunales colegiados y unitarios de circuito, los juzgados de distrito, los tribunales militares y judiciales del orden común de las entidades federativas, así como de los tribunales administrativos y del trabajo (locales o federales) que se ubiquen dentro del circuito correspondiente.

En materia administrativa, los tribunales de justicia administrativa también emiten sus propios criterios que determinan la jurisprudencia que les aplica internamente. En materia federal, la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo (LFPCA)* regula en los arts 75 a 79, la manera en que el Tribunal Federal de Justicia Administrativa (TFJA) puntualiza la jurisprudencia respecto de los asuntos que son de su conocimiento; la cual, desde luego, sólo es obligatoria dentro de la estructura orgánica del tribunal y, en caso de contradecir algún criterio sostenido por los tribunales del Poder Judicial Federal, dejar de aplicarla en beneficio del control judicial de interpretación constitucional que dispone el art 95:

La ley fijará los términos en que sea obligatoria la jurisprudencia que establezcan los Tribunales del Poder Judicial de la Federación y los Plenos de Circuito, sobre la interpretación de la Constitución y las normas generales, así como los requisitos para su interrupción y sustitución.

5.2.6 Tratados internacionales

Debido a que la globalización es el fenómeno que se ha caracterizado en las últimas décadas por la apertura sin precedentes de la economía mundial, la búsqueda de maximizar las utilidades de las empresas las ha llevado a reordenar y multiplicar sus centros de producción, adquirir nuevos canales de comercio y ubicar sus oficinas en distintos países formando un mismo grupo de intereses económicos. Sin embargo, la mundialización de sus ingresos ha traído consigo complicaciones de naturaleza tributaria, tanto para las empresas en el pago de sus gravámenes como para las autoridades hacendarias en la recaudación de los mismos.¹¹

Francisco Cárdenas señala que, “el interés constante de los organismos internacionales ha sido conseguir que los impuestos no sean un factor de distorsión en los intercambios comerciales internacionales al gravar doblemente la misma operación; se ha buscado, asimismo, extenderse más allá de los límites territoriales para que ningún ingreso quede fuera del control de las autoridades fiscales donde residen los generadores de los mismos.”¹²

¹¹ **Eugenio Grageda Núñez**, La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios, visto en: <http://cdei.itam.mx/GragedaDobleTributacion.pdf>

¹² **Francisco Cárdenas**, *Estudio del impuesto al valor agregado en relación al comercio internacional, con especial referencia a su neutralidad exterior y las operaciones de importación*, t VI, Ensayos II, Tribunal Fiscal de la Federación, p 514.

Lo anterior se conoce como *doble tributación internacional*; al respecto, la OCDE adopta el siguiente concepto: “La doble imposición jurídica internacional puede definirse, de forma general, como el resultado de la aplicación de impuestos similares en dos o más Estados a un mismo contribuyente, respecto a la misma materia imponible y por el mismo tiempo”.¹³

Por su parte, **Flores Zavala** señala que “la doble tributación se presenta cuando una misma fuente es gravada con dos o más impuestos, ya los establezca una misma entidad, o bien porque concurren en esta fuente dos o más entidades diversas”.¹⁴

“En términos generales, habrá doble imposición internacional cuando una misma renta o un mismo elemento patrimonial se gravan, en el mismo periodo impositivo, en dos o más estados a través de un impuesto de la misma o similar naturaleza”.¹⁵ Así, el fenómeno surge cuando más de un Estado considera que, bajo su normatividad interna, detenta la soberanía fiscal para gravar una misma renta, produciéndose una superposición de jurisdicciones fiscales¹⁶ y, como consecuencia, duplicar la tributación del contribuyente o de la renta, según se trate de una doble imposición jurídica o económica.

Como se mencionó en párrafos anteriores, existe un interés constante de los organismos internacionales para conseguir que los impuestos no sean un factor de distorsión en los intercambios comerciales al gravar dos veces la misma operación, lo cual se logra con la celebración de convenios internacionales para evitar la doble tributación.

En términos generales, un tratado internacional se define de la siguiente manera: “Es un acuerdo internacional celebrado por escrito entre dos o más Estados y regido por el derecho internacional, ya conste en un instrumento único o en dos o más instrumentos conexos y cualquiera que sea su denominación particular”.^{17,18}

Para **Max Sorensen**, “un Tratado es cualquier acuerdo internacional que celebran dos o más Estados u otras personas internacionales y que está dirigido por el derecho internacional”.¹⁹

¹³ Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*, París, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2010, p 7. Visto en: <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>

¹⁴ **Ernesto Flores Zavala** (2001), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 33a ed, México, Editorial Porrúa, p 293.

¹⁵ Cfr **Ramón Falcón y Tella**, y **Elvira Pulido Guerra** (2010), *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons, p 87.

¹⁶ Dependiendo de las circunstancias, la doble imposición podría abarcar más de dos países, llegando (en ese caso) a producirse una multimplicación o pluritributación.

¹⁷ Art 2o, primer párr de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados.

¹⁸ **Hermilo López Bassols** (2002), *Derecho internacional público contemporáneo e instituciones básicas*, México, Editorial Porrúa, p 27.

¹⁹ **Max Sorensen** (1973), *Manual de derecho internacional público*, México, Fondo de Cultura Económica, p 155.

En palabras de **Herbert Bettinger**: “Los tratados internacionales, para evitar la doble tributación, son los instrumentos internacionales que permiten a los sistemas fiscales rebasar sus fronteras y ejercer más allá de las mismas un control que derive en posibles actos de fiscalización”.²⁰

Al suscribir dichos convenios, los países participantes tienen la oportunidad de conocer las operaciones que llevan a cabo las empresas fuera de su extensión territorial, así como los ingresos que deriven de las mismas.

Por otra parte, los contribuyentes se benefician de tales convenios, en virtud de que sus ingresos se gravan una sola vez, lo cual alienta la inversión y las operaciones más allá de las fronteras de su país de residencia.

Para evitar la doble tributación, los convenios se basan principalmente en el Convenio de las Naciones Unidas (ONU), publicado en 1980 y en el de la OCDE, de 1977.

5.3 Contribuciones

5.3.1 Concepto

Sergio Francisco De la Garza sostiene que en la legislación mexicana los conceptos de *contribución* y *tributo* son sinónimos: “... éstas son las prestaciones en dinero o en especie que el Estado exige en ejercicio de su poder de imperio con el objeto de obtener recursos para el cumplimiento de sus fines”.²¹ Por su parte, **Dino Jarach**, señala que el “tributo es una prestación pecuniaria coactiva de un sujeto (contribuyente) al Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ingresarlo.”²² En cambio, **Sonia Venegas** dice que “contribución es la obligación legal de derecho público creada por medio de una ley para el sostenimiento de gastos públicos federales, estatales y municipales, sustentada en la proporcionalidad y la equidad”.²³

Para **Rafael de Pina** “tributo es sinónimo de contribución”, mientras que “contribución es la aportación económica que los miembros del Estado y los extranjeros que residen en su territorio están obligados a satisfacer, de acuerdo con la legislación fiscal, para la atención de los servicios públicos y cargas nacionales”.²⁴

²⁰ **Herbert Bettinger Barrios y Herbert Bettinger García Cornejo** (2007), *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, t I, 14a ed, ISEF, México, p 89.

²¹ **Sergio Francisco De la Garza**, ob cit, p 320.

²² **Dino Jarach**, ob cit, p 11.

²³ **Sonia Venegas Álvarez** (2016), *Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, p 2.

²⁴ **Rafael De Pina Vara** (2006), *Diccionario de derecho*, 35a ed, México, Editorial Porrúa, pp 194 y 485.

Características de las contribuciones o tributos

- a) *Son de carácter público* (constituyen parte del derecho público): los tributos o contribuciones son ingresos que el Estado percibe en virtud de su soberanía, es decir, en virtud de su potestad de imperio.
- b) *Son una prestación en dinero o en especie*: los tributos implican prestaciones al Estado por parte de los contribuyentes; las cuales son, por lo común, de carácter pecuniario, por ser las que con mayor facilidad utiliza el Estado dada la naturaleza monetaria de la economía soberana; sin embargo, los tributos también pueden consistir en prestaciones en especie.
- c) *Se consideran una obligación ex lege*: todos los tributos constituyen obligaciones de este tipo, ya que nacen directamente de la ley; es decir, no surgen por voluntad de los particulares, la fuente de ellas está representada por la conjunción de un presupuesto establecido en la ley, se denomina *hecho imponible* o *hipótesis de incidencia*, y un hecho de la vida real que se ajusta perfectamente a la hipótesis denominado *hecho generador*.

Estos temas se tratan con más detalle en la Unidad 6.

- d) *Representan una relación personal, de derecho y obligatoria*: los tributos consisten en las relaciones que se establecen entre dos sujetos: por un lado, el acreedor o sujeto activo (el Estado), el cual tiene derecho a exigir la prestación; y en el otro extremo el deudor o sujeto pasivo, quien tiene la obligación de efectuar la prestación obligatoria. Se trata de una obligación de derecho, mas no de poder, por parte del Estado.
- e) Tienen por objeto o finalidad proporcionar recursos al Estado, para que éste realice sus funciones.²⁵

5.3.2 Clasificación de las contribuciones

Una de las finalidades de la actividad financiera del Estado es obtener ingresos, los cuales provienen de dos fuentes: ingresos tributarios e ingresos no tributarios. Se sugiere consultar el punto 3.5.4 de la presente obra, en el cual se analizan los ingresos del Estado, que forman parte de la LIF.

5.4 Principios constitucionales de las contribuciones

La CPEUM, en su art 31, fracc IV, establece los principios que fundamentan la manera en que se ejerce la potestad tributaria del Estado; debido a que dicha potestad

²⁵ Cfr Sergio Francisco De la Garza (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, pp 322-324.

no es absoluta, sino que está sujeta a ciertas limitaciones, entre ellas lo que dispone el citado artículo.

De esa forma, el art 31, fracc IV, de la Carta Magna dispone lo siguiente:

Artículo 31. *Son obligaciones de los mexicanos:*

[...]

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.*

De acuerdo con dicho artículo, los principios constitucionales que deben regir toda contribución, son:

- Legalidad
- Proporcionalidad y equidad
- Estar destinadas a sufragar el gasto publico

Al respecto el Pleno de la SCJN señala lo siguiente:

Impuestos, validez constitucional de los. De acuerdo con el artículo 31, fracción IV, de la Carta Magna, para la validez constitucional de un impuesto se requiere la satisfacción de tres requisitos fundamentales: primero, que sea establecido por ley; segundo, que sea proporcional y equitativo, y tercero, que se destine al pago de los gastos públicos. Si falta alguno de estos tres requisitos, necesariamente el impuesto será contrario a lo estatuido por la Constitución General...²⁶

5.4.1 Principio de legalidad

Este principio señala que las contribuciones que sufragan los gastos públicos de la Federación, de los estados, de los municipios y de la Ciudad de México deben estar previstos por las leyes. “Significa que la ley que establece el tributo debe definir cuáles son los elementos y supuestos de la obligación tributaria, esto es, los hechos imposables, los sujetos pasivos de la obligación que va a nacer, así como el objeto y la cantidad de la prestación; por lo que todos esos elementos no deben de quedar al arbitrio o discreción de la autoridad administrativa”.²⁷

Para **Adolfo Arrija Vizcaíno**, el principio de legalidad en materia tributaria implica que, “todo tributo debe, para su validez y eficacia, estar debidamente previsto en una norma jurídica expedida con anterioridad a los hechos o situaciones a los que va a ser aplicado. De otra forma el mismo carecerá de toda validez y su

²⁶ Jurisprudencia **232308**, 7a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 187-192, Primera Parte, p 111.

²⁷ **Sergio Francisco de la Garza**, ob cit, pp 265 y 266.

posible aplicación implicará automáticamente un abuso y una arbitrariedad por parte del Estado”.²⁸

Dicho principio puede entenderse en dos sentidos: de legalidad formal y material.

5.4.1.1 Principio de legalidad formal

El principio de legalidad tributaria requiere, por un lado, que el acto creador del impuesto emane del poder que, conforme a la Ley Fundamental, esté encargado de la función legislativa, a efecto de que sean los propios contribuyentes, a través de sus representantes, quienes determinen las cargas fiscales que deben soportar.²⁹

Es decir, las iniciativas de ley en materia de contribuciones deben iniciar primero en la Cámara de Diputados, tal como lo dispone el art 72, inc h) de la Constitución:

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 párrafo anterior ya fue comentado en el punto 3.5.1.

El Pleno de la SCJN declaró inconstitucional el art 8o transitorio de la *Ley de Ingresos de la Federación (LIF)* para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores, que estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios por no observar el procedimiento previsto en el art 72, inc h) constitucional. La tesis del Pleno es la siguiente:

Contribuciones. El artículo 8o transitorio de la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 2002, que establece el impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, es inconstitucional por no haberse discutido primero en la Cámara de Diputados. De acuerdo con el artículo 72, inciso H), de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, la formación de leyes que establezcan contribuciones deberá discutirse primero en la Cámara de Diputados, disposición que se encuentra reiterada en el artículo 62 del *Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso General de los Estados Unidos Mexicanos*; por tanto, el artículo 8o transitorio de la *Ley de Ingresos de la Federación* para el ejercicio fiscal de 2002, incorporado por la Cámara de Senadores, que estableció un impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios, resulta inconstitucional por no haberse observado el procedimiento antes indicado. Dicha violación trasciende a la validez de la norma, porque se llevó a cabo en contra del texto expreso de la disposición primeramente citada.³⁰

²⁸ Adolfo Arrijo Vizcaíno (2000), *Derecho fiscal*, México, Editorial Themis, p 126.

²⁹ Tesis aislada 168912 [1a. LXXXIX/2008], 9a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXVIII, septiembre de 2008, p 207.

³⁰ Jurisprudencia 185420 [P./J. 51/2002], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XVI, diciembre de 2002, p 5.

5.4.1.2 Principio de legalidad material

Este principio, en sentido material, implica que los caracteres esenciales del impuesto y la forma, contenido y alcance de la obligación tributaria estén consignados expresamente en la ley, de modo que no quede margen para la arbitrariedad de las autoridades exactoras, ni para el cobro de impuestos imprevisibles o a título particular.³¹

Para medir el alcance o la profundidad del principio de legalidad, es conveniente acudir al de la reserva de ley, que guarda semejanza y mantiene una estrecha vinculación con aquél. La doctrina clasifica la reserva de ley en absoluta y relativa, a saber:

- a) *Absoluta*: aparece cuando la regulación de una materia queda acotada de manera exclusiva a la ley formal; en este caso, a la ley emitida por el Congreso, ya sea federal o local. En tal supuesto, la materia reservada a la ley no será regulada por otras fuentes.
- b) *Relativa*: permite que otras fuentes de la ley regulen parte de la disciplina normativa de una materia, a condición de que la ley determine de manera expresa y limitativa las directrices a las que dichas fuentes se ajustarán; esto es, la regulación de las fuentes secundarias se subordina a las líneas esenciales que la ley disponga para la materia normativa. En ese supuesto, la ley se limitará a ordenar los principios y criterios en los cuales, posteriormente, la disciplina de la materia reservada será establecida por una fuente secundaria. Así, no se excluye la posibilidad de que las leyes contengan remisiones a las normas reglamentarias, pero sí que tales remisiones hagan posible una regulación independiente y no subordinada a la ley, lo que supondría una degradación de la reserva formulada por la Constitución en favor del legislador.³²

La clasificación de la reserva de ley, en absoluta y relativa se formula con base en el alcance o extensión que se atribuye a cada especie de reserva.

Por tanto, el Pleno de la SCJN determinó que tratándose de la materia tributaria la reserva es relativa, toda vez que dicha materia no debe ser regulada en su totalidad por una ley formal, sino que es suficiente con un acto normativo primario que contenga la normativa esencial de la referida materia, pues de ese modo el acto normativo primario marca un límite de contenido para las normas secundarias posteriores, las cuales no podrán contravenir lo dispuesto en la norma primaria; y, por otro lado, en casos excepcionales que lo justifiquen pueden existir

³¹ Tesis aislada **168912** [1a. LXXXIX/2008], 9a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXVIII, septiembre de 2008, p 207.

³² Tesis aislada **197375** [P. CXLVIII/97], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t VI, noviembre de 1997, p 78.

remisiones a las normas secundarias, siempre y cuando efectúen una regulación subordinada y dependiente de la ley, y que además constituyan un complemento de la regulación legal que sea indispensable por motivos técnicos o para el debido cumplimiento de la finalidad recaudatoria.³³

Un ejemplo de lo antes mencionado lo constituye la *Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación (LIGIE)*, que no fija todos los elementos esenciales del tributo, sino sólo el relativo a la tasa o tarifa aplicable, lo cual consideró la Primera Sala de la SCJN como constitucional debido a que no violaba el principio de legalidad tributaria, en virtud de que el sujeto, el objeto, la base y la época de pago están contenidos en la *Ley Aduanera (LA)*, la cual regula los impuestos al comercio exterior.

Así, cuando los contribuyentes del impuesto general de importación se ubiquen en alguna hipótesis prevista en el art 52 de la *LA*, se determinará la base del gravamen atendiendo a lo señalado en los numerales 56, 64 a 78-C y 80 de ese ordenamiento legal, y aplicarán la tarifa a que se refiere la *LIGIE*, a fin de enterar el tributo causado por la introducción de mercancías al país, en las fechas a que alude el art 83 de la *LA*; de ahí que al ser disposiciones formal y materialmente legislativas, el contribuyente puede conocer con precisión los alcances de su obligación tributaria.³⁴

5.4.2 Principio de proporcionalidad y equidad

Respecto a este principio, **Sergio Francisco de la Garza** afirma que:

... la exigencia de proporcionalidad y de equidad que establece la fracción IV, del art 31 Constitucional es de justicia distributiva, la cual tiene por objeto directo los bienes comunes que hay que repartir y por indirecto solamente las cargas; la misma también exige tratar a los iguales como iguales y a los desiguales como desiguales, tal postulado no puede cumplirse si no se toman en cuenta las distintas capacidades contributivas de los ciudadanos...³⁵

Por su parte, tanto **Rodríguez Lobato** como **Flores Zavala** coinciden en el sentido de que “ambas palabras son un solo concepto y significan justicia en la imposición, es decir, recogen el principio de justicia de **Adam Smith** y, por lo tanto, debemos entender que esta característica se refiere a que los impuestos deben ser establecidos en función de la capacidad contributiva de las personas a quienes va dirigido.”³⁶

³³ Ídem.

³⁴ Tesis aislada **168912** [1a. LXXXIX/2008], 9a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXVIII, septiembre de 2008, p 207.

³⁵ **Sergio Francisco de la Garza**, ob cit, p 272.

³⁶ **Raúl Rodríguez Lobato** (2002), *Derecho fiscal*, 2a ed, México, Oxford University Press, p 64.

Sin embargo, para comprender mejor ambos conceptos se analizarán por separado.

5.4.2.1 *Proporcionalidad tributaria*

Al referirse al tema de la proporcionalidad tributaria, **Adolfo Arrijo Vizcaíno**, señala que:

... para que un tributo en verdad sea proporcional, deberá afectar los patrimonios de los sujetos pasivos desigualmente en función de sus respectivas capacidades económicas. Es decir, el impacto fiscal deberá ser cualitativamente más fuerte en el caso de los contribuyentes que obtengan elevados ingresos y cualitativamente más leve tratándose de contribuyentes de menores recursos. Por lo anterior, es factible sostener que el principio de proporcionalidad atiende fundamentalmente a los porcentajes de contribución al exigir una tributación porcentual más elevada en el caso de ganancias medias y pequeñas. De ahí que las contribuciones a tasa o porcentajes fijos se consideren, en términos generales, como contrarias a este importante principio.³⁷

Por tanto, las contribuciones se establecerán en función de lo que cada ciudadano gana, así como en proporción a los ingresos gravables existentes: utilidades de las empresas, productos o rendimientos del capital; salarios, honorarios y demás pagos al trabajo personal; posesión y traslación del dominio de bienes inmuebles, dividendos, regalías, rentas; todo tipo de ingresos mercantiles; importaciones, exportaciones, etcétera.

La proporcionalidad radica, medularmente, en que los sujetos pasivos contribuyan a los gastos públicos en función de su capacidad económica, debiendo aportar una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos. Conforme a este principio, los gravámenes se fijarán de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a las de medianos y reducidos recursos.³⁸ El cumplimiento de este precepto se realiza mediante tarifas progresivas, que cubran un impuesto en montos superiores a los contribuyentes de mayores ingresos, e inferiores a los que obtienen menos, estableciendo una diferencia congruente entre los diversos niveles de ingresos. Así, la proporcionalidad se vincula con la capacidad tributaria de los contribuyentes, la cual se grava diferencialmente con tarifas progresivas, para que en cada caso el impacto sea distinto no sólo en cantidad sino en lo tocante al mayor o menor sacrificio, reflejado cualitativamente en la disminución patrimonial que proceda, y que debe ser proporcional a los ingresos obtenidos.

³⁷ Cfr **Adolfo Arrijo Vizcaíno**, ob cit, p 256.

³⁸ Tesis aislada **191 051** [1a. XXV/2000], 9a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XII, octubre de 2000, p 253.

Así lo expresó el Pleno de la SCJN, en la siguiente jurisprudencia:³⁹

Proporcionalidad tributaria. Debe existir congruencia entre el tributo y la capacidad contributiva de los causantes. El artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal establece el principio de proporcionalidad de los tributos. Éste radica, medularmente, en que los sujetos pasivos deben contribuir al gasto público en función de su respectiva capacidad contributiva, debiendo aportar una parte adecuada de sus ingresos, utilidades, rendimientos, o la manifestación de riqueza gravada. Conforme a este principio, los gravámenes deben fijarse de acuerdo con la capacidad económica de cada sujeto pasivo, de manera que las personas que obtengan ingresos elevados tributen en forma cualitativamente superior a los de medianos y reducidos recursos. Para que un gravamen sea proporcional debe existir congruencia entre el mismo y la capacidad contributiva de los causantes; entendida ésta como la potencialidad real de contribuir al gasto público que el legislador atribuye al sujeto pasivo del impuesto en el tributo de que se trate, tomando en consideración que todos los supuestos de las contribuciones tienen una naturaleza económica en la forma de una situación o de un movimiento de riqueza y las consecuencias tributarias son medidas en función de esa riqueza. La capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, según las diversas características de cada contribución, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de esos gravámenes, sea en su calidad de sujeto pasivo o como destinatario de los mismos. De ahí que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

La SCJN menciona que un impuesto será proporcional y para ser justo, se fundará, en primer término, en el ingreso del contribuyente, que es el punto de partida para aquilatar su capacidad contributiva y significa que si obtiene mayores ingresos, tendrá que ser más alto el impuesto que deba pagar, correspondiendo al legislador y a su obra inmediata (la ley) fijar esa proporción.⁴⁰

De acuerdo con el criterio sostenido por el Tribunal Pleno de la SCJN, el principio de proporcionalidad tributaria consagrado en el art 31, fracc IV de la Constitución, consiste en que las personas tributen de acuerdo a su capacidad contributiva, de manera tal que la base gravable atienda a la renta o el ingreso efectivamente percibidos por el sujeto pasivo de la contribución; por tanto, la capacidad contributiva debe entenderse como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, según la tesis siguiente:

Capacidad contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que el principio de propor-

³⁹ Jurisprudencia **184 291** [P./J. 10/2003], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XVII, mayo de 2003, p 144.

⁴⁰ Jurisprudencia **1011 933** [641], 7a época, Apéndice de 2011, *Semanario Judicial de la Federación*, t I. Constitucional 3. Derechos Fundamentales Primera Parte - SCJN Vigésima Primera Sección - Principios de justicia tributaria, p 1787.

cionalidad tributaria, exigido por el artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, consiste en que los sujetos pasivos de un tributo deben contribuir a los gastos públicos en función de su respectiva capacidad contributiva. Lo anterior significa que para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado refleje una auténtica manifestación de capacidad económica del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Ahora bien, tomando en consideración que todos los presupuestos de hecho de los impuestos deben tener una naturaleza económica en forma de una situación o de un movimiento de riqueza y que las consecuencias tributarias son medidas en función de esta riqueza, debe concluirse que es necesaria una estrecha relación entre el hecho imponible y la base gravable a la que se aplica la tasa o tarifa del impuesto.⁴¹

Hay que distinguir entre capacidad contributiva y capacidad económica de los sujetos obligados a satisfacer los tributos, debido a que ambos términos no son sinónimos. Si bien la capacidad contributiva refiere necesariamente la potencialidad económica del sujeto, ésta debe ser global. De tal manera, cabe afirmar que el aspecto económico está íntimamente relacionado con la posibilidad de un sujeto para contribuir al gasto público. No obstante, si bien es cierto que la capacidad contributiva presupone aportar una parte de la riqueza personal para satisfacer los gastos públicos del Estado, no es menos cierto el hecho de que también existen capacidades económicas no susceptibles de contribuir a su sostenimiento.

Cabe decir que la capacidad contributiva es una capacidad económica, que cuenta con la condición idónea para contribuir al gasto público. Las leyes fiscales, particularmente la *Ley del Impuesto Sobre la Renta*, reconocen la capacidad económica mínima, a la que dejan fuera de la obligación de tributar por no considerar-la apropiada para este propósito.⁴² Es posible tener la capacidad económica que de manera temporal modifique la situación actual, pero que en realidad no genera una riqueza permanente, ya que la capacidad económica temporal está comprometida para satisfacer las necesidades más inmediatas, regresando luego a la condición económica previa, sin un aumento en la riqueza personal. La capacidad económica es un presupuesto de la capacidad contributiva.

En consecuencia, para que la capacidad económica se convierta en capacidad contributiva debe existir una riqueza disponible que exteriorice las condiciones reales, no los rendimientos inexistentes. Al respecto, cabe citar la tesis sostenida por la Segunda Sala del máximo tribunal, que señala lo siguiente:⁴³

⁴¹ Jurisprudencia **192849** [P./J. 109/99], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t X, noviembre de 1999, p 22.

⁴² Véase el art 93, fracc I de la *LISR* y la no sujeción al tributo de las personas físicas que perciban como ingreso acumulable una cantidad equivalente a un salario mínimo general.

⁴³ Tesis aislada **188968** [2a. CLVII/2001], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XIV, agosto de 2001, p 247.

Renta. Para abordar el estudio de la proporcionalidad y equidad de las disposiciones de la ley del impuesto relativo, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía en que aquélla se obtiene, sino también por la fuente de la que proviene o, incluso, por las circunstancias que rodean su generación. Conforme a la jurisprudencia de esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, para analizar la proporcionalidad y equidad de un impuesto debe verificarse, en principio, en qué términos se realiza el respectivo hecho imponible, tomando en cuenta su naturaleza, es decir, si grava una manifestación general de la riqueza de los gobernados, o bien, si recae sobre una manifestación aislada de ésta; asimismo, si los respectivos contribuyentes, al ubicarse en la hipótesis de hecho que genera la obligación tributaria lo hacen en las mismas circunstancias o en diversas que ameriten un trato desigual. En ese contexto, tratándose del impuesto sobre la renta que recae sobre una manifestación general de riqueza, debe tenerse presente que la capacidad contributiva de los gobernados no se determina únicamente por la cuantía de la renta obtenida, sino también por la fuente de la que proviene ésta (capital o trabajo) o, incluso, por las circunstancias especiales que rodean su obtención; de ahí que el legislador puede válidamente establecer diversas categorías de causantes, a los que conferirá un tratamiento diverso atendiendo a las circunstancias objetivas que reflejen una diferente capacidad contributiva, por lo que para determinar si el trato desigual, que se da a las diferentes categorías de contribuyentes del citado impuesto es proporcional y equitativo, debe verificarse si las circunstancias que distinguen a un grupo de otro reflejan una diversa capacidad contributiva y si con tal distinción se grava en mayor medida a los que, por esas situaciones de hecho, manifiestan en mayor grado esa capacidad.

En tal contexto, tomar en cuenta el derecho al mínimo vital como expresión de proporcionalidad tributaria, exige analizar si la persona que no disponga de los recursos materiales necesarios para subsistir de manera digna y con cierta autonomía; puede ser sujeto de ciertas cargas fiscales que, de modo ineludible y manifiesto agraven su situación de penuria. Es decir, los causantes de una contribución deben concurrir al levantamiento de las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva, en la medida en que ésta exceda un umbral mínimo que únicamente así podrá considerarse idónea para realizar, en el campo económico y social, las exigencias colectivas recogidas en la Constitución. El respeto al contenido esencial de este derecho exige que no se equipara automáticamente la capacidad que deriva de la obtención de cualquier recurso con la capacidad de contribuir al gasto público, respecto de las personas que puedan carecer de lo básico para subsistir en condiciones dignas; la acepción negativa del derecho al mínimo vital se erige como un límite que el Estado no puede traspasar en la disposición de los recursos materiales necesarios para llevar una vida digna.⁴⁴

La Primera Sala de la SCJN explica en qué consiste el derecho al mínimo vital, en la tesis siguiente:

⁴⁴ Véase, **Derecho al mínimo vital. Constituye un límite frente al legislador en la imposición del tributo**. Tesis aislada **172546** [1a. XCVIII/2007], 9a época, 1a. Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXV, mayo de 2007, p 792.

Derecho al mínimo vital en el orden constitucional mexicano. El derecho constitucional al mínimo vital cobra plena vigencia a partir de la interpretación sistemática de los derechos fundamentales consagrados en la Constitución General y particularmente de los artículos 1o, 3o, 4o, 6o, 13, 25, 27, 31, fracción IV, y 123. Un presupuesto del Estado Democrático de Derecho es el que requiere que los individuos tengan como punto de partida condiciones tales que les permitan desarrollar un plan de vida autónomo, a fin de facilitar que los gobernados participen activamente en la vida democrática. De esta forma, el goce del mínimo vital es un presupuesto sin el cual las coordenadas centrales de nuestro orden constitucional carecen de sentido, de tal suerte que la intersección entre la potestad Estatal y el entramado de derechos y libertades fundamentales consiste en la determinación de un mínimo de subsistencia digna y autónoma, protegido constitucionalmente. Este parámetro constituye el contenido del derecho al mínimo vital, el cual, a su vez, coincide con las competencias, condiciones básicas y prestaciones sociales necesarias para que la persona pueda llevar una vida libre del temor y de las cargas de la miseria, de tal manera que el objeto del derecho al mínimo vital abarca todas las medidas positivas o negativas imprescindibles para evitar que la persona se vea constitucionalmente reducida en su valor intrínseco como ser humano, por no contar con las condiciones materiales que le permitan llevar una existencia digna. Así, este derecho busca garantizar que la persona —centro del ordenamiento jurídico— no se convierta en instrumento de otros fines, objetivos, propósitos, bienes o intereses, por importantes o valiosos que ellos sean.⁴⁵

Mucho han escrito acerca de la proporcionalidad tributaria, sólo cabe añadir a lo expuesto que la función del Estado como observador de la realidad económica es clave para que la imposición de los tributos sea justa y apegada a la capacidad real de aquellos sujetos a quienes va dirigida. De otra manera, pueden diseñar los mejores sistemas impositivos pero serán ineficientes si no se estructuran con sensibilidad social, apreciando el nivel económico real de quienes afectarán en su patrimonio y sobre todo imponiendo cargas justas, no excesivas, que permitan una recaudación tributaria lo más cercana posible a la realidad económica del país.

5.4.2.2 Principio de equidad

Este principio radica en la igualdad, ante la ley tributaria, de los sujetos pasivos de un mismo tributo, quienes en tales condiciones deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a las hipótesis de causación, acumulación de ingresos gravables, deducciones permitidas, plazos de pago, etc, variando las tarifas tributarias aplicables de acuerdo con la capacidad contributiva de cada sujeto pasivo, para respetar el principio de proporcionalidad. La equidad tributaria significa, en consecuencia, que los contribuyentes de un mismo impuesto deben guardar una situación de igualdad frente a la norma jurídica que lo establece y regula.⁴⁶

⁴⁵ Tesis aislada **172545** [1a. XCVII/2007], 9a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXV, mayo de 2007, p 793.

⁴⁶ Jurisprudencia **389728** [275], 7a época, Pleno, Apéndice de 1995, *Semanario Judicial de la Federación*, t I, Parte SCJN, p 256.

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido igualmente los criterios para determinar si el legislador respeta este principio constitucional al establecer lo siguiente:⁴⁷

Equidad tributaria. Criterios para determinar si el legislador respeta dicho principio constitucional. Los criterios generales para determinar si el legislador respeta el principio de equidad tributaria previsto en el artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, consisten en que: 1) exista una diferencia de trato entre individuos o grupos que se encuentren en una situación comparable (no necesariamente idéntica, sino solamente análoga); 2) de existir esa situación comparable, la precisión legislativa obedezca a una finalidad legítima (objetiva y constitucionalmente válida); 3) de reunirse ambos requisitos, la distinción constituya un medio apto y adecuado para conducir al fin u objetivo que el legislador quiere alcanzar, es decir, que exista una relación de instrumentalidad entre la medida clasificatoria y el fin pretendido, y 4) de actualizarse esas tres condiciones, se requiere, además, que la configuración legal de la norma no dé lugar a una afectación desproporcionada o desmedida de los bienes y derechos constitucionalmente protegidos. Por ende, el examen de constitucionalidad de una ley bajo el principio de equidad tributaria precisa de la valoración de determinadas condiciones, de manera escalonada, generando que el incumplimiento de cualquiera de éstas sea suficiente para estimar que existe una violación al indicado principio constitucional, haciendo innecesario el estudio de las demás.

El Tribunal Pleno de la SCJN dice al respecto que el principio de equidad exige que los contribuyentes que se ubican en la misma hipótesis de causación, deben estar en idéntica situación frente a la norma jurídica que los regula, lo cual implica que las disposiciones tributarias tratarán de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación, y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para cumplir con dicho principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene la obligación de clasificar a los contribuyentes, con la condición de que no sea de manera caprichosa o arbitraria. La tesis de que se trata es la siguiente:

Impuestos. Principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, constitucional. De una revisión a las diversas tesis sustentadas por esta Suprema Corte de Justicia de la Nación, en torno al principio de equidad tributaria previsto por el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Federal, necesariamente se llega a la conclusión de que, en esencia, este principio exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación, deben guardar una idéntica situación frente a la norma jurídica que lo regula, lo que a la vez implica que las disposiciones tributarias deben tratar de manera igual a quienes se encuentren en una misma situación y de manera desigual a los sujetos del gravamen que se ubiquen en una situación diversa, implicando, además, que para poder cumplir con este principio el legislador no sólo está facultado, sino que tiene obligación de crear

⁴⁷ Jurisprudencia 173 029 [2a./J. 31/2007], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXV, marzo de 2007, p 334.

categorías o clasificaciones de contribuyentes, a condición de que éstas no sean caprichosas o arbitrarias, o creadas para hostilizar a determinadas clases o universalidades de causantes; esto es, que se sustenten en bases objetivas que justifiquen el tratamiento diferente entre una y otra categoría, y que puedan responder a finalidades económicas o sociales, razones de política fiscal o incluso extrafiscales.⁴⁸

De manera similar, el Tribunal Pleno precisa que el principio de equidad no implica que los sujetos se encuentren, en todo momento y ante cualquier circunstancia, en condiciones de absoluta igualdad; sino que, sin perjuicio de los poderes públicos de procurar la uniformidad real, dicho principio se refiere a la igualdad jurídica, es decir, al derecho que poseen todos los gobernados de recibir el mismo trato que quienes se ubican en similar situación de hecho, porque la equidad a que se refiere el art 31, fracc IV, constitucional, lo es ante la ley y ante la aplicación de la ley.

De esa forma considera que los elementos objetivos, que delimitan al principio de equidad tributaria, son:

- A. No toda desigualdad de trato por la ley supone una violación al art 31, fracc IV, de la *CPEUM*, sino que dicha transgresión se configura únicamente si la desigualdad hace distinción entre situaciones tributarias que se consideran iguales, sin que exista para ello una justificación objetiva y razonable;
- B. A iguales supuestos de hecho, deben corresponder idénticas consecuencias jurídicas;
- C. No se prohíbe al legislador revisar la desigualdad de trato, sino sólo en los casos en que la distinción es artificiosa o injustificada, y
- D. Para que la diferencia tributaria sea acorde con las garantías de igualdad, las consecuencias jurídicas que emanen de la ley deben ser adecuadas y proporcionadas para conseguir el trato equitativo, de manera que la relación entre la medida adoptada, el resultado que produce y el fin pretendido por el legislador superen un juicio de equilibrio en la sede constitucional.⁴⁹

5.4.3 Principio de destino al gasto público

Este principio encuentra su fundamento en los arts 31, fracc IV; 73, fracc VII y 74, fracc IV, constitucionales.

El art 31, fracc IV, dispone lo siguiente:

⁴⁸ Jurisprudencia **192 290** [P./J. 24/2000], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XI, marzo de 2000, p 35.

⁴⁹ Jurisprudencia **198 403** [P./J. 41/97], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t V, junio de 1997, p 43.

Son obligaciones de los mexicanos:

[...]

IV. *Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación, como de los Estados, de la Ciudad de México y del Municipio en que residan,...*

Mediante este principio, cualquier contribución que se establezca será destinada al gasto público; de lo contrario, el impuesto sería inconstitucional por violar lo dispuesto en el mencionado artículo. Por ello, primero se define qué se entiende por *gasto público*. Al respecto, la SCJN establece lo siguiente:

Gastos públicos, cuáles son. Por gastos públicos no deben entenderse todos los que pueda hacer el Estado, sino aquellos destinados a satisfacer las funciones y servicios públicos.⁵⁰

Gasto público. Del artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, que establece la obligación de los mexicanos 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”, en relación con los artículos 25 y 28 de la propia Constitución, así como de las opiniones doctrinarias, se infiere que el concepto de “gasto público” tiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos; así, el concepto material de “gasto público” estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad.⁵¹

El Tribunal Pleno de la SCJN dispuso que las contribuciones que se recauden se destinarán a cubrir el gasto público, lo que conlleva que el Estado los debe aplicar para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas mediante gastos específicos o generales, garantizando con ello que no se destinen a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público como lo marca la Ley Suprema.

Lo anterior queda plasmado en la tesis siguiente:

Gasto público. El principio de justicia fiscal relativo garantiza que la recaudación no se destine a satisfacer necesidades privadas o individuales. El principio de justicia fiscal de que los tributos que se paguen se destinarán a cubrir el gasto público conlleva que el Estado, al recaudarlos, los aplique para cubrir las necesidades colectivas, sociales o públicas a través de gastos específicos o generales, según la teleología económica del artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, que garantiza que no sean desti-

⁵⁰ Tesis aislada **324 762**, 5a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, t LXXVI, p 649.

⁵¹ Tesis aislada **179 575** [2a. IX/2005], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXI, enero de 2005, p 605.

nados a satisfacer necesidades privadas o individuales, sino de interés colectivo, comunitario, social y público que marca la Ley Suprema, ya que de acuerdo con el principio de eficiencia —inmanente al gasto público—, la elección del destino del recurso debe dirigirse a cumplir las obligaciones y aspiraciones que en ese ámbito describe la Carta Fundamental. De modo que una contribución será inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque es lógico que al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.⁵²

La consagración constitucional de los postulados de justicia y solidaridad del gasto público inducen a reflexionar si existe una relación, no únicamente económica y financiera, sino también de contenido jurídico entre los tributos y el gasto público. Los tributos son ingresos públicos pero también instrumentos de política económica. Por ello, la finalidad de las contribuciones es que se reflejen en beneficios directos a la sociedad. Al mismo tiempo se persiguen otros propósitos con la aplicación de los tributos, particularmente de política fiscal. Así, redistribuir el ingreso, alentar determinadas actividades y restringir otras, son formas de estructurar los ingresos tributarios para que satisfagan el gasto público. Incluso suele ocurrir que en la aplicación de éstos, se privilegien únicamente fines extrafiscales y que los recaudatorios se minimicen ante ciertas condiciones del mercado o para favorecer la inversión. En ese supuesto, el tributo no deja de ser tal. Lo mismo sucedería con las exenciones, las deducciones especiales o tratamientos particulares a grupos vulnerables de la sociedad.

No obstante, cabe resaltar que un tributo no destinado al gasto público sería inconstitucional. De ahí la trascendencia de este concepto.

5.5 Principios teóricos de las contribuciones

En lo que se refiere al presente tema, **Emilio Margáin** señala que numerosos tratadistas han elaborado los principios teóricos que debe contener toda ley impositiva, siendo los más conocidos los que formuló **Adam Smith** en el libro V de su obra *La riqueza de las naciones*. Aunque dichos principios datan de hace dos siglos, en general son respetados y observados por el legislador contemporáneo al elaborar una ley tributaria, ya que de no tomarlos en cuenta se correría el riesgo de poner en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario.

Estos principios son de: justicia, certidumbre, comodidad y economía.⁵³

⁵² Jurisprudencia **167 496** [P./J. 15/2009], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXIX, abril de 2009, p 1116.

⁵³ Cfr **Emilio Margáin Manautou** (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed, México, Editorial Porrúa, p 63.

Margáin Manautou explica en qué consisten esos principios en los siguientes términos:

- a) **Principio de justicia.** De acuerdo con este principio, los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas.

La doctrina complementa este principio al dividirlo en dos: el de generalidad y el de uniformidad; es decir, un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

Es general: cuando incluye a las personas cuya situación coincide con la que señala la ley como hecho generador del crédito fiscal.

Que sea uniforme: significa que todas las personas son iguales frente al tributo. Esa igualdad requiere que todos contribuyan a los gastos públicos de acuerdo con su capacidad contributiva; entendiéndose la capacidad contributiva cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, es decir, cuando tales ingresos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista. De tal manera que, a mayor capacidad contributiva la aportación será mayor.

Por tanto, el art 31, fracc IV, establece el principio de justicia cuando exige que los mexicanos contribuyan a los gastos públicos, de manera proporcional y equitativa como dictan las leyes.

- b) **Principio de certidumbre.** Señala que todo impuesto debe poseer fijeza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la administración pública.⁵⁴

Para cumplir con este principio el legislador debe precisar con claridad quién es el sujeto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa, el momento de pago, las obligaciones a satisfacer y las sanciones a establecer en caso de incumplimiento.

- c) **Principio de comodidad.** Debido a que el pago de impuestos significa para el particular un sacrificio, el legislador debe hacer cómodo su entero. Tomar en consideración este principio da como resultado una mayor recaudación y, por tanto, disminuye la evasión por parte de los contribuyentes.

- d) **Principio de economía.** Para que un impuesto (con finalidades eminentemente económicas) justifique su existencia, además de económico debe ser productivo y de gran rendimiento; tendrá que ser económico para la administración, en su control y recaudación. Para que se cumpla este principio, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre a las arcas de la Nación debe ser la menor posible.

La Segunda Sala de la SCJN retoma esos principios y dice lo siguiente:

- A. Todo impuesto debe ser cierto, es decir, claro y preciso para que las autoridades y los contribuyentes cumplan pronto y eficazmente sus deberes;

⁵⁴ *Ibidem*, p 45.

- B. El impuesto debe ser justo, es decir, equitativo y proporcional en relación con la riqueza de la Nación, para que no sea un gravamen excesivo ni un modo de formar un patrimonio, pues el tributo ha de ser bastante para satisfacer los egresos de la Nación;
- C. Debe ser cómodo, para que el causante pueda cubrirlo con facilidad, sin mayores mermas en su patrimonio, y
- D. Debe ser económico, para que el fisco no invierta en la recaudación el importe del impuesto; o sea, aumentar éste indebidamente por incluir los gastos onerosos de la recaudación.⁵⁵

Autoevaluación

A. Relacione las siguientes columnas:

1. Art 74, fracc IV constitucional. ()	a) Establece el régimen jurídico de la Ciudad de México.
2. Art 73, fracc VII constitucional. ()	b) Define a los aprovechamientos.
3. Art 124 constitucional. ()	c) Establece la facultad exclusiva de la Cámara de Diputados para examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación.
4. Art 3o, párrafo tercero del <i>Código Fiscal de la Federación</i> . Recargos, sanciones, gastos de ejecución e indemnización. ()	d) Es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, estados, Ciudad de México y municipios en que residan de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.
5. Art 73, fracc XXIX constitucional. ()	e) Prohibiciones para los estados.
6. La legislación fiscal no da su definición. ()	f) Aplicación estricta de las disposiciones fiscales.
7. Art 5o del <i>Código Fiscal de la Federación</i> , respecto a la interpretación de las normas que establecen cargas a los particulares, entre otras. ()	g) Las facultades que no están expresamente concedidas a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados.
8. Art 115, fracc IV constitucional. ()	
9. Art 1o del <i>Código Fiscal de la Federación</i> . ()	
10. Art 117 constitucional. ()	

⁵⁵ Tesis aislada **320 223**, 5a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, t XCIX, p 1103.

11. Art 2o, fracc II del *Código Fiscal de la Federación*. Sobre las contribuciones a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de sus obligaciones en materia de seguridad social. ()
 12. Art 72, inc h) constitucional. Sobre la formación de leyes o decretos. ()
 13. Art 31, fracc IV constitucional. ()
 14. Art 79, fracc I constitucional. Sobre la función fiscalizadora. ()
 15. Art 122 constitucional. ()
- g) Las facultades que no están expresamente concedidas a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados.
 - h) Establece que la Entidad de Fiscalización Superior de la Federación, de la Cámara de Diputados deberá fiscalizar los recursos federales que ejerzan las entidades federativas, los municipios y los particulares.
 - i) Es facultad del Congreso de la Unión imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto.
 - j) La Cámara de Origen para establecer contribuciones.
 - k) Define a las aportaciones de seguridad social.
 - l) Establece la integración de la hacienda pública municipal.
 - m) La contribución especial.
 - n) Es una disposición general, ordinaria: las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos conforme a las leyes fiscales respectivas.

UNIDAD 6

El hecho imponible, sus elementos y clasificación

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Conocerá el alcance y contenido de la figura jurídico-fiscal denominada hecho imponible, para lo cual es menester identificar sus elementos constitutivos, a saber: el presupuesto generador, el concepto de gravamen y cómo se instaura la relación jurídica tributaria, que tiene como sujeto activo al Estado, quien ejerce su poder tributario y como sujeto pasivo a quien tiene la carga tributaria; además, precisar los matices de su obligación (por deuda ajena, por sustitución, por solidaridad, objetivo), así como determinar cuáles son los sujetos exentos, sin obviar los elementos de vinculación (como residencia y fuente de donde dimanar, entre otras obligaciones la de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes).
- Tendrá una visión general de la relevancia que guarda el estudio del derecho fiscal; para ello, analizará una serie de conceptos considerados fundamentales en el estudio de esta rama del derecho con el propósito de facilitar la comprensión tanto de ésta como de las siguientes unidades del curso.

continúa

continuación

- c) Identificará y explicará los principios fundamentales establecidos en la *CPEUM* en los que se fundamentan el sistema de contribuciones, sus fines, las atribuciones de los poderes públicos y de igual manera la relación entre el contribuyente y el fisco y de algunos de los elementos que de ella emanan, así como los sujetos de la relación jurídica tributaria, sus facultades, obligaciones y derechos, además del significado y la importancia de los elementos fundamentales de las contribuciones, así como las instrumentales en el cumplimiento de las mismas. Igualmente, se estudiarán las diferencias entre las constituciones, el hecho generador, el pago y la base gravable, entre otros aspectos.

6.1 Hecho imponible

Seguramente toda persona, en alguna ocasión, ha pagado impuestos. No es preciso ser titular de una clave de registro en el Padrón de Contribuyentes para hacerlo. La mayoría (por no decir la totalidad) de los actos comunes que realizamos todos los días (como adquirir víveres en el supermercado, cargar gasolina a nuestro vehículo, comprar ropa en una tienda departamental o recibir nuestro salario) causan el pago de algún tributo en favor del fisco. No obstante, aunque esa variedad de conceptos es amplísima, también es preciso tener presente que los impuestos por pagar no podrían serlo sin que previamente el legislador haya determinado aquellos actos como generadores de la obligación tributaria. Cuando una conducta personal corresponde a la hipótesis normativa y causa el efecto del pago de una contribución, nos hallamos frente a la materialización de los hechos imponibles, tema que enseguida se tratará.

6.1.1 Concepto

El presupuesto de hecho de la obligación tributaria se denomina hecho imponible, hecho tributario o hipótesis de incidencia tributaria, supuesto al que se refiere el art 6o del *CFF* cuando dispone:

Artículo 6o. *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. [...]*

De acuerdo con **Hensel**, “el presupuesto de hecho del impuesto es la imagen abstracta del concreto estado de cosas. Sólo la realización de los hechos o aconte-

cimientos específicos en la vida jurídica o económica que puedan subsumirse con las normas que determinan los presupuestos crea relaciones obligatorias de naturaleza impositiva y sólo entonces surge la pretensión del Estado”.¹

A su vez; **Sáinz de Bujanda** lo define como “el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que genera, al realizarse, la obligación tributaria, o el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el origen de una obligación tributaria concreta”.² Por su parte, **Araújo Falcão** llama al presupuesto *hecho generador* y lo define como “el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo” y da como elementos de la definición los siguientes:

- Su previsión en la ley.
- La circunstancia de que el presupuesto constituye un hecho jurídico para el derecho tributario.
- La circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex lege* de pagar determinado tributo.³

Dino Jarach denomina al presupuesto hecho imponible y sostiene que la obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica *ex lege* en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable) está obligada con el Estado u otra entidad pública a pagar una suma de dinero en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley.

Por voluntad de la ley, la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del fisco dependen de verificarse un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo o hecho imponible.⁴ Por tanto, el hecho imponible es el punto de partida para estudiar toda relación jurídica tributaria, debido a ésta se origina en la ley, exige como requisito fundamental para su nacimiento que se verifique en la realidad fáctica el hecho o los hechos definidos abstractamente por aquélla como supuestos de la obligación.⁵ En ese sentido, la característica fundamental del hecho imponible consiste en su naturaleza de hecho jurídico al que la ley vincula el origen de la obligación. La ley no puede generar la obligación sin la existencia en la vida real del hecho imponible que pueda subsumirse en la definición legal; es decir, el hecho imponible no crea por sí solo la obligación, sino que lo hace mediante la ley.⁶

¹ Citado por **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 410.

² Ídem.

³ **Amílcar De Araújo Falcão** (1964), *El hecho generador de la obligación tributaria*, trad española, Buenos Aires, Ediciones Depalma, p 2.

⁴ Cfr **Dino Jarach** (1982), *El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3a ed, Buenos Aires, Abeledo-Perrot, p 73.

⁵ Ídem.

⁶ Cfr **Dino Jarach** (1957), *Curso superior de derecho tributario*, t I, Buenos Aires, Liceo Cima, p 178.

La conexión entre el hecho imponible y la norma que es la fuente de la obligación tiene como consecuencia que el hecho imponible es un *hecho jurídico*, o sea, un hecho productivo de efectos jurídicos por voluntad de la ley.⁷ A su vez, **Berliri** define el hecho imponible como “el conjunto necesario de elementos para la producción de un efecto o de un complejo de efectos” y adoptan la definición de presupuesto de **Rubino** para proponer las tesis siguientes:

- a) El hecho imponible se concreta verdaderamente en función de los efectos y no al revés.
- b) El hecho comprende todos los elementos necesarios para la producción de un efecto jurídico y concreto, lo cual lo hace:
 - Si falta cualquiera de los elementos que integran el hecho imponible el efecto jurídico no se produce;
 - No es posible una distinción entre los diversos elementos que integran el hecho imponible y, por tanto, resulta imposible determinar en qué relación de causalidad se encuentran en cuanto a los efectos.
- c) Los dos hechos imponibles específicos deben contener al menos un elemento distinto, lo cual convierte en caracterizador a un hecho imponible respecto a los demás hechos tributarios de un ordenamiento. En cambio, no es necesario que todos los elementos o ingredientes del hecho imponible sean totalmente distintos de los de cualquier otro hecho.

Normalmente, existe con frecuencia el fenómeno de que un hecho generador sea a su vez parte de un hecho tributario más complejo y que los efectos jurídicos de un hecho imponible contribuyan a formar un hecho distinto.⁸

Sergio Francisco de la Garza afirma que el término *hecho imponible* se refiere principalmente al presupuesto del impuesto, dejando fuera a los presupuestos del derecho y a las contribuciones especiales. Sostiene que la correcta denominación es *hecho tributario* o *presupuesto de hecho* a fin de que éste incluya todas las clases de tributos.⁹ De esta forma distingue entre el hecho tributario o hecho imponible y el hecho generador: el primero se refiere a la hipótesis prevista en la ley, que de realizarse genera la obligación tributaria, en cuanto al segundo se refiere al hecho fenoménico producido en la realidad, que por acomodarse a la hipótesis o presupuesto establecido en la norma tributaria genera el tributo.¹⁰

⁷ Ídem.

⁸ **Antonio Berliri** (1964), *Principios de derecho tributario*, vol II, trad española, Madrid, Ed. Derecho Financiero, p 40.

⁹ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 412.

¹⁰ Ídem.

Algunos autores refieren al hecho generador como objeto del tributo; así, **Ernesto Flores Zavala** señala que el objeto del impuesto es “la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal”.¹¹ De la misma forma, **Mayolo Sánchez Hernández** define al objeto del impuesto como “la situación jurídica o de hecho prevista en la ley como hecho generador del crédito fiscal. Dicho en otras palabras, es el acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente con la situación o circunstancia que la ley señala como la que dará origen al crédito tributario”.¹²

6.1.2 Clasificación de los presupuestos generadores

Los presupuestos de hecho pueden clasificarse en genéricos y específicos o en simples o complejos.

6.1.2.1 Presupuestos genéricos y presupuestos específicos

Los presupuestos genéricos son aquellos que aparecen configurados por las normas con rasgos genéricos, de modo que son susceptibles de una especificación que llevan a efecto las normas, de igual forma que en el esquema general del presupuesto se incluyen aquellos caracteres singulares que individualicen cada una de sus posibles manifestaciones.

Los presupuestos específicos son los que se agotan en sí mismos, de manera que ofrecen una configuración normativa unitaria y autónoma, la cual no provoca ningún proceso ulterior de especificación o individualización.

6.1.2.2 Presupuestos simples y presupuestos complejos

Los presupuestos simples consisten en un acto o negocio jurídico, en un estado, situación o cualidad de una persona en un acto de naturaleza no jurídica, o en la mera titularidad de cierto tipo de derechos sobre bienes o cosas; además, se caracterizan por ser únicos, lo cual no quiere decir que su íntima consistencia no sea complicada.

Los presupuestos complejos son aquellos acontecimientos, generalmente de consistencia económica, que sólo se producen considerando como unidad teleológica objetiva una multiplicidad de hechos reunidos. En esta hipótesis se incluyen fundamentalmente los hechos imponibles cuyos elementos componentes se producen e integran de manera progresiva en el tiempo.¹³

¹¹ **Ernesto Flores Zavala** (1961), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 5a ed, México, Editorial Porrúa, p 99.

¹² **Mayolo Sánchez Hernández** (2002), *Derecho tributario*, t I, 3a ed, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, p 360.

¹³ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 416.

El hecho imponible puede también ser de naturaleza simple o compuesta; en otros términos, puede tratarse de un conjunto de hechos o de una circunstancia aislada, de una operación o de un conjunto de operaciones o puede consistir en el resultado o el conjunto de efectos de hechos y actos múltiples. Sin embargo, en todos los casos debe tratarse de hechos que produzcan en la realidad la imagen abstracta que de ellos formulan las normas jurídicas de la ley.¹⁴

6.1.3 Aspectos o elementos del hecho imponible

Partiendo de la idea de que el hecho imponible es “el hecho hipotéticamente previsto en la norma, que al realizarse genera la obligación tributaria o el conjunto de circunstancias hipotéticamente previstas en la norma cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta,”¹⁵ se puede establecer que tal hecho consta de los elementos siguientes:

- El hecho imponible es la base para el surgimiento o la instauración de la obligación *ex lege* de pagar determinado tributo.
- Generalmente se observa como manifestaciones de riqueza.
- Debe estar expresamente establecido como tal por una ley; además, todos los elementos que conforman el tributo también deben estar previstos por el legislador.
- Constituye un hecho jurídico para el derecho tributario.
- Determina los sujetos de la obligación tributaria.
- Distingue el tipo de tributo.
- Designa el momento en que debe reputarse como consumado el hecho generador.

El presupuesto de hecho se constituye, a su vez, de diferentes elementos: en primer término, los hechos objetivos contenidos en la definición legal del presupuesto; en segundo término, la determinación subjetiva del sujeto o los sujetos que resulten obligados al pago del gravamen y el momento de vinculación del presupuesto de hecho con el sujeto activo de la imposición; en tercer término, la base de medición, llamada también *base imponible*, esto es, la adopción de parámetros que sirvan para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación origina la obligación; en cuarto término, la delimitación en el espacio y en el tiempo de esos hechos; en quinto término la cantidad expresada en una suma finita o en un porcentaje o alícuota aplicable a la base imponible, que representa o arroja como resultado el *quantum* de la obligación tributaria,¹⁶

¹⁴ Cfr **Dino Jarach** (1957), *Curso...*, cit, p 178.

¹⁵ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 410.

¹⁶ **Dino Jarach** (1957), *Curso...*, cit, p 175.

Los elementos subjetivos y objetivos de la relación jurídica tributaria se resumen en el único concepto de presupuesto de hecho definido por la ley, en otras palabras: el hecho imponible.

6.1.4 Elementos materiales del presupuesto generador

El aspecto material del hecho imponible es su aspecto básico, al que los demás aspectos se refieren y condicionan y está constituido por la descripción objetiva de hecho con abstracción de las circunstancias subjetivas y de las circunstancias de lugar y tiempo que lo enmarcan.¹⁷ El presupuesto material del hecho imponible puede consistir en una cosa, un acto, un hecho o incluso la simple cualidad de la persona. En la mayoría de los casos, el elemento material constituye para la génesis del vínculo tributario un hecho jurídico.¹⁸

El hecho imponible siempre es determinado por el legislador y, aunque puede ser de distinta naturaleza, debe estar comprendido en un conjunto único denominado *ley tributaria*. Cualquiera que sea su naturaleza, la ley siempre lo considera un *hecho jurídico* porque la obligación tributaria es una obligación *ex lege*; además, los efectos tributarios nunca son efectos de la voluntad de las partes, sino exclusivamente de la ley.

Los hechos imponibles pueden ser de muy diversas clases pues el elemento material se identifica con los hechos objetivos que dan lugar a la obligación tributaria, por ejemplo: el paso de la mercancía por la aduana, los ingresos obtenidos por arrendamiento, o un negocio jurídico, los cuales son presupuestos distintos entre sí, pero todos dan lugar a una obligación tributaria.

El hecho imponible puede ser resultado de un acto voluntario o de una manifestación de voluntad de uno o más sujetos particulares; por tanto, el hecho imponible puede coincidir con un acto jurídico o negocio jurídico. Que la voluntad de la ley crea la obligación en cuanto se haya realizado el hecho previsto y definido abstractamente en aquélla, tiene como consecuencia que aun cuando el hecho imponible coincida con un acto o negocio jurídico del derecho privado, la ley no reconoce a la voluntad de los particulares eficacia creadora de la obligación tributaria.¹⁹ Por ello, cabe decir que en los impuestos que tienen como presupuesto un negocio jurídico, éste sólo tiene el carácter de un hecho para la relación jurídica tributaria.

En el derecho tributario, los impuestos encuentran su origen en una relación jurídica derivada de un negocio y de los cuales comúnmente se dice que tienen como presupuesto un negocio jurídico, pero los efectos tributarios nunca se atribu-

¹⁷ Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, p 421.

¹⁸ Ídem.

¹⁹ Cfr Dino Jarach (1957), *Curso...*, cit, p 179.

yen a la voluntad de las partes, sino exclusivamente a la ley. En el derecho tributario la relación tributaria nunca debe atribuirse a la voluntad de las partes.

Los efectos tributarios de una relación jurídica privada tienen su fuente sólo en la voluntad de la ley, la cual, si asume como presupuesto una relación derivada de un negocio privado, no por eso reconoce en la manifestación de voluntad que creó la relación privada, como fuente de las consecuencias tributarias.²⁰

6.1.5 Parámetro, base y tipos de gravamen

El hecho imponible, como presupuesto de generación de la obligación tributaria, tiene un importantísimo aspecto cuantitativo: debe ser medido de acuerdo con los criterios que proporciona la ley al fijar el presupuesto de hecho. Este elemento se conoce como *base gravable* y es la clave del alcance económico del hecho generador; por tanto, forma parte del hecho imponible.²¹ **Margáin Manautou** cita a **López Berenguer** para definir a la base gravable o base imponible como “la medida de cierta dimensión del objeto del impuesto, que sirve para concretar la cuantía de la deuda tributaria, mediante la aplicación del tipo final correspondiente”.²² Por su parte, **Ernesto Flores Zavala** define a la base como “la cuantía sobre la que se determina el impuesto a cargo de un sujeto”.²³

La base gravable constituye uno de los elementos básicos del supuesto legal de la obligación tributaria. Juridicamente, es un atributo del aspecto material del presupuesto, el cual es medido de algún modo: peso, volumen, altura, valor, longitud, precio, perímetro, capacidad, profundidad, superficie, grueso, o cualquier otro de tamaño o magnitud mensurables del aspecto material del presupuesto. La base es el elemento central en la relación jurídica tributaria, pues ésta, a fin de cuentas, tiene siempre por objeto el pago de una suma de dinero, que solamente se puede determinar a partir de la referencia prevista en la ley y relacionarse con el hecho generador.

La magnitud a la que debe referirse o aplicarse, según los casos, el tipo de gravamen se conoce como *parámetro*, constituido por una suma de dinero o por un bien valorable.²⁴ En relación con este tema es necesario distinguir entre los *tributos fijos* (como el que deben cubrir las personas morales por impuesto sobre la renta) y los *tributos variables* (como el que causan las personas físicas para impuesto sobre la renta). Es importante señalar que el parámetro no existe en los tributos fijos sino solamente en los tributos variables, que pueden ser proporcionales, progresivos, regresivos, específicos o graduales.

²⁰ Cfr **Dino Jarach** (1982), *El hecho...*, cit, pp 76-77.

²¹ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 432.

²² **Emilio Margáin Manautou** (2009), *La base imponible*, México, Editorial Porrúa, p 10.

²³ **Ernesto Flores Zavala** (1961), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 5a ed, México, Editorial Porrúa, p 100.

²⁴ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 432.

Los tributos fijos son aquellos en los que el legislador establece la deuda del sujeto pasivo en una suma determinada por una suma exacta e invariable; en ellos el mandato de la norma se agota en la especificación de la suma que debe pagarse, mientras que en los tributos variables las normas que los regulan contienen un mandato en el cual se distinguen dos clases de elementos, diferenciados claramente: el tipo de gravamen y el parámetro al que debe aplicarse o referirse ese tipo, de cuya combinación se obtiene el importe de la cuota tributaria.²⁵

Así, es válido afirmar que la función del parámetro consiste en determinar, conjuntamente con el tipo de gravamen, la cuantía de la deuda tributaria tanto cuando está formado por una suma de dinero o por una magnitud variable en términos monetarios, como cuando se constituye por una magnitud no susceptible de valoración económica, como la superficie, el volumen, el peso, etc.²⁶ Por ejemplo, las personas físicas o morales que poseen un bien inmueble están obligadas a pagar el impuesto predial por la titularidad de este derecho exclusivo. No obstante, aun cuando la propiedad del bien tuviese las mismas dimensiones e incluso características entre uno o más contribuyentes, la medida del tributo cambiará si se trata de personas físicas o morales, si se destina a casa-habitación o a la explotación de un negocio comercial, si el propietario es un adulto mayor o si la zona en que éste se ubica tiene acceso mayor o menor a servicios públicos. Los parámetros cambian necesariamente.

A pesar de lo anterior, también el parámetro puede ser simple o complejo: es simple cuando consiste en una magnitud integrada por un solo elemento (como en el impuesto al valor agregado en el que el valor de los bienes o servicios determina el alcance del impuesto)²⁷ y complejo cuando la magnitud resulta de dos o más elementos,²⁸ como el impuesto especial sobre producción y servicios que se causa por la enajenación de cigarros en la cual se aplica una tasa y una cuota fija por unidad.²⁹

²⁵ *Ibidem*, pp 438-439.

²⁶ *Ibidem*, p 433.

²⁷ “**Artículo 1o.** Están obligadas al pago del impuesto al valor agregado establecido en esta ley las personas físicas y las morales que, en territorio nacional, realicen los actos o actividades siguientes: I. Enajenen bienes. II. Presten servicios independientes. III. Otorguen el uso o goce temporal de bienes. IV. Importen bienes o servicios. El impuesto se calculará aplicando a los valores que señala esta ley, la tasa del 16%.”

²⁸ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *ob cit*, p 437.

²⁹ El art 2o, fracc I, inc c) señala: tabacos labrados:

1. Cigarros.	160%
2. Puros y otros tabacos labrados.	160%
3. Puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano.	30.4%

Adicionalmente a las tasas establecidas en este numeral, se pagará una cuota de \$0.35 por cigarro enajenado o importado. Para los efectos de esta ley se considera que el peso de un cigarro equivale a 0.75 gramos de tabaco, incluyendo el peso de otras sustancias con que esté mezclado el tabaco.

6.1.5.1 Elementos de la base gravable

El elemento esencial y que da sentido tributario a la base gravable se llama *tasa* o *tarifa* ya que mediante la aplicación de este elemento a la base imponible se obtiene el importe o cuota del tributo. Entonces cabe decir que la tasa es el porcentaje aplicable a la base para obtener el impuesto a cargo.

Ejemplo: valor de consumo \$1 000.00 más IVA a tasa de 16 % igual a \$160.00.
Total: \$1 160.00

En general, la representación de la tasa es fija, mientras que la tarifa se caracteriza por una escala de valores que incide en la base en busca de mayor justicia en la aplicación del tributo. Coincidimos con **Sonia Venegas** en que la denominación más acertada de este elemento es la de *tarifa*, pues contiene una expresión más amplia y de mayor contexto fiscal.³⁰ A su vez, **Ernesto Flores Zavala** define la tarifa como “las listas de unidades y de cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría”. De esta forma, la unidad fiscal o la unidad del impuesto es la cosa o cantidad delimitada en medida, número o peso sobre la cual la ley fija la cantidad que debe pagarse por concepto de impuesto y que sirve para hacer el cálculo correspondiente en cada caso. Por otra parte, **Flores Zavala** diferencia la tasa de la cuota al señalar que ésta “es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad tributaria, que se expresa en un tanto por ciento”.³¹ Para **Mayolo Sánchez**, la tarifa “es el conjunto de unidades fiscales y cuotas correspondientes para un determinado objeto tributario o para un número de objetos que pertenecen a la misma categoría” asimismo, sostiene que la cuota “es la cantidad en dinero o en especie que se percibe por unidad fiscal”.³²

Al respecto existen los siguientes tipos de tarifa:

- a) *Tarifa específica o porcentual*: existe cuando se señala en la ley el porcentaje que debe aplicarse a la base en todos los supuestos del tributo, como el del IVA. En este caso los aranceles al comercio exterior, conocidos como *ad valorem*, también entran en este rubro pues se expresan en porcentajes fijos sobre el valor en aduana de las mercancías. En resumen, existe este tipo de tarifa cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base.
- b) *Tarifa fija o variable*: en el primer caso, la tarifa no se altera, como sucede con el impuesto sobre la renta a cargo de personas morales sujetas a una tasa fija

³⁰ **Sonia Venegas Álvarez** (2016), *Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, p 102.

³¹ **Ernesto Flores Zavala** (1961), ob cit, p 100.

³² **Mayolo Sánchez Hernández** (2002), ob cit, p 364.

sea cual sea la base de cálculo del impuesto, mientras que en las tarifas variables éstas se modifican de acuerdo con la base. A su vez, existen dos tipos de tasas variables: progresivas y regresivas.

- c) *Tarifas progresivas*: son aquellas que se incrementan conforme es mayor la base, como sucede con el impuesto sobre la renta a cargo de las personas físicas, a quienes les aplica la máxima de *el que gana más paga más*. Las tarifas progresivas también se aplican a otros impuestos, como el predial o el impuesto local sobre adquisición de inmuebles. El legislador parece creer que esta forma de imposición tributaria es la más justa porque es constante su utilización cuando una sola tasa resulta lesiva para algunos o muy cómoda para otros.
- d) *Tarifas regresivas*: se caracterizan porque ante el aumento de la base disminuye el impacto del gravamen. Es decir, a mayor ganancia o mayor renta, es menor el porcentaje de impuestos que debe pagarse sobre el total de la base imponible.

Otro elemento importante de la determinación de la base gravable lo constituyen las deducciones, ya que el efecto de éstas es disminuir la base de imposición en una suma determinada y su finalidad, suele ser tener en cuenta la situación del contribuyente para procurar un impacto tributario de menor repercusión económica. A la base así disminuida se aplica la tarifa al impuesto, como sucede con el impuesto sobre la renta, que permite diversos tipos de deducción y con ello la disminución real de la base.

6.1.5.2 Tipos de gravamen

Los tipos de gravamen se dividen en dos grandes clases: las cuotas y los tipos de gravamen en sentido estricto.

Como se vio en el apartado anterior, dicho concepto se refiere al tipo de gravamen que consiste en un porcentaje del parámetro, ya sea dinero o en bienes valorables en términos monetarios: en este caso el parámetro se equipara a la base imponible. Los tipos de gravamen en sentido estricto se aplican a los parámetros constituidos por magnitudes consideradas por la ley tributaria sin referencia a su valor monetario,³³ y pueden ser *graduales* o *específicos*.

El tipo de gravamen *gradual* consiste en una suma de dinero cuyo importe varía según los grados de una escala referida a determinada magnitud. Dicho tipo nunca es un porcentaje del parámetro, aunque éste se exprese en dinero, por lo cual nunca existe en los tributos graduados una base imponible.

El tipo de gravamen *específico* consiste en la expresión de una suma fija de dinero que ha de pagarse por cada unidad de la magnitud que constituye el pará-

³³ Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, pp 440- 446.

metro, de acuerdo con la medición de éste prevista por la ley. En tal caso, la cuantía de la obligación tributaria depende de la cuantía del parámetro, por lo cual el tipo específico, aun si consiste en una suma fija, se diferencia de la cuota fija, que es también una suma fija, pero debida no por cada unidad del parámetro (que no existe en este caso), sino por cada hecho imponible realizado. A su vez, en el impuesto sobre automóviles nuevos, la obligación del contribuyente es pagar el monto de éste en tanto se adquiere o importa el automóvil. No obstante, el impuesto se incrementa gradualmente de acuerdo con el valor del vehículo y por cada unidad que se adquiriera.

6.2 Relación jurídica tributaria sustantiva

En primer lugar, es importante distinguir entre relación jurídica tributaria y obligación tributaria, debido a que muchos autores las definen de la misma manera. Así, cabe señalar que un efecto inmediato en que incurre cualquier persona dedicada a realizar actividades gravadas por una ley fiscal es la de surgimiento entre ella y el Estado de diversas relaciones de carácter tributario; en consecuencia, se deben una y otra una serie de obligaciones expresadas en la ley. Sin embargo, no siempre ocurre de esa forma debido a que en ocasiones puede existir una relación tributaria, sin que ello implique el origen de la obligación, por ejemplo: frente al supuesto de exención tributaria, en el cual entre el contribuyente y el Estado existen diversas relaciones que, sin embargo, no implican el nacimiento de la obligación de tributar.³⁴ Según dicho supuesto, es válido afirmar que la relación jurídica tributaria impone obligaciones a las dos partes: al sujeto activo y al sujeto pasivo, mientras que la obligación tributaria solamente está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

Con base en tales ideas, **Emilio Margáin Manautou** define a la relación jurídica tributaria como “el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extingue al cesar el primero en las actividades reguladas por la ley tributaria. Por obligación jurídica tributaria debe entenderse la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación”.³⁵ A su vez, **Sergio Francisco de la Garza**, “la relación tributaria sustantiva es aquella que existe entre el público acreedor y el sujeto pasivo principal, por deuda propia o el sujeto pasivo por deuda ajena, que tiene como contenido el pago de la prestación en dinero o en especie en que consiste el tributo.”³⁶

³⁴ Cfr **Emilio Margáin Manautou** (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed, México, Editorial Porrúa, p 291.

³⁵ *Ibidem*, p 292.

³⁶ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *ob cit*, p 455.

La relación jurídica tributaria tiene invariablemente el carácter *ex lege*, pues nace de la conjunción del hecho generador con el presupuesto o hipótesis (hecho imponible) establecidos por el legislador.³⁷

La realización de los diversos supuestos establecidos en las leyes da origen a relaciones jurídicas que tienen como contenido directo o indirecto el cumplimiento de prestaciones tributarias o fiscales, de dar, hacer, no hacer y tolerar, es decir, el cumplimiento de obligaciones jurídicas tributarias.

6.2.1 Clasificación y naturaleza

Dino Jarach sostiene que la relación jurídica tributaria puede ser de dos tipos: la propiamente dicha o principal, cuyo objeto es el tributo (generalmente el pago de una cantidad de dinero), y la relación jurídica accesoria, entre el sujeto activo de la relación tributaria y el sujeto pasivo principal, contribuyente u otros sujetos pasivos; además, dicha relación tiene como finalidad directa e inmediata garantizar el cumplimiento de la obligación principal, y es accesoria debido a que presupone la existencia de la obligación principal.³⁸

El conjunto de normas jurídicas que disciplinan la relación jurídica principal y las accesorias constituye el derecho tributario sustantivo; por ello se denomina *relación jurídica tributaria sustantiva*.³⁹ Para definir la naturaleza de la relación jurídica tributaria, **Jarach** enuncia las proposiciones siguientes:

- La relación jurídica tributaria es una relación de derecho, no de poder.
- La relación jurídica tributaria es una relación de carácter personal y obligatorio.
- La relación jurídica tributaria incluye obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares como de éstos hacia el Estado.⁴⁰

En la relación jurídica que se establece entre el Estado como sujeto activo y el contribuyente como sujeto pasivo ambos se encuentran básicamente en una relación de igualdad, uno como acreedor y el otro como deudor, sujetos al ordenamiento jurídico. Se trata de un vínculo que constituye una obligación y no un derecho de carácter real. Por tanto, derivado del vínculo jurídico que se crea entre el Estado y el contribuyente, surge un cúmulo de obligaciones y derechos tanto del Estado hacia los particulares, como de éstos hacia aquél.

³⁷ *Ibidem*, p 456.

³⁸ Cfr **Dino Jarach** (1982), *El hecho...*, cit, pp 13-14.

³⁹ *Ídem*.

⁴⁰ **Dino Jarach** (1957), *Curso...*, cit, p 157.

6.2.2 Relación tributaria formal, sustantiva y administrativa

Las relaciones jurídicas tributarias existen en razón del tipo de obligación tributaria que deba cumplir el sujeto pasivo, las cuales pueden ser las siguientes:

Clasificación de las relaciones jurídicas tributarias

6.2.2.1 Relaciones de naturaleza sustantiva

El carácter común de todas estas relaciones es que tienen como contenido una obligación de dar (o sea, una prestación pecuniaria), aunque de manera más esporádica pueden tener como contenido prestaciones en especie, a saber:

- Relaciones tributarias que tienen como contenido el pago de un tributo.
- Relaciones tributarias cuyo contenido es el reembolso de un tributo o de una prestación fiscal indebidamente pagados.
- Relaciones cuyo contenido es el pago de un interés moratorio.
- Relaciones cuyo contenido es el pago de gastos de ejecución.
- Relaciones cuyo contenido es el pago de una sanción pecuniaria o multa.

6.2.2.2 Relaciones de naturaleza formal

El contenido de estas obligaciones puede ser un hacer, un no hacer o un tolerar. Veamos:

- a) *Las relaciones de hacer*: tienen como contenido un hacer, es decir, la prestación de un hecho, por ejemplo: la presentación de una declaración o la obligación de llevar correctamente la contabilidad para efectos fiscales, entre muchas otras.
- b) *Las relaciones de no hacer*: hay deberes cuyo contenido es un no hacer, una abstención, es decir, la no realización de determinada conducta, expresamente prohibida por la norma fiscal. El Título IV del CFF se refiere al contenido y a la suma de las conductas que el contribuyente debe abstenerse de realizar. En este punto y a reserva de comentar el tema con más detalle en las unidades 10 y 11, se establece a base de dos vertientes: las infracciones administrativas y los delitos fiscales.
- c) *Relaciones de tolerar*: el contenido del deber es un tolerar o soportar determinada conducta del sujeto activo de la relación tributaria, como permitir el ejercicio de las facultades de comprobación, a las que se aludirá en la unidad 7.

6.2.2.3 Relaciones jurídicas tributarias que se establecen entre los administrados

Las leyes tributarias pueden establecer y de hecho establecen de manera común obligaciones formales entre personas de derecho privado, o entre los sujetos pasi-

vos de las relaciones tributarias, o entre contribuyentes y otros carentes de ese carácter. A su vez, son las más comunes formas de generar el inicio de la relación jurídica tributaria.⁴¹ Una simple entrega de facturas entre dos contribuyentes ejemplifica claramente este supuesto.

6.2.3 Sujetos de la relación jurídica tributaria

Como la obligación tributaria es el contenido de la relación jurídica, ésta supone la existencia de dos sujetos: un acreedor y un deudor. De acuerdo con el art 31, fracc IV de la *CPEUM*, numeral ampliamente comentado en el desarrollo de esta unidad, la relación jurídica tributaria dispone que la calidad de sujeto activo recaiga en la Federación, los Estados, la Ciudad de México y los municipios. Generalmente, el acreedor o sujeto activo de la obligación tributaria es designado explícitamente por el legislador, aunque en algunos casos esa designación puede ser implícita. El sujeto activo será, entonces, el ente jurídico-político a quien pertenece el poder tributario que creó el hecho imponible.

En el otro extremo de la relación tributaria y en conexión con el hecho imponible y con el hecho generador se encuentra el deudor, sujeto pasivo cuya obligación principal es el pago de las contribuciones. Debido a que el hecho imponible se atribuye a distintas categorías de obligados, cuyas obligaciones son de diversa naturaleza, se agrupa a los sujetos pasivos en dos categorías: sujetos pasivos por adeudo propio y sujetos pasivos por adeudo ajeno.⁴²

6.2.4 Distinción entre deudores y responsables

Existe la posibilidad de que determinado hecho imponible en el aspecto pasivo se atribuya no a una sola persona, sino también a varias. La atribución puede hacerse en virtud de dos o más criterios. Puede ser que todos verifiquen el hecho imponible por la misma vinculación inmediata y directa, que para ellos este hecho se realice como propio, o que ellos verifiquen la circunstancia de hecho que la ley ha tomado como presupuesto legal de la obligación. Sin embargo, puede ser que no estén en pie de igualdad entre ellos, ni se encuentren todos en la misma situación con los supuestos legales y, a pesar de ello, las leyes les atribuyan determinadas obligaciones por el mismo hecho.⁴³ Por ello se distinguen dos tipos de sujetos pasivos:

- a) Los *deudores*: son aquellos que realizan por sí el hecho imponible, y que serán sujetos pasivos por deuda propia, en cuyo caso puede ser una sola persona o más de una, cuando el hecho se atribuya a todos indiferenciadamente.

⁴¹ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, pp 451-452.

⁴² Ibídem, pp 487-488.

⁴³ Cfr **Dino Jarach** (1957), *Curso...*, cit, p 201.

- b) Los *responsables*: son sujetos no porque verifiquen el hecho imponible, sino porque la ley, por la vinculación los liga con este hecho y les atribuye la obligación o la responsabilidad del pago con su propio patrimonio, o con el que está en sus manos y que pertenece a los contribuyentes.⁴⁴

Los deudores o responsables son sujetos pasivos por deuda propia y sujetos pasivos por deuda ajena, respectivamente. La deuda ajena representa que la vinculación (la vinculación personal con el Estado) es propia de otra persona, la cual tiene por naturaleza la titularidad del hecho imponible y le incumbe una responsabilidad, es decir, dichos sujetos pasivos son aquellos que la ley llama a responsabilizarse por el pago de la obligación, sin que ellos verifiquen el hecho imponible.⁴⁵ Por ejemplo:

6.2.5 Sujetos pasivos (personas físicas, personas morales y unidades económicas)

En términos generales, el sujeto pasivo es la persona que legalmente tiene la obligación de pagar el impuesto. El art 1o del *CFF* señala al respecto:

Artículo 1o. *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 los que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*

Por tanto, el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es la persona física o moral que legalmente tiene la obligación de pagar las contribuciones, o sea, es el particular que realiza la hipótesis normativa del hecho generador de las contribuciones o, como se mencionó en líneas anteriores, es un sujeto pasivo (sin importar si se trata de persona física o moral) que, sin verificar el hecho generador de las contribuciones, la ley le impone la obligación de pago.

De la misma forma sucede con las agrupaciones que sin tener personalidad jurídica propia constituyen una unidad económica diversa de la de sus miembros y puede recaer también en la calidad de sujeto o deudor de un crédito fiscal. Esto sucede cuando varias personas (sin constituir formalmente una persona moral en términos de derecho privado) unen sus patrimonios o explotan un determinado conjunto de fuente de riqueza, de tal forma que su actividad económica reunida sea algo distinto de la actividad económica de cada uno de los sujetos, individualmente considerados, como aquellas que surgen de contratos de asociación en participación, por ejemplo.

⁴⁴ Cfr Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, pp 488-489.

⁴⁵ Ídem.

El sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria tiene dos clases de obligaciones: las principales y las secundarias.⁴⁶

- a) La obligación principal: es sólo una y consiste en pagar la contribución.
- b) Las obligaciones secundarias: pueden ser de tres clases:
 - *De hacer*: consisten en la realización de actos o acciones de carácter positivo; por ejemplo: presentar declaraciones, llevar libros de determinada clase, etcétera.
 - *De no hacer*: implican una abstención o, mejor dicho, la no realización de cierta conducta. Por ejemplo: no proporcionar datos falsos, no transportar productos gravados por alguna ley sin que estén acompañados con la documentación que demuestre el pago de las contribuciones.
 - *De tolerar*: esta obligación implica aceptar la conducta realizada por el sujeto activo; por ejemplo: hacer visitas de inspección.

6.2.6 Estado como sujeto pasivo del impuesto

En algunas ocasiones el Estado puede tener la calidad de deudor y acreedor al mismo tiempo. El art 1o del *CFF* reconoce expresamente como contribuyente a la Federación cuando dispone:

Artículo 1o.

[...]

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente...

De la misma forma, la *LIVA* en el segundo párr del art 3o establece:

Artículo 3o. [...]

La Federación, el Distrito Federal (hoy CDMX), los estados, los municipios, así como sus organismos descentralizados y las instituciones públicas de seguridad social tendrán la obligación de pagar el impuesto únicamente por los actos que realicen que no den lugar al pago de derechos o aprovechamientos, y sólo podrán acreditar el impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en las erogaciones o el pagado en la importación que se identifique exclusivamente con las actividades por las que estén obligados al pago del impuesto establecido en esta ley o les sea aplicable la tasa del 0%. Para el acreditamiento de referencia se deberá cumplir con los requisitos previstos en esta ley.

La *Ley Aduanera (LA)* establece lo siguiente en el párr segundo del art 52:

⁴⁶ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 56.

Artículo 52. [...]

La Federación, Distrito Federal (hoy CDMX), 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.

6.2.7 Eficacia de los pactos privados

¿Es válido que los particulares convengan entre sí acerca de en quién de ellos debe recaer la obligación del pago de un impuesto? Por ejemplo: ¿es correcto que un arrendador convenga con su arrendatario en que éste pague el impuesto predial respecto al inmueble arrendado aunque la obligación legal corresponda al primero? Diferentes opiniones se han expresado en uno u otro sentido. **Sergio Francisco de la Garza** sostiene que en este caso se plantea el problema de la eficacia de los pactos particulares mediante los cuales se pretende sustituir el sujeto pasivo designado por la ley por otra persona que resulta obligada con el fisco; además, afirma que en sí mismos tales pactos no son ilícitos ni nulos ni anulables, pues nada impide que en las relaciones económicas entre partes, éstas convengan entre sí la asunción de obligaciones respecto al pago de contribuciones.

De lo anterior se infiere que la sustitución de sujetos por acuerdos privados no es oponible al fisco como acreedor, el cual conserva la facultad de exigir el pago al sujeto indicado por la ley, con prescindencia de los contratos particulares y que el titular del beneficio sujeto a la contribución que impone a su contratante la obligación de hacerse cargo de la contribución reciba en realidad un beneficio adicional, consistente en la liberación y transferencia del gravamen a la otra parte.⁴⁷ Es decir, si bien los particulares pueden convenir entre ellos alguna forma de cumplimiento de sus obligaciones fiscales, ello no impide que las autoridades tengan siempre el derecho a exigirlos al sujeto obligado frente a la ley. Es importante destacar que el sujeto obligado no puede oponer ante las autoridades tributarias un pacto privado celebrado con otro particular como excepción de cumplimiento a la obligación fiscal propia.

6.2.8 Sujeto pasivo principal

El sujeto pasivo principal o por adeudo propio, denominado por lo general *causante* o contribuyente, es el sujeto obligado en virtud de la naturaleza de los hechos impositivos, que de acuerdo con la ley resultan atribuibles a dichos sujetos por ser quienes los realizan.⁴⁸

⁴⁷ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 492.

⁴⁸ Ídem

Criterios de atribución respecto a la naturaleza económica del hecho imponible

Para determinar algunos tributos, el contribuyente está identificado en primer término y el hecho imponible ocupa un lugar secundario; tales tributos se denominan subjetivos; en cambio, se denominan objetivos cuando el contribuyente no es indicado en primer término e incluso en ocasiones no se indica. En los casos de los tributos objetivos se debe buscar el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente, el cual se va a descubrir sólo mediante el criterio de atribución; pero si éste tampoco se indica expresamente en la ley, se tiene que deducir de la naturaleza del hecho imponible.⁴⁹

Como el hecho imponible es un hecho de naturaleza económica, el criterio de atribución es un aspecto del mismo hecho imponible y participará de esa naturaleza económica; además, en los criterios de atribución que necesariamente impliquen relaciones jurídicas será relevante. Un ejemplo que ilustra tal supuesto es el alcance del impuesto predial. Cuando el hecho imponible es la propiedad o la posesión de un bien inmueble, el criterio de atribución debe ser el propietario cuando éste se encuentre determinado; cuando no lo esté será el poseedor, quien disfruta económicamente de los beneficios de la propiedad.

Para el sujeto pasivo principal, el criterio de atribución del hecho imponible al contribuyente es necesariamente un criterio económico, mientras que para los otros sujetos que resulten obligados el criterio de atribución debe resultar explícitamente de la ley y puede ser de cualquier naturaleza.⁵⁰

6.2.9 Sujeto pasivo por deuda ajena

Además del sujeto pasivo principal, en muchas ocasiones la legislación atribuye a otros sujetos la obligación de realizar la prestación fiscal sin que realicen el hecho imponible. Dichos sujetos pueden ser de distintas categorías, pero en general se agrupan en una denominada *sujetos pasivos por adeudo ajeno*.

A diferencia de lo que sucede con el sujeto pasivo principal por adeudo propio, que puede ser determinado sin necesidad de norma alguna expresa de la ley, porque su calidad se deduce de la naturaleza del hecho imponible y porque respecto a él existe la capacidad contributiva que es el fundamento del tributo, los sujetos pasivos por deuda ajena tienen esa calidad porque la ley lo termina expresamente. Es decir, no pueden existir sujetos pasivos por deuda ajena sino están expresamente designados como tales por la ley.⁵¹

⁴⁹ Cfr **Dino Jarach** (1982), *El hecho...*, cit, pp 132-133.

⁵⁰ Ídem.

⁵¹ Cfr citado por **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 498.

Eugenio Arriaga Mayés⁵² señala al respecto que los presupuestos de responsabilidad por deuda ajena se configuran a partir de las características siguientes:

- Carácter legal.
- La existencia de un hecho generador del crédito fiscal atribuible al sujeto pasivo principal.
- En algunos supuestos, el incumplimiento de una obligación tributaria por el sujeto directo.
- La existencia de circunstancias distintas del hecho generador, de modo que cuando no ha cumplido con esta clase de obligaciones la ley hace extensiva esta responsabilidad.
- De carácter complementario.
- Presupone la omisión o falta de pago de la obligación tributaria.
- Necesita un acto administrativo debidamente fundado y motivado.
- Debidamente notificado.
- Al dar una elección de cobro a la administración.
- Al suponer una subrogación.

Como ejemplo del supuesto analizado cabe señalar la responsabilidad del albacea de una sucesión que debe mantener el acervo hereditario al corriente del pago de obligaciones fiscales en tanto adjudica el caudal hereditario a los herederos o legatarios de él.

6.2.10 Sujeto pasivo responsable por sustitución

El sujeto pasivo responsable por sustitución de la obligación tributaria es aquel que, en virtud de una disposición de la ley, está obligado a pagar un crédito fiscal no por la intervención personal y directa que tuvo en su creación, sino porque la conoció o pasó ante él, sin haber exigido al responsable contribuyente el pago respectivo. Se incluyen en esta categoría los funcionarios públicos, magistrados, notarios, corredores públicos, retenedores, recaudadores, agentes aduanales e incluso el Sistema Financiero Nacional.⁵³ Un ejemplo de dicho supuesto lo constituyen las liquidaciones de impuestos, que efectúan los notarios públicos cuando ante su fe se transmite la propiedad de un inmueble, operación que conlleva la determinación de diversos impuestos tanto federales como locales a cargo de las partes vendedora y compradora. En términos de ley, al fedatario corresponde el cálculo, la recaudación y el enterero de dichos impuestos, pues de no hacerlo si lo realiza en forma deficiente tendrá que responder por la obligación de pagar los impuestos.

⁵² Ídem.

⁵³ **Emilio Margáin Manautou** (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed., México, Editorial Porrúa, p 280.

Por lo anterior, se suele denominar *agentes de retención* o *agentes de recaudación* a dichos responsables. Este tipo de responsabilidad ocurre porque en algunas ocasiones, las leyes sin eliminar al sujeto principal, agregan un nuevo deudor, a quien lo hacen responsable de retenerle el tributo al sujeto principal (agentes de retención) o de recaudar el tributo del sujeto principal (agentes de recaudación), para luego entregar lo retenido o recaudado al sujeto activo.⁵⁴

Dichas personas son sujetos pasivos por deuda ajena y como tales deben satisfacer el impuesto que corresponde al contribuyente con los fondos de éste que se les hayan retenido previamente. Al efectuarse la sustitución, el deudor sustituto aún es responsable; lo único que sucede es que frente al fisco habrá dos responsables en vez de uno en cuyo caso se podrá exigir el pago total a cualquiera de ellos. Por ello, la naturaleza jurídica del agente de retención no es la de un mandatario del fisco, sino la de un obligado; por tanto, no es un sujeto activo, sino un sujeto pasivo de la obligación tributaria. Como tal responde patrimonialmente por la obligación tributaria, sin el beneficio de exclusión, pero podrá liberarse de dicha responsabilidad patrimonial si prueba que el contribuyente ha satisfecho el tributo.⁵⁵

El agente de retención es alguien que, precisamente porque realiza o intermedia en un pago al contribuyente, es designado por la ley como tal, de forma de facilitar la recaudación mediante la retención de una parte de lo pagado para su versión directa al fisco.⁵⁶

6.2.11 Sujeto pasivo responsable por solidaridad

La responsabilidad solidaria consiste en atribuir a una persona distinta del sujeto pasivo principal la obligación de pagar la prestación fiscal cuando éste no lo haya hecho oportunamente, por razón de que el responsable es el representante legal o voluntario del sujeto pasivo o porque la virtud de un cargo público o de las relaciones con el hecho imponible no exige al sujeto pasivo la comprobación del pago de la prestación fiscal. En ocasiones la responsabilidad solidaria se extiende accesoriamente al cumplimiento de deberes formales.⁵⁷

En la legislación mexicana el criterio de atribución de responsabilidad solidaria se establece principalmente por:

- a) La falta de pago de la prestación fiscal que cometen los representantes o personas que administren o vigilen bienes u operaciones del sujeto pasivo principal.
- b) La falta de cumplimiento de deberes que incumben a determinadas personas que por razón de su profesión o cargo público o por sus nexos con el hecho

⁵⁴ Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, p 499.

⁵⁵ Cfr Dino Jarach (1957), *Curso...*, cit, p 205.

⁵⁶ Cfr Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, p 501.

⁵⁷ *Ibidem*, p 508.

generador deben abstenerse de realizar ciertos actos o hacer pagos al sujeto pasivo principal, o cumplir con ciertas verificaciones, revisiones, etcétera.

Ernesto Flores Zavala sostiene que “cuando se habla de responsabilidad solidaria, el término *solidaridad* tiene un significado completamente distinto del que tiene en el derecho privado”. Lo característico de esta responsabilidad es:

- Que la ley establece cuándo un tercero falta al cumplimiento de alguna de sus obligaciones.
- Que no habrá derecho de repetición porque no lo establece la ley.

Asimismo, indica que “la regla general de esta responsabilidad la establece la ley para los casos a quienes se impuso ciertas obligaciones secundarias con las que no cumplieron”.⁵⁸ Este tipo de responsabilidad es conjunta. El criterio de atribución resulta expresamente de la ley y no deriva de la naturaleza del hecho imponible. El criterio de atribución está constituido, en general, por la violación de una obligación o más bien consiste en una carga, que incumbe a determinadas personas que están en relación con los actos que dan lugar al origen de la relación tributaria, en virtud de su profesión o su oficio.⁵⁹

6.2.12 Sujeto pasivo. Responsable objetivo

La responsabilidad objetiva se deriva de la tenencia de bienes que están afectos a un crédito fiscal, porque dieron lugar a su existencia o sirvieron para el desarrollo de la actividad que motivo la causación del impuesto. “El hecho de que ciertos bienes garanticen un crédito fiscal significa que el fisco puede hacer efectivo su crédito sobre esos bienes, cualquiera que sea la persona que los tenga en su poder y esto explica que el dueño de ellos resulte deudor del crédito fiscal; pero tal carácter lo tendrá mientras sea propietario de los bienes afectos al crédito, porque en cuanto pierda la propiedad desaparecerá para él la responsabilidad.”⁶⁰

La responsabilidad objetiva hace a una persona, que no es el sujeto pasivo principal de una relación tributaria ni un verdadero deudor del tributo, es decir, esa persona tiene una verdadera obligación de pagar el tributo y no una mera carga para evitar que el acreedor fiscal lo despoje de los bienes cuya propiedad o posesión constituyen el elemento objetivo que atribuye la responsabilidad.⁶¹

El elemento necesario para que surja dicha atribución de responsabilidad en la legislación mexicana es la posesión o la propiedad de bienes inmuebles o muebles,

⁵⁸ **Ernesto Flores Zavala** (1961), ob cit, p 90.

⁵⁹ Cfr **Dino Jarach** (1982), *El hecho...*, cit, pp 144-145.

⁶⁰ **Ernesto Flores Zavala** (1961), ob cit, p 91.

⁶¹ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 513.

y universalidades de bienes, como es el caso de las empresas o negociaciones que constituyeron el elemento objetivo del hecho generador atribuible en el pasado a otra persona que tuvo o que tiene el carácter de sujeto pasivo principal, por lo cual se explica el derecho de regreso del responsable objetivo contra aquél.⁶² Es decir, se puede atribuir a una persona la responsabilidad de una deuda fiscal que corresponde al sujeto pasivo principal en virtud de haber adquirido la propiedad o la posesión de ciertos bienes que representan el elemento material del hecho generador.⁶³

6.2.13 Sujetos exentos

La exención es una figura muy peculiar en los sistemas tributarios modernos. Consiste en que el legislador establece excepcionalmente que una conducta que en condiciones comunes provocaría el origen de un hecho generador de contribuciones no quede sujeta a la imposición del tributo. De acuerdo con el párrafo primero del art 28 constitucional,⁶⁴ la exención es una manifestación de potestad tributaria, de manera que ésta solamente podrá ser determinada por el legislador. **Sonia Venegas** distingue acertadamente los términos *exención* y *no sujeción*, y añade que mientras el primero presenta todos los elementos del hecho generador de una contribución, en el segundo no se realizan éstos al no estar previstos en la norma fiscal.⁶⁵

Las exenciones pueden ser de dos tipos: *objetivas* y *subjetivas*; las primeras responden a cuestiones ajenas a los sujetos pasivos de la obligación tributaria. El legislador las establece con el propósito de regular ciertos efectos sobre algunas ramas de la industria o de la economía. Este tipo de exención opera sin distingo de la capacidad económica de los sujetos que se benefician de ella. Un ejemplo comúnmente señalado de este tipo de beneficios es el que establece el art 8o de la *Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos (LFIAN)* al dejar de exigir el pago del impuesto a quienes adquieran vehículos cuyo valor se encuentre dentro de los rangos de exención.

Por su parte, las exenciones subjetivas son aquellas que se configuran respecto a los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, es decir, “son aquellas en que determinados hechos imponderables se atribuyen a sujetos que resultarían contribuyentes, pero por su naturaleza especial y atendiendo a fines de diferente índole, como de fomento, de favorecimiento, etc, quedan exentos de impuestos”.⁶⁶

⁶² Ídem.

⁶³ Ídem.

⁶⁴ **Artículo 28.** *En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, la (sic DOF 03-02-1983) prácticas monopólicas, los estancos y las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a la (sic DOF 03-02-1983) prohibiciones a título de protección a la industria.*

⁶⁵ Cfr **Sonia Venegas Álvarez**, ob cit, pp 109, 110.

⁶⁶ **Dino Jarach** (1957), *Curso...*, cit, p 46.

El concepto de exención subjetiva en sentido propio existe sólo cuando la ley —mediante una disposición de derecho singular— declara no obligada al pago del impuesto a una persona o a una categoría de personas que, conforme a las disposiciones más generales de la ley, quedarían comprendidas entre los sujetos pasivos, mas no cuando —por el modo de estar descrito y circunscrito en la ley del presupuesto del tributo— aquella persona o aquel grupo de personas no resultan incluidos entre los sujetos pasivos del impuesto.⁶⁷ En general el término *exención subjetiva* significa que determinada obligación tributaria perfecta en todos sus elementos no nace frente a cierto sujeto por declaración expresa de la ley. Normalmente encuentran su justificación en elementos de naturaleza política, económica o social, que son externos a los individuos declarados exentos.⁶⁸

6.2.14 Capacidad del sujeto pasivo de la relación tributaria

En relación con el tema, **Ernesto Flores Zavala** señala: “En el derecho tributario la situación es la siguiente: para que exista la calidad de sujeto pasivo y por lo mismo la obligación principal correspondiente, en principio, basta la capacidad de derechos, porque la obligación tributaria no se deriva de la voluntad de los individuos, sino del imperativo de la ley, y por lo mismo carece de importancia que el sujeto tenga o no capacidad de obrar”.⁶⁹ Por su parte, **Dino Jarach** afirma: “La capacidad de ser contribuyente (o sea, la capacidad jurídica tributaria) no se identifica con la capacidad del derecho privado, sino que consiste en la posibilidad de hecho de ser titular de las relaciones económicas que constituyen los hechos imposables.”⁷⁰

Se suele afirmar que la diferencia entre la capacidad de derecho privado y la capacidad tributaria consiste en que los sujetos jurídicamente capaces para el derecho privado lo son también para el derecho tributario, pero algunos sujetos no poseen capacidad de derecho privado y, sin embargo, se consideran sujetos pasivos en el derecho tributario. Esto se debe a la naturaleza económica del hecho imponible, ya que debido a ello es suficiente la capacidad para ser sujeto de la situación económica que representa la capacidad contributiva, con el fin de tener capacidad tributaria. Para adquirir calidad de sujeto pasivo para los fines del derecho sustantivo tributario basta la capacidad natural o, en otras palabras, la titularidad de hecho de relaciones económicas que el legislador haya considerado que producen capacidad contributiva.⁷¹

Para el cumplimiento de las obligaciones tributarias de carácter formal y los actos puramente administrativos del derecho tributario, es necesario —además de

⁶⁷ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 518.

⁶⁸ *Ibidem*, p 516.

⁶⁹ **Ernesto Flores Zavala** (1961), ob cit, p 62.

⁷⁰ **Dino Jarach** (1982), *El hecho...*, cit, pp 147-148.

⁷¹ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 533.

la capacidad de goce— la capacidad de ejercicio. Es decir, para la realización o cumplimiento de dichas obligaciones formales o para el desarrollo de los procedimientos administrativos se requiere la capacidad del derecho civil.

Cuando el sujeto en quien recae el cumplimiento de esas obligaciones no tenga la capacidad de ejercicio y, por tanto, no pueda cumplirlas por sí misma y directamente, el representante legal corresponderá cumplirlas.⁷²

6.2.15 Representación del sujeto pasivo

La representación en el derecho tributario se rige por los principios fundamentales del derecho privado, pero con ciertas modificaciones, encaminadas a la eficaz tutela de los intereses del fisco.

A. Representación legal. Determinar quiénes son los representantes legales corresponde fundamentalmente al derecho privado; por ejemplo, son representantes legales de los incapacitados, menores de edad e interdictos quienes ejerzan la patria potestad o la tutela; a su vez, son representantes de las personas morales los individuos que tienen la administración de aquéllas de acuerdo con las leyes respectivas y sus actas constitutivas.

En lo que respecta a los actos del derecho tributario formal, el art 19 del *CFF* dispone:

Artículo 19. *En ningún trámite administrativo se admitirá la gestión de negocios. La representación de las personas físicas o morales ante las autoridades fiscales se hará mediante escritura pública o mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público, acompañando copia de la identificación del contribuyente o representante legal, previo cotejo con su original.*
[...]

Este artículo señala que se debe acreditar que la representación fue otorgada a más tardar en la fecha en que se presente alguna promoción; además, dispone que los particulares o sus representantes puedan autorizar por escrito a personas que a su nombre reciban notificaciones. La persona así autorizada podrá ofrecer y rendir pruebas y presentar promociones relacionadas con tales propósitos.

Por su parte, el art 26 del mismo ordenamiento, al referirse a la responsabilidad solidaria con los contribuyentes, establece:

Artículo 26. *Son responsables solidarios con los contribuyentes:*
[...]

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.*

⁷² *Ibidem*, p 534.

VI. *Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.*

[...]

B. Representación voluntaria. Esta representación voluntaria se admite tanto en el derecho tributario sustantivo como en el formal. En cuanto al primero, existen hechos imponible que, como los que consisten en negocios jurídicos, puede realizar el sujeto pasivo directamente o un representante de éste. Sin embargo, en el derecho tributario formal, los diversos actos en que se desarrolla la relación tributaria formal pueden realizarlos representantes voluntarios del sujeto pasivo.⁷³

De acuerdo con el art 19 del *CFE*, la representación voluntaria puede acreditarse mediante carta poder firmada ante dos testigos y ratificadas las firmas del otorgante y testigos ante las autoridades fiscales, notario o fedatario público.

6.2.16 Domicilio, residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza

El domicilio, la residencia, el establecimiento permanente, la fuente de riqueza y eventualmente el lugar del hecho generador representan los criterios de vinculación que dan lugar al origen de la obligación tributaria de los sujetos pasivos.

6.2.16.1 Domicilio

En general, cabe señalar que el domicilio es una cualidad de la persona, como también lo es su nombre o su estado civil.⁷⁴ El art 30 del *CFE* establece: “El domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente”. Por su parte, el art 33 del citado ordenamiento dispone que las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

En materia fiscal, el domicilio cobra especial relevancia pues establece condiciones muy específicas de vinculación con las autoridades tributarias, como las siguientes:

- Permite fundar el derecho de un país para el ejercicio de la potestad tributaria federal, es decir, facilita la recaudación de contribuciones federales.
- En este sentido, establece el derecho de las autoridades locales y municipales para requerir el pago de contribuciones locales.

⁷³ Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, p 536.

⁷⁴ El art 29 del *Código Civil Federal (CCF)* señala: “El domicilio de las personas físicas es el lugar donde residen habitualmente y, a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren”.

- Fija la competencia territorial de las autoridades fiscales competentes en razón de la ubicación del sujeto pasivo.
- Establece la legitimación de aquellas autoridades que pueden requerir el cumplimiento de obligaciones formales al contribuyente.
- Determina el lugar donde deben hacerse las notificaciones personales al contribuyente.⁷⁵

El domicilio de los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria tiene gran importancia en razón de que permite que la autoridad fiscal pueda controlar el cumplimiento de las obligaciones que la ley impone a aquellos, así como para establecer qué autoridad puede establecer relaciones de carácter formal. De la misma forma, para el contribuyente tiene importancia debido a que mediante las autoridades administrativas fiscales de su domicilio puede, en la normalidad de los casos, cumplir con sus obligaciones.⁷⁶ Este concepto se encuentra regulado por el art 10 del CFF, que dispone:

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, el local que utilicen para el desempeño de sus actividades.*
- c) Únicamente en los casos en que la persona física, que realice actividades señaladas en los incisos anteriores no cuente con un local, su casa-habitación. Para estos efectos, las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa-habitación que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incisos a) o b) de esta fracción.*

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.*

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto en este mismo precepto o cuando hayan mani-

⁷⁵ Cfr **Ernesto Flores Zavala** (1961), ob cit, p 81.

⁷⁶ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 537.

festado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme a este artículo se considere su domicilio, indistintamente.

6.2.16.2 Residencia

El *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española* define el término *residencia* como la acción y efecto de residir, mientras que *residir* se refiere a estar establecido en un lugar.⁷⁷

Aunque la legislación mexicana no contempla una definición expresa del término, en el art 9o del *CFF* se define el concepto residencia para efectos fiscales como un elemento de vinculación territorial y económico, más que un resultado de permanencia física del contribuyente al señalar:

Artículo 9o CFF. *Se consideran residentes en territorio nacional:*

I. A las siguientes personas físicas:

- a) *Las que hayan establecido su casa-habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa-habitación en otro país, se considerarán residentes en México si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales.*
- b) *Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.*

También se establece en este artículo que no perderán la condición de residentes en México las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o territorio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, durante el ejercicio fiscal en el que se presente un aviso de cambio de residencia a la autoridad fiscal mexicana y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

II. Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

El concepto que diferencia el criterio de residencia puramente territorial es el llamado *centro de intereses vitales*, concepto generado en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE)⁷⁸ y que forma parte del Convenio

⁷⁷ *Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española* (en línea), disponible en: <http://dle.rae.es/?id=W9ps3nd>

⁷⁸ De acuerdo con la página oficial de la OCDE, la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico es un foro único en donde los gobiernos de 30 economías trabajan de manera conjunta para enfrentar los desafíos económicos y sociales consecuencia de la globalización y al mismo tiempo aprovechar sus oportunidades. La OCDE busca generar un espacio donde los gobiernos pueden intercambiar sus experiencias políticas, buscar respuestas a problemas co-

Modelo con el que la OCDE busca regular el impacto de la doble tributación internacional. La importancia del centro de intereses vitales es primordial en el desarrollo de las economías modernas pues establece las condiciones para que un país tenga derecho a gravar los ingresos de una persona que eventualmente no es residente habitual de éste y, en consecuencia, no está sujeto a su potestad tributaria.

Para explicar lo anterior, es conveniente establecer en primer término que la residencia fiscal de un individuo y la de una persona moral son conceptos diferentes, hecho que se refleja con claridad al analizar los elementos que los componen. Mientras que la residencia de las personas morales comúnmente se define con base en la ubicación de su administración principal de negocio o su sede de dirección efectiva, por su asiento principal registrado ante la autoridad fiscal, las personas físicas se considerarán *residentes* del Estado donde posean una vivienda permanente a su disposición; si tuviera una vivienda permanente a su disposición en más de un Estado, se considerará residente del Estado con el que mantenga relaciones personales y económicas más estrechas. Si no pudiera determinarse el Estado en el que dicha persona tiene el *centro de sus intereses vitales*, o si no tuviera vivienda permanente a su disposición en ninguno de los estados, se considerará *residente* del Estado contratante donde viva habitualmente.

Así, los ingresos globales de una persona determinarán de acuerdo con el país de origen de éstos cuál es su residencia en términos de obligaciones fiscales. El art 1o de la *LISR*, congruente con este principio, considera sujeto obligado al pago de este impuesto al contribuyente que reside en territorio nacional, pero también a aquellos no residentes en México respecto a los ingresos atribuibles a los llamados establecimientos permanentes o fuentes de riqueza ubicadas dentro del territorio nacional. Dicho artículo dispone lo que sigue:

Artículo 1o *LISR*. *Las personas físicas y las morales están obligadas al pago del impuesto sobre la renta en los siguientes casos:*

I. Las residentes en México respecto a todos sus ingresos, cualquiera que sea la ubicación de la fuente de riqueza de donde procedan.

munes, identificar buenas prácticas y coordinar políticas locales e internacionales. Es un foro donde la presión que ejercen entre sí los países miembros, puede actuar como un incentivo poderoso para mejorar las políticas e implementar *leyes flexibles* (instrumentos no obligatorios como los principios de gobernabilidad corporativa de la OCDE), y puede en ocasiones conducir a acuerdos formales o a negociaciones sobre temas específicos.

La OCDE ayuda a los gobiernos a fomentar la prosperidad y a luchar contra la pobreza a través del desarrollo económico, la estabilidad financiera, el comercio, la inversión, la tecnología, la innovación y la cooperación para el desarrollo. Esto está ayudando a asegurar que el crecimiento económico, el desarrollo social y la protección del medio ambiente se realicen conjuntamente. Otros propósitos incluyen la creación de empleo, la igualdad social, la transparencia y efectividad en la gobernación.

Más información sobre la OCDE puede obtenerse en:
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>

- II. Los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país respecto de los ingresos atribuibles a dicho establecimiento permanente.
- III. Los residentes en el extranjero respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o, cuando teniéndolo, dichos ingresos no sean atribuibles a éste.

6.2.16.3 Establecimiento permanente

Por lo general, se identifica al *establecimiento permanente* como un sitio fijo de operaciones a partir del cual se realizan las actividades comerciales de un sujeto pasivo. Es decir, de acuerdo con lo anterior, el establecimiento permanente implica cierta permanencia física en un territorio, pero que esa permanencia conlleve además actos de administración respecto a las operaciones que ahí se realicen. Estos actos de administración no son meramente formales, sino que implican la toma de decisiones sobre el rumbo de la actividad comercial. La LISR, prevé en su art 2o, el concepto *establecimiento permanente*, al disponer lo siguiente:

Artículo 2o LISR. *Se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.*

De igual forma se considera establecimiento permanente cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente. Se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3 de esta ley.

En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.

Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

El art 3o de la *LISR*, establece los supuestos que no constituyen establecimiento permanente:

Artículo 3o *LISR*. *No se considerará que constituye establecimiento permanente:*

- I. *La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.*
- II. *La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.*
- III. *La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.*
- IV. *La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos o de otras actividades similares.*
- V. *El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito ni la entrega de los mismos para su importación al país.*

Estas razones de exclusión son de distinta naturaleza: por un lado de naturaleza económica en la medida en que se trata de actividades de carácter preparatorio o auxiliar no consideradas susceptibles de producir una utilidad autónoma respecto a las utilidades de la empresa, o razones de orden práctico frente a la dificultad para determinar la cuota útil atribuible a dicha actividad.

Sin embargo, incluso en los casos expresamente señalados como hipótesis de establecimiento permanente, resulta necesario verificar el cumplimiento de los requisitos que señalan los artículos que regulan aquél, antes de afirmar la subsistencia de establecimiento permanente (estabilidad, autonomía y ejercicio de una actividad productora de renta).⁷⁹ Por ende, conforme a los artículos transcritos puede observarse que existe tanto un establecimiento permanente material como un establecimiento permanente personal. Junto a los casos de establecimiento permanente material (serie de medios organizados para el ejercicio de la actividad), aparecen dos hipótesis de establecimiento permanente personal en los cuales, aun si no se cumplen los requisitos del establecimiento permanente material —que es la sede fija de negocios—, puede igualmente configurarse un establecimiento permanente, pero de carácter personal. A su vez, las dos hipótesis de establecimiento permanente personal son: agente dependiente y agente independiente.

6.2.16.3.1 Agente dependiente

Este primer caso es el del sujeto no residente que opera en el país por medio de un agente dependiente, quien suele concluir en nombre de la empresa contratos

⁷⁹ Cfr **Víctor Uckmar**, *et al* (2010), *Manual de derecho tributario*, Bogotá, Editorial Temis, pp, 108-109.

que son no sólo la compra de bienes. El agente dependiente debe concluir de manera habitual contratos con el sujeto no residente en los cuales, aun cuando sin actuar en nombre del mandante, el agente pueda vincularlo por los contratos que éste concluya con terceros. En la legislación mexicana, la *LISR* dispone en el art 2o párrafo segundo:

Artículo 2o (...)

Se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en el territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país. ...

6.2.16.3.2 Agente independiente

También un agente independiente, un mediador o un comisionista general pueden constituir un establecimiento permanente cuando la empresa no residente ejerza su actividad en el territorio del Estado por medio de un agente independiente, pero que actúa fuera del ámbito de su actividad normal u ordinaria. Por tanto, constituye un establecimiento permanente el agente independiente que actúa por cuenta del no residente al realizar una actividad diversa de aquella que suele desarrollar en el ámbito de su actividad.⁸⁰

Según la legislación mexicana, debe cumplir además con una serie de requisitos previstos en el art 2o, quinto párr de la *LISR* a saber:

Artículo 2o *LISR* (...)

[...]

Se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad.

Y se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.*
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.*
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.*
- IV. Ejercza actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.*
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.*
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.*

⁸⁰ *Ibíd.*, p 110.

6.2.16.4 Fuente de riqueza

La fuente de riqueza es uno de los elementos que prevé la *LISR* como factor de vinculación y conforme al cual las personas físicas o morales residentes en el extranjero, independientemente de su nacionalidad, están obligadas a pagar dicho impuesto por los ingresos que percibieran y que fueran originados u obtenidos en territorio mexicano. El concepto de *fuentes de riqueza* se refiere al lugar donde se obtiene, procede o genera el ingreso objeto del impuesto, sin importar la nacionalidad del contribuyente.⁸¹

Así, los ingresos de residentes en el extranjero que se hayan obtenido por fuente de riqueza en territorio nacional serán gravados en México, sin importar el régimen tributario extranjero al que se encuentre sujeto dicho residente en el extranjero. La *LISR* se encarga de regular el régimen aplicable en el Título V, denominado “De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional” al disponer lo siguiente:

Artículo 153. *Están obligados al pago del impuesto sobre la renta conforme a este Título los residentes en el extranjero que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito (...), provenientes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o cuando teniendo, los ingresos no sean atribuibles a éste.*

6.2.17 Registro Federal de Contribuyentes

El Registro Federal de Contribuyentes (RFC) es una institución fundamental para identificar a los contribuyentes, para conocer las modificaciones en las circunstancias más trascendentales de los causantes y para que la autoridad pueda cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones tributarias de éstos.⁸²

El RFC consta de una clave única de control que requiere toda persona física o moral en México para realizar cualquier actividad económica lícita por la cual se esté obligado a pagar impuestos; se tramita ante el Servicio de Administración Tributaria (SAT). Pueden hacerlo las personas físicas siempre y cuando sean mayores de 18 años de edad, cuenten con CURP y estén obligadas a expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades o ingresos que perciban, así como a presentar declaraciones periódicas. Las personas morales deben obtener esta clave en tanto se constituyan conforme a las leyes mexicanas, por medio de su apoderado o representante legal, quien también debe contar con su clave de registro personal.

De acuerdo con información del portal del SAT, cualquier persona puede tramitar este documento los 365 días del año las 24 horas del día; sólo necesitará contar

⁸¹ Cfr **Agustín López P.** (2001), *Exposición práctica y comentarios a las leyes del impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única, t I, Personas morales*, México, Dofiscal, p 15.

⁸² Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *ob cit*, p 550.

con la Clave Única de Registro de Población (CURP), la información completa de su domicilio, un correo electrónico y llenar la solicitud de inscripción proporcionando los datos que contiene el formato electrónico que se encuentra en la página de internet del organismo. Una vez que haya concluido con el llenado de la información requerida, el SAT le expedirá su acuse de inscripción en el RFC con cédula de identificación fiscal.

El art 27 del *CFF* establece al respecto:

Artículo 27. *Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen deberán solicitar su inscripción en el registro federal de contribuyentes del Servicio de Administración Tributaria y su certificado de firma electrónica avanzada, así como 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.*
[...]

El SAT ha informado que el padrón de contribuyentes se integra aproximadamente por 61 millones de contribuyentes, de los cuales 56.5 % corresponde a asalariados, 40.4 % a personas físicas y 3.1 % a personas morales. El 19.1 % del padrón del RFC se localiza en la Ciudad de México, seguido por el Estado de México con 10.1 %, Jalisco con 7.0 % y Nuevo León con 5.8 %.

Años atrás, la inscripción al RFC se realizaba de manera presencial y hoy sólo es necesario indicar el CURP para realizar el trámite, pues se ha ampliado la base de contribuyentes.

Autoevaluación

A. Relacione las columnas siguientes:

1. Sitio fijo de operaciones en el cual se realizan las actividades comerciales de un sujeto pasivo	() Establecimiento permanente
2. Representación del sujeto pasivo	() Personas físicas y morales
3. Sujetos del derecho fiscal	() Art 16 de la <i>CPEUM</i>
4. La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias	() Art 6 del <i>CFF</i>
5. Hecho generador	() Art 9 del <i>CFF</i>
6. Residencia	() Art 14 de la <i>CPEUM</i>
	() Art 30 de la <i>CPEUM</i>
	() Art 33 de la <i>CPEUM</i>

7. A ninguna ley se le dará efecto retroactivo en () Art 19 del CFF
perjuicio de persona alguna

8. Extranjeros

9. Nacionalidad

B. ¿Cuáles son las contribuciones que establece el art 2o del CFF?

C. Mencione ¿cuál es el fundamento en el CFF del hecho generador?

D. ¿Cuáles se consideran elementos de las contribuciones?

UNIDAD 7

Facultades de fiscalización

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Conocerá y distinguirá los medios jurídicos con los cuales el Estado verifica el cumplimiento de la obligación fiscal a cargo de los particulares, así como las consecuencias jurídicas de su eventual incumplimiento.
- Asimismo, identificará de manera particular procedimientos de fiscalización específicos, como la visita en el domicilio de los particulares, la revisión de gabinete; la compulsión a tercero; la revisión de expedición de comprobantes fiscales, la revisión de mercancías en transporte, además del procedimiento de índole administrativa que inicia con embargo de mercancías en materia de comercio exterior, para culminar con la determinación en cantidad líquida y exigible las contribuciones, recargos y accesorios legales a cargo del contribuyente.

En la unidad 6 se trataron distintos temas relacionados con los hechos generadores de la obligación fiscal y sus efectos tanto dentro del ámbito jurídico de los particulares como frente a las autoridades administrativas. Una de estas obligacio-

nes fue el principio de autodeterminación tributaria al que hace referencia el art 6 del *CFF*, el cual dispone que los contribuyentes deben establecer qué obligaciones fiscales causan de acuerdo con su particular forma de percibir ingresos y cuánto se ha de pagar al fisco por ellas. No obstante, las autoridades fiscales poseen el inalienable derecho a comprobar mediante distintos procedimientos administrativos que los contribuyentes han pagado correctamente sus contribuciones y que lo han hecho de manera completa y oportuna según las normas fiscales vigentes al momento de su causación. Al ejercicio de este derecho lo ha denominado genéricamente la doctrina *facultades de fiscalización*. A su análisis nos abocaremos en la presente unidad.

Para comenzar, es conveniente destacar que el primer párrafo del art 42 del *CFF* establece el derecho de la autoridad administrativa a practicar diversas formas de comprobación de las obligaciones fiscales, que tienen como finalidad inspeccionar, verificar, determinar o liquidar éstas, facultades que encuentran en el ordenamiento legal invocado una regulación y procedimiento propios por cumplir.¹

De acuerdo con el numeral aludido, cabe afirmar que el ejercicio de facultades de comprobación solamente puede tener dos resultados posibles: *a)* que las mismas coincidan entre las partes involucradas o que existan diferencias de apreciación o falta de información entre la proporcionada por los particulares y el resultado de su evaluación por las autoridades administrativas, y *b)* las autoridades podrán además determinar las contribuciones omitidas por los particulares o los créditos fiscales a su cargo, así como comprobar la comisión de probables delitos relacionados con la materia tributaria y proporcionar información a otras autoridades fiscales para continuar el ejercicio de comprobación.

Como se observa, dichas facultades son muy amplias y deben apegarse a procedimientos específicos. El art 42 establece de manera precisa cuáles formas de comprobación, de acuerdo con el legislador, son susceptibles de generarse hacia los particulares y que de manera específica se detallan en dicho artículo. Enseñada se analizan las de mayor incidencia.

7.1 Visita domiciliaria

La visita domiciliaria —también conocida como *auditoría directa*— es, sin lugar a dudas, el ejercicio de fiscalización más agresivo que las autoridades pueden ejecutar pues se lleva a cabo en el domicilio fiscal del particular. De acuerdo con el párr undécimo del art 16 constitucional,² las autoridades administrativas pueden prac-

¹ Véase **Facultades de comprobación y de gestión de las autoridades fiscales. Aspectos que las distinguen**. Tesis aislada 2013389 [2a. CXLVII/2016 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 38, enero de 2017, t I, p 796.

² *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 li-*

ticar visitas domiciliarias con el fin de, entre otros motivos, “..exigir la exhibición de libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales...”. Así, este ejercicio de comprobación directa se funda en el texto constitucional; no obstante, por tratarse de un acto de molestia que vulnera el principio de inviolabilidad domiciliaria, la visita en el domicilio del particular constituye un acto que debe cumplir con los requisitos establecidos en el primer párrafo de este precepto constitucional al afectar a la persona, a su domicilio y a sus papeles.

En un afán de precisión, enseguida se establece la distinción entre actos de molestia y actos privativos:

	<i>Actos privativos</i>	<i>Actos de molestia</i>
Fundamento	Art 14 constitucional	Art 16 constitucional
Concepto	Aquellos que producen como efecto la disminución, menoscabo o supresión definitiva de un derecho del gobernado	Aquellos en los cuales la afectación al ámbito jurídico del gobernado sólo restringe de manera provisional o preventiva un derecho con el objeto de proteger determinados bienes jurídicos
Requisitos de constitucionalidad	• Existencia de un juicio seguido ante un tribunal previamente establecido • Cumplir con las formalidades esenciales del procedimiento y en el que se apliquen las leyes • Leyes expedidas con anterioridad al hecho juzgado	• Preceda mandamiento escrito • Girado por una autoridad con competencia legal para ello • En el mandamiento ésta funde y motive la causa legal del procedimiento
Finalidad	Privación de un bien material o inmaterial es la finalidad conatural perseguida por el acto de autoridad	Tiende sólo a una restricción provisional.

Así, el art 16 constitucional establece además que la visita domiciliaria debe cumplir con las formalidades prescritas para los cateos, que en esencia consisten en practicarlas sólo mediante orden escrita de autoridad competente, debidamente fundada y motivada. En ese sentido, la orden deberá expresar el lugar y el

bros 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.

nombre de la persona que ha de inspeccionarse, el motivo u objeto que se persigue con la visita y los preceptos legales en que se apoya. La diligencia se limitará a lo señalado en la orden y al concluir se debe levantar un acta circunstanciada; además, se sujetará a los requisitos que dispongan las leyes respectivas, es decir, las reglas que establece el *CFF*. De este modo, cabe afirmar que la visita en el domicilio debe cumplir con requisitos tanto constitucionales como legales.

Su fundamento específico se encuentra en el art 42, fracc III del *CFF*; sin embargo, su regulación abarca varios artículos del *CFF*, entre los cuales se señalan los requisitos que debe contener la orden de visita, las reglas generales para efectuarla, las obligaciones de los visitados, las actas que han de levantarse, el plazo máximo para concluirla y los supuestos en que puede ocurrir la conclusión anticipada de aquélla. Debido a que el estudio detallado de la visita domiciliaria resultaría demasiado extenso, a continuación se tratan sólo los puntos relevantes de los aspectos que la constituyen.

La visita domiciliaria debe comenzar con una orden escrita y observar los requisitos que señalan los arts 38 y 43 del *CFF*, que son los siguientes:

Artículo 38. *Los actos administrativos que se deban notificar deberán tener, por lo menos, los siguientes requisitos:*

- I. *Constar por escrito en documento impreso o digital.*
- II. *Señalar la autoridad que lo emite.*
- III. *Señalar lugar y fecha de emisión.*
- IV. *Estar fundado, motivado y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate.*
- V. *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. En el caso de resoluciones administrativas que consten en documentos digitales, deberán contener la firma electrónica avanzada del funcionario competente, la que tendrá el mismo valor que la firma autógrafa.*

[...]

Además de los que prescribe el precepto citado, el art 43 del *CFF* establece como requisitos adicionales los siguientes:

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 conjunta o separadamente.

III. Tratándose de las visitas domiciliarias a que se refiere el artículo 44 de este código, las órdenes de visita deberán contener impreso el nombre del visitado, excepto cuando se trate de órdenes de verificación en materia de comercio exterior y se ignore el nombre del mismo. En estos supuestos, deberán señalarse los datos que permitan su identificación, los cuales podrán ser obtenidos, al momento de efectuarse la visita domiciliaria, por el personal actuante en la visita de que se trate.

Es tan importante la correcta expedición de la orden que de no existir ésta o encontrarse viciada daría como resultado la nulidad de toda la visita.³ Es preciso además, que la orden señale el objeto de la visita, lo cual significa que el propósito de la visita no debe ser general sino expresamente determinado para proteger así la garantía de audiencia del visitado.⁴

El art 44 del CFF establece las reglas para efectuar la visita domiciliaria; a éstas se hallan sujetos tanto la propia autoridad fiscal como el visitado, los responsables solidarios y los terceros relacionados con él. El artículo es por demás interesante y muy importante, pues establece una serie de requisitos formales que deben cumplir los visitantes de manera cronológica y sucesiva y así garantizar de nuevo el derecho del visitado, además, de satisfacer el propósito de la visita.

Artículo 44. *En los casos de visita en el domicilio fiscal, las autoridades fiscales, los visitados, los 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 visitantes 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 la 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.*

Si el contribuyente presenta aviso de cambio de domicilio después de recibido el citatorio, la visita podrá llevarse a cabo en el nuevo domicilio manifestado por el contribuyente 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, salvo que en el domicilio anterior se verifique alguno de los supuestos establecidos en el artículo 10 de este código, caso en el cual la visita se continuará en el domicilio anterior.

Cuando exista peligro de que el visitado se ausente o pueda realizar maniobras para impedir el inicio o desarrollo de la diligencia, los visitantes podrán proceder al aseguramiento de la contabilidad.

³ Así lo ha sustentado la SCJN en la tesis aislada titulada **Orden de visita domiciliaria. Procede en su contra el juicio de amparo indirecto, por ser un acto que afecta en forma directa e inmediata derechos sustantivos del gobernado consagrados en la Constitución federal**, la que puede ser vista con el número de registro **188 561** [2a. CCVIII/2001], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XIV, octubre de 2001, p 435.

⁴ Vale la pena consultar la tesis de jurisprudencia **160 386** [2a./J. 175/2011 (9a.)], sostenida por la SCJN con la voz **Orden de verificación. Su objeto**, perteneciente a la 10a época, 2a Sala, y que puede ser vista en el *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro IV, enero de 2012, t 4, p 3545.

En los casos en que al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia descubran bienes o mercancías cuya importación, tenencia, producción, explotación, captura o transporte deba ser manifestado a las autoridades fiscales o autorizado por ellas, sin que se hubiera cumplido con la obligación respectiva, los visitantes procederán al aseguramiento de dichos bienes o mercancías.

- III. *Al iniciarse la visita en el domicilio fiscal los visitantes 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 visitantes 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 visitantes 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 visitantes. Podrán también solicitarles practiquen otras visitas para comprobar hechos relacionados con la que estén practicando.*

El texto de la fracc I establece el derecho de los visitados a que el desarrollo de la visita se lleve a cabo en el domicilio señalado en la orden y no en otro distinto. Ello obedece a que las reglas previstas para señalar el domicilio fiscal por los particulares son estrictas y se vinculan al lugar donde se desarrolla la actividad productiva; además, es pertinente señalar que el domicilio es el lugar donde deben conservarse la contabilidad y todos los elementos que la integran de conformidad con el art 28 del código. Por su parte, la fracc II establece la obligación de dejar citatorio previo. Esta circunstancia implica que el visitado no necesariamente debe estar en el domicilio pues éste es un espacio físico de localización, no necesariamente de permanencia. La citación para esperar a los visitantes al día siguiente es un acto de certeza jurídica en favor del visitado porque la visita no se inicia hasta que se entrega la orden respectiva al visitado.

La fracc III establece un presupuesto fundamental para su actualización: el inicio formal de la visita, haya mediado o no citatorio previo. Este momento supone además la constancia escrita del hecho mediante el acta inicial en la que se haga constar el desarrollo de la visita. Las reglas para elaborar el acta se encuentran previstas en el art 46 del código y su importancia es crucial para asegurar no solamente el buen desarrollo de ésta, sino también para garantizar diversos derechos al visitado. Finalmente, la fracc IV prevé un supuesto clave para asegurar la eficiencia en el desarrollo de las facultades de comprobación. El auxilio de otras autoridades fiscales es un supuesto que se presenta —por ejemplo— cuando una autoridad considera necesaria la realización de una compulsa con un tercero

que no tiene domicilio fiscal dentro de su jurisdicción territorial. De no tener esta facultad de auxilio, el éxito de la facultad fiscalizadora sería poco alentador.

Las obligaciones de los contribuyentes sujetos a una visita domiciliaria se establecen en el art 45 del CFF:

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 visitantes designados por las autoridades fiscales el acceso al lugar o lugares objeto de la misma, así como a mantener a su disposición la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales de los que los visitantes 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, estados de cuentas bancarias, 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 el Servicio de Administración Tributaria 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, así como entregar a la autoridad los archivos electrónicos en donde conste dicha contabilidad.

En el caso de que los visitantes obtengan copias certificadas de la contabilidad 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 visitantes 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.

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido que este artículo, al obligar a que los contribuyentes sujetos a una visita domiciliaria permitan el acceso de los visitantes al lugar o lugares objeto de aquélla, no viola el principio de seguridad jurídica contenido en el art 16 de la CPEUM, pues no implica la práctica de actos que van más allá del objeto de la visita, pues establece con precisión los elementos que podrán ser motivo de la inspección, al señalar que el visitado debe mantener a disposición de aquéllos la contabilidad y demás papeles que acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales.⁵

⁵ Véase *Visita domiciliaria*. El artículo 45 del *Código Fiscal de la Federación*, al establecer como obligación del contribuyente que permita el acceso al lugar o lugares objeto de aquélla a los visitantes designados, no viola el principio de seguridad jurídica. Tesis aislada 2002938 [2a. XI/2013 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro XVII, febrero de 2013, t 2, p 1170.

Como se señaló, el art 46 del *CFF* regula ciertas reglas formales que se deben observar una vez que la visita se inicia, se desarrolla y eventualmente concluye. De manera particular, el numeral aludido señala la obligación que tienen las autoridades administrativas de hacer constar en un documento al cual el código llama *acta de visita* los hechos u omisiones observados y que hayan sido conocidos por los visitantes (fracc I). Es importante señalar que el acta no es un documento que determine la obligación fiscal por sí mismo, pues éste tiene el propósito de conocer el estado que guarda la contabilidad, los comprobantes fiscales o los medios de comprobación indirecta, como la compulsa con un tercero, que la autoridad estime necesarios para conocer la situación fiscal del visitado.⁶

Conforme al texto del art 46, el acta de visita tiene tres momentos claramente diferenciados: el inicio, el desarrollo y la conclusión, los cuales se identifican como *acta inicial*, *actas parciales* o *complementarias* y el *acta final*. Tanto el acta inicial como el acta final deben ser notificadas de manera personal al visitado.⁷ En el caso de las actas parciales, la fracc IV señala lo siguiente:

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.

El propósito de las actas parciales es hacer constar las cuestiones que se adviertan durante el desarrollo de la visita y se consideren relevantes para evaluar después el resultado de ésta. No existe un número máximo de actas parciales ni de folios que el acta deba tener, pues su extensión depende del desarrollo de la visita; sin embargo, es importante destacar que las actas parciales realmente contienen la esencia del procedimiento de verificación pues en ellas se señalan cuestiones tan primordiales como cuáles fueron los documentos revisados, si éstos los entregó de manera completa y oportuna el visitado, si existen documentos que no se hubiesen conocido o presentado y, sobre todo, la congruencia que tienen para las autoridades los instrumentos revisados con la contabilidad del contribuyente, es decir, si son idóneos, si contienen requisitos fiscales, si han sido registrados correctamente en la contabilidad del visitado o si corresponden a las operaciones que amparan.

⁶ De acuerdo con la tesis aislada **Visita domiciliaria. Los auditores no determinan en definitiva la situación fiscal del sujeto visitado**, el Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha señalado que el personal que practica la visita actúa como auxiliar de las autoridades fiscales y no decide en definitiva sobre la situación fiscal del sujeto visitado. Puede ser consultada en el núm de registro **200056** [P. CXXVIII/96], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t IV, octubre de 1996, p 190.

⁷ Por cuanto hace al contenido del acta inicial, los arts 43 y 44 fraccs II y III del *CFF* denotan esta formalidad a cargo de las autoridades administrativas. Por su parte, la fracc VI del art 46 establece de manera expresa la obligación de hacer saber personalmente el contenido del acta final al contribuyente visitado.

Por lo anterior, es importante destacar que cuando, a su juicio, las autoridades detecten durante la visita posibles irregularidades en las cuales hubiese incurrido el visitado, antes de concluir la deben hacer del conocimiento de éste el contenido de aquéllas, a efecto de que el particular presente los documentos que considere idóneos para desvirtuar las apreciaciones de las autoridades, según dispone el párr segundo de la fracc IV, al señalar:

Cuando en el desarrollo de una visita las autoridades fiscales conozcan hechos u omisiones que puedan entrañar 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 veinte días, durante los cuales el contribuyente podrá presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones, así como optar por corregir su situación fiscal. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o fracción de éste, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.

Aun cuando el contenido de las actas parciales no requiere ser notificado personalmente al visitado, es práctica común que cuando en el desarrollo de la visita se observaron posibles irregularidades a cargo del particular, la última acta final cumpla con esta formalidad a fin de evitar que los particulares aleguen en el futuro no tener conocimiento previo de ella y pudieran en consecuencia impugnar el desarrollo de la visita por un descuido formal de la autoridad. La notificación tiene el propósito de dejar constancia de que el visitado tuvo el derecho a presentar la documentación que considerara necesaria dentro de los veinte días siguientes a la notificación de ésta.

La SCJN ha determinado en diversas ejecutorias que las actas levantadas en el desarrollo de la visita domiciliaria son actos instrumentales que, por regla general, no deben estar fundados ni motivados, ya que son elaborados por los inspectores o visitadores, quienes no ejercen facultades para resolver la situación fiscal del contribuyente.⁸

Finalmente, el CFF prevé en el art 46-A los plazos máximos para concluir la visita domiciliaria y los supuestos en que ocurre la suspensión de los mismos.

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 doce meses, contado a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación, salvo tratándose de:*

⁸ Véase **Visita domiciliaria**. El artículo 46 del Código Fiscal de la Federación no vulnera el principio de igualdad por no exigir fundamentar y motivar las actas levantadas durante el desarrollo de esa facultad de comprobación. Tesis aislada 2014810 [2a. CXVI/2017 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 45, agosto de 2017, t II, p 1247.

- A. *Contribuyentes que integran el sistema financiero, así como de aquellos que opten por aplicar el régimen previsto en el Título II, Capítulo VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En estos casos, el plazo será de dieciocho meses contado a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.*
- B. *Contribuyentes respecto de los cuales la autoridad fiscal o aduanera solicite información a autoridades fiscales o aduaneras de otro país o esté ejerciendo sus facultades para verificar el cumplimiento de las obligaciones establecidas en los artículos 76, fracción IX, 179 y 180 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, o cuando la autoridad aduanera esté llevando a cabo la verificación de origen a exportadores o productores de otros países, de conformidad con los tratados internacionales celebrados por México. En estos casos, el plazo será de dos años contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de las facultades de comprobación.*

Los plazos para concluir las visitas domiciliarias o las revisiones de gabinete a que se refiere el primer párrafo de este artículo se suspenderán en los casos de:

- I. *Huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine la huelga.*
- II. *Fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.*
- III. *Cuando el contribuyente desocupe su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando no se le localice en el que haya señalado, hasta que se le localice.*
- IV. *Cuando el contribuyente no atienda el requerimiento de datos, informes o documentos solicitados por las autoridades fiscales para verificar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, durante el periodo que transcurra entre el día del vencimiento del plazo otorgado en el requerimiento y hasta el día en que conteste o atienda el requerimiento, sin que la suspensión pueda exceder de seis meses. En el caso de dos o más solicitudes de información, se sumarán los distintos periodos de suspensión y en ningún caso el periodo de suspensión podrá exceder de un año.*
- V. *Tratándose de la fracción VIII del artículo anterior, el plazo se suspenderá a partir de que la autoridad informe al contribuyente la reposición del procedimiento.*

Dicha suspensión no podrá exceder de un plazo de dos meses contados a partir de que la autoridad notifique al contribuyente la reposición del procedimiento.

- VI. *Cuando la autoridad se vea impedida para continuar el ejercicio de sus facultades de comprobación por caso fortuito o fuerza mayor, hasta que la causa desaparezca, lo cual se deberá publicar en el Diario Oficial de la Federación y en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.*

Si durante el plazo para concluir la visita domiciliaria o la revisión de la contabilidad del contribuyente en las oficinas de las propias autoridades, 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 resolución definitiva de los mismos.

Cuando las autoridades no levanten el acta final de 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 se derivaron durante dicha visita o revisión.

Es importante apuntar que dichos plazos son fatales y que las autoridades actuantes en la visita en ninguna circunstancia podrían extenderlos más allá de lo que señala el art 46-A.⁹ En este sentido, al ser un mandato de cumplimiento estricto a cargo de las autoridades existen tres escenarios posibles:

- a) La terminación *expresa*: supuesto que ocurre cuando la autoridad fiscal notifica el contenido del acta final de auditoría al visitado dentro de los plazos previstos en el art 46-A.
- b) La terminación *ficta*: supuesto que se actualizará si, una vez transcurridos los plazos previstos en el numeral analizado, la autoridad omite notificar el contenido del acta final.
- c) La terminación *anticipada*: prevista en el art 47 del CFF, que se presenta cuando el contribuyente ha dictaminado sus estados financieros para efectos fiscales y tiene el derecho a que sea primero confrontado el auditor que elaboró este antes que el contribuyente.

Acerca del inc c), conviene precisar que si bien el art 47 establece la conclusión anticipada de la visita domiciliaria cuando el visitado opte por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, esta figura no se presenta cuando —a juicio de la autoridad fiscal— la información proporcionada por el contador público que haya dictaminado no sea suficiente para conocer la situación fiscal del contribuyente, o cuando no se presente dentro de los plazos previsto en el código, o cuando en el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades, que tengan implicaciones fiscales, o cuando el dictamen se presente fuera de los plazos previstos en el código. En la sección 7.6 de esta unidad se aborda con mayor detalle dicho tema, por lo que se recomienda al lector remitirse a él para mayor detalle.

Finalmente, por cuanto hace a las causas de suspensión del plazo de conclusión de la visita es oportuno señalar que ésta debe entenderse de manera limitativa. Es decir, si no se presenta alguno de los supuestos señalados en el art 46-A, el ejercicio fiscalizador debe continuar sin interrupción. No obstante, vale la pena decir que la Segunda Sala de la SCJN ha establecido en la jurisprudencia 2a/J/83/2013 correspondiente a la Décima Época que la imposibilidad de concluir el ejercicio de comprobación no impide a la autoridad continuar ejerciendo sus facultades de comprobación.¹⁰

⁹ Véase **Visita domiciliaria. Forma de computar el plazo máximo para su conclusión, previsto en el artículo 46-a del Código Fiscal de la Federación**. Tesis aislada 2011 427 [IV.2o.A.117 A (10a.)], 10a época, TCC, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 29, abril de 2016, t III, p 2620.

¹⁰ Véase **Visita domiciliaria o revisión de gabinete. La suspensión del plazo para concluirla en los supuestos del artículo 46-A del Código Fiscal de la Federación no impide a la autoridad fiscal continuar ejerciendo sus facultades de comprobación**. Jurisprudencia 2004 136 [2a./J. 83/2013 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro XXII, julio de 2013, t 1, p 1104.

7.2 Revisión de gabinete

La revisión de gabinete, también conocida como *revisión de escritorio*, es otra facultad de verificación directa que puede ejercer la autoridad fiscal y se encuentra prevista en el art 42 fracc II del CFF.¹¹ En términos generales, consiste en requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para que exhiban —generalmente en las oficinas de las autoridades fiscales—, la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo la revisión de éstos. Su regulación específica se encuentra en el art 48 del CFF.

El procedimiento se inicia con la notificación de la orden de requerimiento de información, la cual debe realizarse conforme a los lineamientos que señala el art 134 del CFF (fracc I del art 48), por lo cual el notificador se apersonará en el domicilio señalado en la orden y solicitará la presencia de la persona visitada o de su representante legal. En caso de que se encuentre a la persona visitada o al representante legal, notificará la orden de revisión; en caso contrario, dejará citatorio a efecto de que el visitado o su representante legal se hallen en el domicilio a hora determinada del día siguiente, con el apercibimiento de que si no se encuentran, la diligencia se entenderá con quien esté en el domicilio (art 137, CFF). De igual forma, la notificación de la orden se puede realizar en las oficinas de las autoridades fiscales, si las personas a quienes debe notificarse se presentan ante ellas (art 136, CFF).

Como sucede con la visita en el domicilio fiscal, el requerimiento de información debe observar los requisitos que prevé la Constitución en sus arts 14 y 16, así como los que establece el art 38 del CFF.¹² La revisión de gabinete se puede llevar a cabo en diversos sitios que la fracc II del art 42 menciona, aun cuando la práctica común es que se lleve a cabo en las oficinas de las autoridades fiscales. De ahí la importancia de especificar en la orden de inicio el lugar donde la información requerida debe ser entregada por el particular a las autoridades, ya que ésta ha de limitarse a la presentación de informes, datos, documentos o contabilidad del contribuyente, que deben estar delimitados claramente en la orden de revisión, según establece el primer párr del art 48.

¹¹ La fracc II del art 42 señala como facultad de las autoridades fiscales: requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros con ellos relacionados, para que exhiban en su domicilio, establecimientos, en las oficinas de las propias autoridades o dentro del buzón tributario —dependiendo de la forma en que se efectuó el requerimiento— la contabilidad, así como que proporcionen los datos, otros documentos o informes que se les requieran a efecto de llevar a cabo su revisión.

¹² La orden que da inicio a la revisión de gabinete debe contener el lugar y el plazo en el que se proporcionará la información y documentación solicitada por la autoridad, la cual debe ser presentada por el propio contribuyente o su representante legal. Cabe indicar que la autoridad revisora podrá solicitar al contribuyente, previa notificación de un oficio, información adicional relacionada con el objeto de la revisión, la cual deberá ser proporcionada en un plazo de tres días.

De acuerdo con el art 46-A del *CFF*, numeral que también se aplica a este ejercicio de comprobación, las autoridades fiscales *deberán concluir la revisión de la contabilidad de los contribuyentes que se efectúe en las oficinas de las propias autoridades*, dentro de un plazo máximo de doce meses contado a partir de que se notifique a aquéllos el inicio de las facultades de comprobación, con las salvedades que prescribe dicho artículo. Derivados de la revisión, la autoridad puede emitir alguno de los siguientes documentos:

- Oficio de conclusión de la revisión de gabinete cuando no hubiere observaciones (art 48, fracc V).
- 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 (art 48, fracc IV, *CFF*).¹³

En el caso de la notificación del oficio de observaciones, el particular cuenta con un plazo de veinte días contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del oficio de observaciones, para presentar los documentos, libros o registros que desvirtúen los hechos u omisiones asentados en él, así como para optar por corregir su situación fiscal. En caso de no presentar documentación comprobatoria que desvirtúe los hechos consignados en el oficio de observaciones, se tendrán por consentidos los hechos u omisiones consignados en él.

Por último, cuando el contribuyente no corrija 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 o aprovechamientos omitidos, la cual se le notificará mediante una resolución definitiva, en la que se determinarán los créditos fiscales a cargo del particular dentro de los seis meses siguientes contados a partir de la fecha en que fenezcan los plazos establecidos las fraccs VI y VII del art 48 del *CFF* (véase el texto del art 50, *CFF*).

7.3 Compulsa a tercero

Entre las facultades de comprobación de la autoridad fiscal existe un método práctico de revisión y prueba de los informes y documentos que exhiben los contribuyentes, método conocido como *compulsa*, que consiste básicamente en cotejar

¹³ La Segunda Sala de la SCJN ha establecido en la tesis 18/2011 que el oficio de observaciones tiene el carácter de un acto de autoridad al señalar: **Revisión de gabinete. El oficio de observaciones emitido dentro de dicho procedimiento debe cumplir con las garantías de fundamentación y motivación.** Véase Jurisprudencia **161 193** [2a./J. 18/2011], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXXIV, agosto de 2011, p 383.

documentos e informes del contribuyente contra los que exhiben los terceros. Por tanto, “compulsa es el examen de dos o más documentos, comparándolos entre sí”.¹⁴ En materia fiscal es un método indirecto de revisión usado por la autoridad, cuyo objetivo principal es obtener certeza sobre la veracidad de la información y la autenticidad de los documentos que exhibe el contribuyente; de esta forma, constituye un medio de suma importancia para la autoridad cuando ejerce facultades de comprobación. Es decir, la compulsa es el procedimiento de solicitar y utilizar datos e información de terceros relacionados con los contribuyentes a fin de establecer si se han cumplido las disposiciones fiscales.¹⁵

De ahí que el valor probatorio que ameritan los datos y la información obtenidos de terceros por medio de las compulsas es pleno, si la presunción de legalidad de que se encuentran investidos dichos informes no la desvirtúan los contribuyentes.¹⁶

Las compulsas a terceros están reguladas, en cuanto a los aspectos de procedimiento, de manera conjunta con las revisiones de gabinete en el art 48, fraccs IV y VI del *CFF*, que en la parte relativa establece:

Artículo 48. *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:*

[...]

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, quien podrá ser notificado de conformidad con lo establecido en el artículo 134 de este código.*

[...]

VI. *El oficio de observaciones a que se refiere la fracción IV de este artículo se notificará cumpliendo con lo señalado en la fracción I de este artículo y en el lugar especificado en esta última fracción citada. El contribuyente o el responsable solidario contará con un plazo de veinte días, contados a partir del día siguiente al en que surta efectos la notificación del 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. Cuando se trate de más de un ejercicio revisado o cuando la revisión abarque además de uno o varios ejercicios revisados, fracciones de otro ejercicio, se ampliará el plazo por quince días más, siempre que el contribuyente presente aviso dentro del plazo inicial de veinte días.*

[...]

¹⁴ Rafael De Pina Vara (2006), *Diccionario de derecho*, 35a ed, México, Editorial Porrúa, p 176.

¹⁵ Véase **Auditoría fiscal. Compulsa a terceros en. Valor probatorio.** Tesis aislada 902 437 [872], 8a época, TCC, *Apéndice 2000*, t III, P.R. p 758.

¹⁶ Ídem.

Sin embargo, este método indirecto de revisión se encuentra también implícito en distintos artículos del *CFF*. A continuación, se transcriben algunos de ellos:

Artículo 51.

[...]

Cuando las autoridades fiscales conozcan de terceros, hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las obligaciones fiscales de un contribuyente o responsable solidario sujeto a las facultades de comprobación a que se refiere el artículo 48, le darán a conocer a éste el resultado de aquella actuación mediante oficio de observaciones, para que pueda presentar documentación a fin de desvirtuar los hechos consignados en el mismo, dentro de los plazos a que se refiere la fracción VI del citado artículo 48.

Artículo 62. *Para comprobar los ingresos, así como el valor de los actos o actividades de los contribuyentes, las autoridades fiscales presumirán, salvo prueba en contrario, que la información o documentos de terceros relacionados con el contribuyente corresponden a operaciones realizadas por éste cuando:*

- I. *Se refieran al contribuyente designado por su nombre, denominación o razón social.*
- II. *Señalen como lugar para la entrega o recibo de bienes o prestación de servicios, relacionados con las actividades del contribuyente, cualquiera de sus establecimientos, aun cuando exprese el nombre, denominación o razón social de un tercero, real o ficticio.*
- III. *Señalen el nombre o domicilio de un tercero, real o ficticio, si se comprueba que el contribuyente entrega o recibe bienes o servicios a ese nombre o en ese domicilio.*
- IV. *Se refieran a cobros o pagos efectuados por el contribuyente o por su cuenta por persona interpósita o ficticia.*

7.4 Revisión de expedición de comprobantes fiscales

La visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales tiene su fundamento en el art 42, fracc V, inc a), del *CFF*, que 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, podrán practicar visitas domiciliarias a fin de verificar el cumplimiento de obligaciones en materia de la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet y de presentación de solicitudes o avisos en materia del registro federal de contribuyentes.

La facultad de verificar el cumplimiento de dichas obligaciones lleva inmersa la de revisar la documentación de la que se desprenda si éstas se han cumplido o no y, por tanto, la de requerir dicha documentación, así como los datos e informes necesarios a la persona con quien se entienda la diligencia, a fin de llevar a cabo

el objeto de la visita.¹⁷ Las reglas específicas para la revisión de comprobantes fiscales que nos ocupa se establecen en el art 49 del mismo *CFF* que a la letra dice:

Artículo 49. *Para los efectos de lo dispuesto por la fracción V del artículo 42 de este Código, las visitas domiciliarias se realizarán conforme a lo siguiente:*

- I. *Se llevará a cabo en el domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos y semifijos en la vía pública de los contribuyentes, siempre que se encuentren abiertos al público en general, donde se realicen enajenaciones, presten servicios o contraten el uso o goce temporal de bienes, así como en los lugares donde se almacenen las mercancías o en donde se realicen las actividades relacionadas con las concesiones o autorizaciones o de cualquier padrón o registro en materia aduanera.*
- II. *Al presentarse los visitantes al lugar en donde deba practicarse la diligencia, entregarán la orden de verificación al visitado, a su representante legal, al encargado o a quien se encuentre al frente del lugar visitado, indistintamente, y con dicha persona se entenderá la visita de inspección.*
- III. *Los visitantes 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 visitantes 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 se levantará acta en la que se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitantes, 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 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 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.*
- VI. *Si con motivo de la visita domiciliaria a que se refiere este artículo las autoridades conocieron incumplimientos a las disposiciones fiscales, se procederá a la formulación de la resolución correspondiente. Previamente se deberá conceder al contribuyente un plazo de tres días hábiles para desvirtuar la comisión de la infracción, presentando las pruebas y formulando los alegatos correspondientes. Si se observa que el visitado no se encuentra inscrito en el registro federal de contribuyentes, la autoridad requerirá los datos necesarios para su inscripción, sin perjuicio de las sanciones y demás consecuencias legales derivadas de dicha omisión.*

La resolución a que se refiere el párrafo anterior deberá emitirse en un plazo que no excederá de seis meses, contados a partir del vencimiento del plazo señalado en el párrafo que antecede.

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito estableció que en el acta levantada con motivo de una visita domiciliaria

¹⁷ Jurisprudencia **168 299** [2a./J. 174/2008], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXVIII, diciembre de 2008, p 280.

para verificar la expedición de comprobantes fiscales se deben hacer constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, referentes a la expedición de comprobantes fiscales. Por tanto, resulta ilegal la diligencia en la cual se omite asentar circunstanciadamente los hechos u omisiones con los que se demuestre cómo se practicó la visita. La tesis aplicable es la siguiente:

Visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales. Requisitos de legalidad que debe reunir el acta relativa. Del artículo 49, fracción IV, del *Código Fiscal de la Federación* se desprende que en el acta que se levante con motivo de una visita domiciliaria para verificar la expedición de comprobantes fiscales, se harán constar en forma circunstanciada los hechos u omisiones conocidos por los visitadores, referentes a la expedición de comprobantes fiscales, en los términos del código tributario federal y su reglamento o, en su caso, las irregularidades detectadas durante la inspección, es decir, se deberán asentar los pormenores de los hechos u omisiones generadores de la infracción que se imputa al contribuyente, relacionados con la operación que efectuó éste y de cuya realización hace depender la autoridad fiscal la sanción respectiva, como podrían ser las particularidades por las que se supo que al expedir los comprobantes fiscales, el contribuyente dejó de cumplir alguno o algunos de sus requisitos legales; lo anterior es indispensable a fin de justificar la manera en que la visita se llevó a cabo y, de ese modo, estar en aptitud de constatar si se ajusta o no a derecho. De ahí que sea ilegal la diligencia en que se omite asentar, circunstanciadamente, los hechos u omisiones con los que se demuestre cómo se practicó la visita, pues con ello se impediría al gobernado defenderse de los eventos fácticos en los que pudiera fincarse una sanción por infringir disposiciones fiscales, ya que no estaría en condiciones de combatir situaciones imprecisas y, por ende, de ofrecer las pruebas para acreditar que la visita domiciliaria contraría lo que establece la ley.¹⁸

Revisión electrónica

Como parte del uso de los medios electrónicos en los diversos procesos de cumplimiento de obligaciones fiscales, a partir de 2017 las autoridades fiscales han comenzado a poner en operación un procedimiento de revisión directa respecto a la situación fiscal de los particulares previsto en la fracc IX del art 42 del *CFF* y desarrollado en el art 53-B, conocido como *revisión electrónica*, el cual se realiza íntegramente a través de medios electrónicos y con apoyo en el uso del buzón tributario.¹⁹

¹⁸ Tesis aislada **187 648** [VI.2o.A.31 A], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XV, febrero de 2002, p 959.

¹⁹ La tesis de jurisprudencia 159/2016 sostenida por la 2a Sala de la SCJN bajo el rubro **Revisión electrónica. El artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, al prever la notificación a través del buzón tributario de los actos susceptibles de impugnarse, no viola los derechos a la seguridad jurídica y de acceso efectivo a la justicia** ha validado el uso de medios electrónicos y la constitucionalidad de este procedimiento. Visible en la jurisprudencia **2012 936** [2a./J. 159/2016 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 35, octubre de 2016, t I, p 722.

De acuerdo con el art 53-B, la revisión electrónica se presenta cuando la autoridad fiscal advierte alguna irregularidad luego de haber revisado la contabilidad de los particulares y determina que éste le adeuda cierta cantidad de dinero por impuestos omitidos o indebidamente enterados (fracc I). El procedimiento comienza con una liquidación previa (fracc II), del adeudo que la autoridad considera a cargo del particular revisado que se notifica a éste por medios electrónicos.²⁰

Dicha liquidación provisional en primera instancia podrá verse como una opción de pago si el contribuyente acepta corregir su situación fiscal acorde con la propuesta de la autoridad; sin embargo, aquélla se convierte materialmente en un requerimiento formal, una vez que, al haberse otorgado al contribuyente la garantía de audiencia en el procedimiento de fiscalización respectivo o en el recurso de revocación, la autoridad hacendaria dicte una resolución definitiva en la cual califique los hechos u omisiones advertidos y determine el monto de las contribuciones omitidas. Por ello, el particular tendrá el derecho a ofrecer pruebas y desvirtuar la presunción formada por las autoridades fiscales a partir de la información que posea (fracc III). De no hacerlo así o de no ser suficientes las pruebas ofrecidas, la preliquidación se tornará en definitiva y podrá ser incluso exigida mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

Ciertamente, se está frente al inicio de la implementación de este tipo de procedimientos y es probable que en el futuro la legislación continúe ajustando su alcance y efecto a fin de garantizar verdadera eficiencia a las autoridades y seguridad jurídica al particular. Sin embargo, es claro que los contribuyentes debemos saber que el uso de medios tecnológicos será insustituible en el futuro inmediato. Ello obliga a tener mayor vigilancia de la contabilidad y a llevarla ordenada y correctamente, así como a asesorarse de forma adecuada en el manejo de tales instrumentos y utilizarlos con el mejor provecho de acuerdo con la ley.

7.5 Revisión de mercancías en transporte

De conformidad con lo dispuesto en el art 144, fracc XI de la *Ley Aduanera (LA)*, las autoridades aduaneras del país podrán verificar durante su transporte la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional, con el fin de cerciorarse del cumplimiento de las disposiciones le-

²⁰ La Segunda Sala de la SCJN así lo resolvió en la tesis 157/2016, bajo el rubro: **Revisión electrónica. El segundo párrafo de la fracción IV del artículo 53-B del Código Fiscal de la Federación, en tanto prevé la facultad conferida a la autoridad para hacer efectiva la cantidad determinada en la preliquidación, transgrede el derecho de audiencia.** Lo anterior, si bien no determina la inconstitucionalidad del procedimiento previsto en este artículo, sí lo hace respecto a la preliquidación del crédito que en él se establece. La tesis es visible en la jurisprudencia **2012938** [2a./J. 157/2016 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 35, octubre de 2016, t I, p 725.

gales que regulan la entrada al país y la salida de éste de mercancías y de los medios en que se transportan o conducen, el despacho aduanero y los hechos o actos que deriven de éste o de dicha entrada o salida de mercancías. El precepto citado establece:

Artículo 144. *La Secretaría tendrá, además de las conferidas por el Código Fiscal de la Federación y por otras leyes, las siguientes facultades:*

[...]

- XI. *Verificar en forma exclusiva durante su transporte la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional, para lo cual podrá apoyarse en los sistemas, equipos tecnológicos, cualquier otro medio o servicio con que se cuente, incluso en el dictamen aduanero a que se refiere el artículo 43 de esta ley.*

[...]

La *Regla General de Comercio Exterior 2.4.8. (RGCE)* para 2017²¹ establece que cuando la autoridad aduanera, al practicar la inspección y vigilancia en el manejo, transporte o tenencia de las mercancías en los recintos fiscales y fiscalizados, detecte mercancías cuya importación esté prohibida o sea objeto de ilícitos contemplados por leyes distintas de las fiscales, deberá hacerlo del conocimiento de las autoridades competentes a efecto de que ejerzan sus atribuciones de manera coordinada.

De esta forma, el art 46 de la *LA* dispone que cuando las autoridades aduaneras —con motivo de la revisión de las declaraciones electrónicas efectuadas y de los documentos electrónicos o digitales transmitidos y presentados ante ellas, del reconocimiento aduanero, de la inspección o de la verificación de mercancías en transporte— tengan conocimiento de cualquier irregularidad, ésta se hará constar en documento que para el efecto se levante, de conformidad con el procedimiento que corresponda, en los términos de los arts 150 a 153 de esta ley. Es decir, uno de los supuestos que actualiza el procedimiento administrativo en materia aduanera regulado por los arts 150 y 153 de la ley de la materia, es precisamente cuando de la verificación de mercancías la autoridad aduanera tenga conocimiento de cualquier irregularidad que para tal efecto, se debe seguir el procedimiento establecido en los preceptos citados.

Procedimiento administrativo en materia aduanera

El procedimiento administrativo en materia aduanera se sigue cuando en el caso de fiscalización a un contribuyente, la gravedad de la irregularidad detectada amerite el embargo precautorio de las mercancías objeto de la revisión, el cual puede iniciarse a partir de los supuestos siguientes:

²¹ Publicada en el *DOF* el 27 de enero de 2017.

- a) *Reconocimiento aduanero*: consiste en el examen de las mercancías, así como de sus muestras que lleven a cabo las autoridades para allegarse de elementos que ayuden a cerciorarse de la veracidad de lo declarado ante la autoridad aduanera, así como del cumplimiento de las disposiciones que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional. De conformidad con el art 2, fracc XV de la LA, éste se realiza cuando el mecanismo de selección automatizado lo determine, una vez elaborado el pedimento y efectuado el pago de las contribuciones y cuotas compensatorias determinadas por el interesado, en cuyo caso se presentarán las mercancías con el pedimento o aviso consolidado, ante la autoridad aduanera.
- b) *Inspección o verificación de mercancías en transporte*: se entiende que es la facultad de comprobación a cargo de la autoridad, a fin de revisar si las mercancías, es decir, los productos, artículos, efectos y cualesquier otros bienes, aun cuando las leyes los consideren inalienables o irreductibles a propiedad particular (art 2, fracc III de la LA), se encuentran legalmente en territorio nacional, para lo cual el documento idóneo para acreditar la estancia lícita de éstas es el pedimento, o sea, una declaración fiscal en documento electrónico, generada y transmitida respecto al cumplimiento de los ordenamientos que gravan y regulan la entrada o salida de mercancías del territorio nacional, en la cual se contiene la información relativa a las mercancías, el tráfico y el régimen aduanero al que se destinan, y los demás datos exigidos para cumplir con las formalidades de su entrada o salida del país, así como la exigida conforme a las disposiciones aplicables. Dicha revisión se realiza en el trayecto de dichas mercancías de comercio exterior, no al momento de activar el mecanismo de selección automatizada, dentro de algún recinto fiscal o fiscalizado, sino en el acto de ser objeto de transportación vía terrestre (carretero, ferroviario o pedestre), marítimo, aéreo e incluso pluvial.

Tal embargo precautorio se caracteriza porque, además de trabarlo sobre las mercancías de comercio exterior, se extiende a los medios de transporte que las conducían, con base en lo preceptuado en el art 60 de la LA, el cual se transcribe a continuación para pronta referencia:

Artículo 60. *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 esta ley, 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 mencionadas en el artículo 1o de esta ley.

Dicho dispositivo establece la figura de la *prenda aduanera*, es decir, la autoridad tiene el derecho a solventar el pago de la contribución a cargo del usuario del comercio exterior omiso, con las mercancías e incluso con los medios en los cuales se transportaban.

c) *Ejercicio de otras facultades de comprobación:*

Legislativas	
CFF	LA
42	143
	Adicionales a las conferidas en otras leyes:
	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
	144
	Facultades de comprobación adicionales a las establecidas en el CFF
II. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos para que exhiban en su domicilio, establecimientos o en las oficinas de las autoridades, a efecto de llevar a cabo su revisión, la contabilidad...	III. 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
VII. Recabar de los funcionarios y empleados públicos y de los fedatarios, los informes y datos que posean con motivo de sus funciones	IV. Recabar de los funcionarios públicos, fedatarios y autoridades extranjeras los datos y documentos que posean con motivo de sus funciones...

continúa

Legislativas (continuación)

CFF	LA
VI. Practicar u ordenar se practique avalúo o verificación física de toda clase de bienes, incluso durante su transporte I. Rectificar los errores aritméticos, omisiones u otros que aparezcan en las declaraciones, solicitudes o avisos... VIII. Allegarse las pruebas necesarias para formular la denuncia, querella o declaratoria al Ministerio Público para que ejercite la acción penal por la posible comisión de delitos fiscales...	VI. Practicar el reconocimiento aduanero de las mercancías de importación o exportación en los recintos fiscales y fiscalizados o, a petición del contribuyente... XI. Verificar en forma exclusiva durante su transporte la legal importación o tenencia de mercancías de procedencia extranjera en todo el territorio nacional... XII. 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... XVI. Comprobar la comisión de infracciones e imponer las sanciones que correspondan

Es importante mencionar que el art 151 de la *LA* establece los casos en que las autoridades aduaneras, si encuentran irregularidades en las mercancías objeto de la revisión, procederán al embargo precautorio de las mismas y de los medios en que se transporten. El inicio de este procedimiento debe constar en un acta denominada *de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera*, en términos del art 150 de la *LA*, en la que deben asentarse los datos que el numeral señala, levantarse ante dos testigos y entregarse en copia al interesado, momento en el cual debe considerarse notificado.²²

El artículo en comento señala lo siguiente:

Artículo 150. *Las autoridades aduaneras levantarán el acta de inicio del procedimiento administrativo en materia aduanera, cuando con motivo del reconocimiento aduanero, de la verificación de mercancías en transporte o por el ejercicio de las facultades de comprobación, embarguen precautoriamente mercancías en los términos previstos por esta ley.*

²² Tesis aislada **2003 352** [1a. CXII/2013 (10a.)], 10a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro XIX, abril de 2013, t 1, p 969.

En dicha acta se deberá hacer constar:

- I. La identificación de la autoridad que practica la diligencia.
- II. Los hechos y circunstancias que motivan el inicio del procedimiento.
- III. La descripción, naturaleza y demás características de las mercancías.
- IV. La toma de muestras de las mercancías, en su caso, y otros elementos probatorios necesarios para dictar la resolución correspondiente.

Deberá requerirse al interesado para que designe dos testigos y señale domicilio para oír y recibir notificaciones dentro de la circunscripción territorial de la autoridad competente para tramitar y resolver el procedimiento correspondiente, salvo que se trate de pasajeros, en cuyo caso podrán señalar un domicilio fuera de dicha circunscripción.

Se apercibirá al interesado de que si los testigos no son designados o los designados no aceptan fungir como tales, quien practique la diligencia los designará; que de no señalar el domicilio, de señalar uno que no le corresponda a él o a su representante, de desocupar el domicilio señalado sin aviso a la autoridad competente o señalando un nuevo domicilio que no le corresponda a él o a su representante, de desaparecer después de iniciadas las facultades de comprobación o de oponerse a las diligencias de notificación de los actos relacionados con el procedimiento, negándose a firmar las actas que al efecto se levanten, las notificaciones que fueren personales se efectuarán por estrados, siempre que, en este último caso y tratándose del reconocimiento aduanero o de la verificación de mercancías en transporte, se cuente con visto bueno del administrador de la aduana.

Dicha acta deberá señalar que el interesado cuenta con un plazo de diez días hábiles, contados a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación, a fin de ofrecer las pruebas y formular los alegatos que a su derecho convenga.

Cuando el embargo precautorio se genere con motivo de una inexacta clasificación arancelaria podrá ofrecerse, dentro del plazo señalado, la celebración de una junta técnica consultiva para definir si es correcta o no la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento; dicha junta deberá realizarse dentro de los tres días hábiles siguientes a su ofrecimiento. En caso de ser correcta la clasificación arancelaria manifestada en el pedimento, la autoridad aduanera que inició el procedimiento acordará el levantamiento del embargo y la entrega de las mercancías, dejando sin efectos el mismo; en caso contrario, el procedimiento continuará su curso legal. Lo dispuesto en este párrafo no constituye instancia.

La autoridad que levante el acta respectiva deberá entregar al interesado copia del acta de inicio del procedimiento, momento en el cual se considerará notificado.

El art 153 de la LA, es el precepto legal que establece la forma como debe desarrollarse el procedimiento administrativo en materia aduanera. Este numeral dispone que dentro de los diez días siguientes a aquel en el cual surta efectos la notificación del acta a que hace referencia el art 150 de la ley de la materia, el interesado deberá ofrecer por escrito las pruebas y alegatos que a su derecho convenga ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta. Ahora bien, cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país o que desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado correctamente, la autoridad que levantó el acta de inicio del procedimiento

administrativo en materia aduanera dictará de inmediato la resolución. Por el contrario, si no presenta las pruebas o éstas no desvirtúan los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán dictar resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquel en el cual se encuentre debidamente integrado el expediente.²³

Enseguida se transcribe el art 153 para una mejor apreciación:

Artículo 153. *El interesado deberá ofrecer por escrito las pruebas y alegatos que a su derecho convenga, ante la autoridad aduanera que hubiera levantado el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley, dentro de los diez días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación de dicha 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. Tratándose de la valoración de los documentos con los que se pretenda comprobar la legal estancia o tenencia de las mercancías, cuando la información en ellos contenida deba transmitirse en el sistema electrónico aduanero previsto en los artículos 36 y 36-A de esta ley para su despacho, se dará pleno valor probatorio a la información transmitida.*

Cuando el interesado presente pruebas documentales que acrediten la legal estancia o tenencia de las mercancías en el país, desvirtúen los supuestos por los cuales fueron objeto de embargo precautorio o acrediten que el valor declarado fue determinado de conformidad con el Título III, Capítulo III, Sección Primera de esta ley en los casos a que se refiere el artículo 151, fracción VII de esta ley, la autoridad que levantó el acta a que se refiere el artículo 150 de esta ley dictará de inmediato la resolución, sin que en estos casos se impongan sanciones; de existir mercancías embargadas, se ordenará su devolución. Cuando el interesado no presente las pruebas o éstas no desvirtúen los supuestos por los cuales se embargó precautoriamente la mercancía, las autoridades aduaneras deberán dictar resolución definitiva en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente a aquel en que se encuentre debidamente integrado el expediente. Se entiende que el expediente se encuentra debidamente integrado cuando hayan vencido los plazos para la presentación de todos los escritos de pruebas y alegatos o, en caso de resultar procedente, la autoridad encargada de emitir la resolución haya llevado a cabo las diligencias necesarias para el desahogo de las pruebas ofrecidas por los promoventes. De no emitirse la resolución definitiva en el término de referencia, quedarán sin efectos las actuaciones de la autoridad que dieron inicio al procedimiento.

Tratándose de mercancías excedentes o no declaradas embargadas a maquiladoras y empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía, cuando dentro de los diez días siguientes a la notificación del acta a que se refiere este artículo el interesado presente escrito en el que manifieste su consentimiento con el contenido del acta, la autoridad aduanera que hubiera iniciado el procedimiento podrá emitir una resolución provisional en la que determine las contribuciones y cuotas compensatorias omitidas y las sanciones que procedan. Cuando el interesado en un plazo de cinco días a partir de que surta efectos la notificación de la resolución provisional acredite el pago de las contribuciones, accesorios y multas correspondientes y,

²³ Ídem.

en su caso, el cumplimiento de las regulaciones y restricciones no arancelarias, la autoridad aduanera ordenará la devolución de las mercancías.

Es importante señalar que el citado artículo hace remisión expresa a los arts 123 y 130 del *CFF* en materia de ofrecimiento y valoración de las pruebas, por lo cual deberá estarse a lo que establecen estos artículos.

7.6 Dictamen contable

En términos generales, “un dictamen es una opinión o consejo que el perito en cualquier ciencia o arte formula, verbalmente o por escrito, acerca de una cuestión de su especialidad, previo requerimiento de las personas interesadas o de una autoridad de cualquier orden...”²⁴

El dictamen contable se efectúa sobre los estados financieros del contribuyente, entendido por estado financiero “el documento suscrito por una actividad económica en el cual se consignan datos valuados en unidades monetarias referentes a la obtención y aplicación de recursos materiales”.²⁵ Por tanto, “el dictamen contable o dictamen financiero es el documento que suscribe el contador público, sustentado en normas contables y referente a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros. Su objetivo es contar con una opinión profesional sobre dichos estados financieros”.²⁶

La revisión del dictamen contable es una de las facultades de comprobación que tiene la autoridad fiscal para verificar el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias por el contribuyente; su fundamento legal se encuentra previsto en el art 42, fracc IV. Dicho precepto señala que la autoridad fiscal estará facultada para 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 cualquier otro dictamen que tenga repercusión para efectos fiscales formulado por contador público y su relación con el cumplimiento de disposiciones fiscales.

Esta facultad de comprobación se encuentra regulada —además del artículo citado— en los arts 52, 52-A y 53-A del *CFF*, debido a que las autoridades tributarias, al estar facultadas para comprobar la certeza de la información contenida en los dictámenes de estados financieros realizados por contadores públicos autorizados, deben observar una serie de lineamientos al requerir a esos profesionales o

²⁴ Rafael De Pina Vara (2006), ob cit, p 248.

²⁵ Cfr Sonia Venegas Álvarez (2016), *Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, p 130.

²⁶ Ídem.

al contribuyente los datos y documentos para saber si se han cumplido o no las obligaciones tributarias.²⁷

La Primera Sala de la SCJN estableció al respecto que la revisión de los dictámenes de estados financieros formulados por contador público autorizado no es contraria al derecho fundamental de audiencia previsto en el art 14, segundo párr, de la *CPEUM*, pues en atención a las reglas a cuya observación están obligadas las autoridades administrativas, la Primera Sala concluyó que el ejercicio de la facultad de comprobación del dictamen de estados financieros formulados por contador público autorizado impone una obligación a los contribuyentes que no implica la privación definitiva, ni produce la disminución o menoscabo de alguno de sus derechos. Por ello, no constituye un acto privativo, sino de molestia, al restringir provisional o preventivamente un derecho con el fin de proteger determinados bienes jurídicos; además, dichos actos los autoriza el art 16 de la *CPEUM*, siempre y cuando los preceda un mandamiento escrito girado por autoridad competente, en el cual funde y motive la causa legal del procedimiento.²⁸

Por lo anterior, el art 52-A del *CFF* señala el procedimiento que debe seguir la autoridad para llevar a cabo esa revisión con el contador público que formuló el dictamen, estableciendo plazos, el orden en que han de hacerse las solicitudes y los casos de excepción para no observar ese orden, entre otros aspectos. Igualmente, cabe destacar que en su fracc I dispone expresamente que para esa revisión debe notificarse primero al contador público que haya formulado el dictamen la información que estime pertinente, así como la presentación de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada. Asimismo, dicha disposición establece en su fracc II que si la información y/o documentos requeridos no fueran suficientes a juicio de la autoridad fiscal para conocer la situación del contribuyente, o si no se presentaron dentro de los plazos que regula el art 53-A del referido código, o dicha información y documentos están incompletos, las autoridades fiscales podrán, a su juicio, ejercer de manera directa con el contribuyente sus facultades de comprobación.²⁹ A continuación se transcriben los arts 52-A y 53-A del *CFF*:

Artículo 52-A. *Cuando las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación revisen el dictamen y demás información a que se refiere este artículo y el reglamento de este código, estarán a lo siguiente:*

I. *Primeramente se requerirá al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:*

²⁷ Tesis aislada **160234** [1a. III/2012 (9a.)], 10a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro VI, marzo de 2012, t 1, p 276.

²⁸ Ídem.

²⁹ Tesis aislada **2005409** [1a. VI/2014 (10a.)], 10a época, 1a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 2, enero de 2014, t II, p 1121.

- a) *Cualquier información que conforme a este código y a su reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.*
- b) *La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.*
- c) *La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.*

La revisión a que se refiere esta fracción se llevará a cabo con el contador público que haya formulado el dictamen. Esta revisión no deberá exceder de un plazo de seis meses contados a partir de que se notifique al contador público la solicitud de información.

Cuando la autoridad, dentro del plazo mencionado, no requiera directamente al contribuyente la información a que se refiere el inciso c) de esta fracción o no ejerza directamente con el contribuyente las facultades a que se refiere la fracción II del presente artículo, no podrá volver a revisar el mismo dictamen, salvo cuando se revisen hechos diferentes de los ya revisados.

- II. *Habiéndose requerido al contador público que haya formulado el dictamen la información y los documentos a que se refiere la fracción anterior, después de haberlos recibido o si éstos no fueran suficientes a juicio de las autoridades fiscales para conocer la situación fiscal del contribuyente, o si éstos no se presentan dentro de los plazos que establece el artículo 53-A de este código, o dicha información y documentos son incompletos, las citadas autoridades podrán, a su juicio, ejercer directamente con el contribuyente sus facultades de comprobación.*
- III. *Las autoridades fiscales podrán, en cualquier tiempo, solicitar a los terceros relacionados con el contribuyente o responsables solidarios, la información y documentación para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y en los demás documentos, en cuyo caso, la solicitud respectiva se hará por escrito, notificando copia de la misma al contribuyente.*

La visita domiciliaria o el requerimiento de información que se realice a un contribuyente que dictamine sus estados financieros en los términos de este código, cuyo único propósito sea el obtener información relacionada con un tercero, no se considerará revisión de dictamen.

El plazo a que se refiere el segundo párrafo de la fracción I de este artículo es independiente del que se establece en el artículo 46-A de este código.

Las facultades de comprobación a que se refiere este artículo se podrán ejercer sin perjuicio de lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 42 de este código.

Para el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, no se deberá observar el orden establecido en este artículo cuando:

- a) *En el dictamen exista abstención de opinión, opinión negativa o salvedades que tengan implicaciones fiscales.*
- b) *En el caso de que se determinen diferencias de impuestos a pagar y éstos no se enteren de conformidad con lo dispuesto en el penúltimo párrafo del artículo 32-A de este código.*
- c) *El dictamen no surta efectos fiscales.*
- d) *El contador público que formule el dictamen no esté autorizado o su registro esté suspendido o cancelado.*

- e) *El contador público que formule el dictamen desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del reglamento de este código.*
- f) *El objeto de los actos de comprobación verse sobre contribuciones o aprovechamientos en materia de comercio exterior, clasificación arancelaria, cumplimiento de regulaciones o restricciones no arancelarias, la legal importación, estancia y tenencia de mercancías de procedencia extranjera en territorio nacional.*
- g) *El objeto de los actos de comprobación sea sobre los efectos de la desincorporación de sociedades o cuando la sociedad integradora deje de determinar su resultado fiscal integrado.*
- h) *Tratándose de la revisión de los conceptos modificados por el contribuyente, que origine la presentación de declaraciones complementarias posteriores a la emisión de dictamen del ejercicio al que correspondan las modificaciones.*
- i) *Se haya dejado sin efectos al contribuyente objeto de la revisión el certificado de sello digital para emitir comprobantes fiscales digitales por internet.*
- j) *Tratándose de las revisiones electrónicas a que se refiere la fracción IX del artículo 42 del presente código.*
- k) *Cuando habiendo ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A de este Código, el dictamen de los estados financieros se haya presentado en forma extemporánea.*
- l) *Por cada operación, no proporcionar la información a que se refiere el artículo 31-A de este código o proporcionarla incompleta, con errores, inconsistencias o en forma distinta de lo señalado en las disposiciones fiscales.*

Tratándose de la revisión de pagos provisionales o mensuales, sólo se aplicará el orden establecido en este artículo respecto de aquellos comprendidos en los periodos por los cuales ya se hubiera presentado el dictamen.

Artículo 53-A. *Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás información a que se refiere el artículo 52 de este código y soliciten al contador público registrado que lo hubiera formulado información o documentación, la misma se deberá presentar en los siguientes plazos:*

- I. *Seis días tratándose de papeles de trabajo elaborados con motivo del dictamen realizado. Cuando el contador público registrado tenga su domicilio fuera de la localidad en que se ubica la autoridad solicitante, el plazo será de quince días.*
- II. *Quince días tratándose de otra documentación o información relacionada con el dictamen, que esté en poder del contribuyente.*

7.6.1 Formalidades del dictamen

El art 52 del CFF establece lo siguiente:

Artículo 52. *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 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,...*

A fin de que se cumpla con esta presunción de certeza, el mismo artículo establece los requisitos que debe cumplir el contador público para tener la facultad de dictaminar, así como los requisitos formales que deben cumplir los dictámenes:

En cuanto al contador público se establecen los requisitos siguientes:

A. Que el contador público que dictamine obtenga su inscripción ante las autoridades fiscales para dichos efectos, en los términos del reglamento de este código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

- a) 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 profesional reconocido por la misma secretaría, por lo menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior deberán contar adicionalmente con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el reconocimiento de idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años en la elaboración de dictámenes fiscales.

- b) Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.
- c) Las personas que estén al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del art 32-D de este código, para lo cual deberán exhibir documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el que se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquellos casos en los cuales dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior se computará a partir del día siguiente a aquel en el cual se presentó el último dictamen que haya formulado el contador público.

En estos casos se dará aviso inmediatamente por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón citado, siempre y cuando lo solicite por escrito en un plazo de treinta días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso aludido en el presente párrafo.

Respecto al dictamen, dicho artículo establece los requisitos siguientes:

- II. Que el dictamen se formule 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 aquéllos.
- III. Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el cual consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos señalados en el reglamento de este código.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos de los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inc h) de la fracc I del art 33 de este código.

- IV. Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.
- V. Que el contador público esté, en el mes de presentación del dictamen, al corriente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en los términos del art 32-D de este código, para lo cual deberá exhibir a los particulares el documento vigente expedido por el Servicio de Administración Tributaria, en el cual se emita la opinión del cumplimiento de obligaciones fiscales.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a dictámenes se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto a los contribuyentes o responsables solidarios.

[...]

7.6.2 Entes obligados a dictaminarse

El art 32-A del *CFF* de la Federación establece el tipo de contribuyente que puede optar por dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, en términos del art 52 del *CFF*:

- a) Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$109,990,000.00.
- b) Los contribuyentes cuyo activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria sea superior a \$86 892 100.00 o que por lo menos trescientos de sus trabaja-

dores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el cual se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta.

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluidas la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el reglamento del CFF y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

Si en el dictamen se determinan diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

7.7 Determinación fiscal derivada de la fiscalización

Como se mencionó al inicio de esta unidad, las facultades de comprobación solamente pueden tener dos resultados:

- a) Que las facultades coincidan entre las partes involucradas o que existan diferencias de apreciación o falta de información entre la que fue proporcionada por los particulares y el resultado de su evaluación por las autoridades administrativas.
- b) Las autoridades podrán además determinar las contribuciones omitidas por los particulares o los créditos fiscales a su cargo, así como comprobar la comisión de probables delitos fiscales y proporcionar información a otras autoridades fiscales para continuar el ejercicio de comprobación.

Autoevaluación

1. ¿En qué consisten las facultades de fiscalización de las autoridades fiscales?
2. ¿Cuál es el fundamento constitucional y legal de las facultades de fiscalización?
3. ¿Qué es la visita domiciliaria?
4. ¿Qué es la revisión de gabinete?

5. ¿Qué son las compulsas que se practican con terceros?
6. ¿En qué momento concluyen las facultades de fiscalización?
7. ¿Cuáles son las características particulares de la revisión electrónica?
8. ¿En qué consiste la revisión de mercancías en transporte?
9. ¿Qué son los procedimientos de fiscalización en materia aduanera?
10. ¿Cuál es la importancia del dictamen que rinde un auditor externo respecto a los estados financieros de un particular?
11. ¿En qué consisten los derechos de los contribuyentes en materia de fiscalización?

UNIDAD 8

Origen y determinación de la obligación tributaria

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Podrá identificar y explicar cuáles son las obligaciones fiscales que se generan a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria a partir del origen de ésta frente a la autoridad fiscal.
- Establecerá también cuál es la importancia tanto del principio de autodeterminación de obligaciones a cargo del particular, como la determinación de un crédito a partir de un acto administrativo emanado de las autoridades fiscales.
- Además, analizará la importancia del uso, alcance y consecuencias jurídicas de la firma electrónica avanzada y el sello electrónico digital, como resultado de utilizar los medios electrónicos para el cumplimiento de obligaciones fiscales.

8.1 Determinación del crédito fiscal

Como se vio en el desarrollo de la unidad 6, la obligación tributaria se crea en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho a las que la ley

da el carácter de hechos imponible de la obligación fiscal. Es decir, el origen de la obligación tributaria se produce cuando se ha consumado o perfeccionado el hecho generador de la obligación tributaria en todos sus aspectos, mientras que su consecuencia —la determinación del crédito a cargo del sujeto pasivo— es un acto posterior al origen de la obligación. Como se verá en el desarrollo de la presente unidad, ésta se genera a partir de la aplicación de diversos procedimientos establecidos en la ley tributaria específica, cuyo propósito es precisar en cantidad líquida las obligaciones fiscales del contribuyente, procedimientos que pueden dar lugar también a diversos resultados.¹

Es importante mencionar que al referirse a la obligación fiscal, la legislación fiscal mexicana utiliza indistintamente las palabras *determinar* y *liquidar* como sinónimos, aun cuando, habría mayor precisión aplicar el vocablo *determinar* a la actividad consistente en identificar el origen del hecho imponible y utilizar el calificativo *liquidar* para fijar en una cantidad cierta la suma debida por el contribuyente. De esta forma, cabe señalar que “la determinación es la actividad de la administración financiera dirigida a la constatación de la existencia del hecho imponible” y “el procedimiento de recolección, verificación y control de los elementos, datos y circunstancias de hecho que pueden constituir material útil para la motivada determinación del hecho generador y la sucesiva valoración razonada y responsable de tales elementos”.²

A su vez, la determinación tributaria es “el acto u operación posterior al señalamiento en la ley de las circunstancias o presupuestos de hecho cuya producción deriva la sujeción del tributo, o sea, es el acto o conjunto de actos mediante los cuales la disposición de la ley se particulariza y se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos”.³ Por tanto, determinar el alcance de la obligación tributaria consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos cordialmente, destinados a establecer en cada caso la configuración del presupuesto de hecho (hecho imponible), la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación.⁴ Así, analizamos que los créditos fiscales se determinan:

- Por el contribuyente:
- Por el fisco.
- Por acuerdo entre el contribuyente y el fisco.

¹ Cfr **Emilio Margáin Manautou** (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed, México, Editorial Porrúa, p 340.

² Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 556.

³ *Ibidem*, p 555.

⁴ *Ídem*.

La aplicación de los procedimientos que determina la ley tributaria ya sea por las autoridades fiscales, por los contribuyentes o por ambos para la determinación de un crédito fiscal se denomina en la doctrina *métodos*; el legislador ha adoptado los siguientes:⁵

- El indiciario.
- El objetivo.
- El declarativo.

El método indiciario consiste en tomar en cuenta circunstancias, pruebas indirectas de la actividad del contribuyente o del objeto gravado, para determinar con mayor precisión la capacidad contributiva del primero o el consumo del segundo.

Los métodos indiciarios más importantes son:

- El que se sustenta en la capacidad abstracta de producción de la maquinaria y clase de materia prima a emplearse.
- El que se basa en el giro del negocio y capital invertido en él.
- El de la teoría de los signos de riqueza externa.

El método indiciario lo recoge, entre otros cuerpos normativos fiscales, la *LIVA* al gravar prácticamente todas las manifestaciones de consumo y presumir mediante éste el grado de capacidad contributiva del sujeto pasivo a partir de su potencialidad económica de gasto. Esto es cierto: dicho método puede no ser justo o totalmente apegado a reglas de equidad tributaria pues la manifestación económica de consumir no siempre es indicativa de una capacidad económica correspondiente de ahorro. Baste señalar que las personas que adquieren bienes a partir del uso de instrumentos de financiamiento (como tarjetas de crédito) si bien muestran una capacidad de gasto específica, ésta no implica que necesariamente cuenten con los medios económicos para satisfacerla de forma. El alto índice de cartera vencida que manejan los bancos y los organismos financieros sostiene esta afirmación.

Por su parte, el método objetivo se adopta comúnmente por leyes especiales (como la *LIEPS*), y consiste en señalar una cuota o una tasa en razón al peso, a la medida, al volumen, a la cantidad de la mercancía o al valor de ésta. Dicho método no requiere ninguna investigación previa para determinar el impuesto a pagar, pues para ello basta con aplicar la cuota señalada a la cantidad que se produzca, enajene o consuma de la mercancía objeto del gravamen, o se mida la cantidad del bien explotado o se aplique la tasa sobre el valor de los bienes.

Finalmente, el método declarativo consiste en valorar un precio, una venta o un capital mediante la presentación de una declaración por quien lo percibió o ce-

⁵ Cfr **Emilio Margáin Manautou** (1996), ob cit, pp 334-337.

lebró. El impuesto sobre la renta, al ser autodeterminable por el contribuyente, es el mejor ejemplo de este método, aunque desde luego no sea el único pues el impuesto al valor agregado y el impuesto especial sobre producción y servicios también se enteran al fisco por medio del método declarativo. Los ejemplos aquí expuestos tienden únicamente a ilustrar el alcance de los métodos analizados.

La determinación es idéntica en su esencia y finalidad; no varía por el sujeto que la practique, sin importar el sujeto que determine; empero, es importante mencionar que el procedimiento o método debe estar previsto en ley y, obviamente, aplicado por el sujeto liquidador acorde con las normas establecidas.⁶

8.2 Formas de determinación fiscal

En la legislación mexicana pueden señalarse varias clases de formas de determinación de la obligación fiscal, según dos criterios: uno, según el sujeto que la realice, y otro, según la base conforme a la cual se efectúe.⁷

8.2.1 Determinación según el sujeto que la realiza

De acuerdo con este criterio, se pueden distinguir las siguientes clases de determinación:

- a) La determinación hecha por el sujeto pasivo principal o por deuda ajena, según lo determina la ley, cumpliendo un mandato de ésta, sin la intervención de la autoridad administrativa. Esta forma de determinación se denomina *autodeterminación* o *autoimposición*.
- b) La determinación que realiza la autoridad administrativa tributaria, generalmente con la colaboración del sujeto pasivo principal o por deuda ajena, pero también por sí sola, sin tal colaboración.
- c) La determinación de la base imponible o aun de la cuota tributaria, mediante un acuerdo o convenio celebrado entre la autoridad tributaria administradora del tributo y el sujeto pasivo principal. Esta figura se conoce con el nombre de *concordato* o *concordato tributario*.⁸

Es conveniente apuntar que como resultado de la reforma publicada en el *DOF* el 1 de enero de 2014, el art 69-C del *CFE* comenzó a regular la figura llamada *acuerdos conclusivos*, que si bien no se considera un concordato tributario, su propósito es procurar —a partir de la intervención de la Procuraduría de la Defensa

⁶ Cfr **Sonia Venegas Álvarez** (2016), *Derecho Fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, p 137

⁷ Cfr **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 561

⁸ Ídem.

de los Derechos del Contribuyente—un procedimiento conciliatorio entre los particulares y la autoridad fiscal en el que se analicen puntos de controversia entre las autoridades y los particulares derivados de ejercicios de comprobación, antes de que las autoridades emitan la determinación final del crédito pues ello dejaría sin efecto el propósito del acuerdo conciliatorio. Es igualmente oportuno destacar que si bien estos acuerdos representan un derecho al que se pueden acoger los particulares sujetos a un proceso de fiscalización, su adopción no es obligatoria para las autoridades fiscales. Asimismo, en contra de la suscripción de un acuerdo conclusivo no procede medio de defensa alguno.

8.2.2 Determinación según la base conforme a la cual se realice

Esta clasificación distingue entre determinación mediante el concepto *base cierta*, también conocida como determinación *con base presunta*, o determinación *con base estimativa o estimada*. En ambos supuestos, como se verá, el resultado es la liquidación de la obligación a cargo del particular; no obstante, se debe analizar cada uno de tales supuestos.

- a) La determinación con base cierta es la que ejecuta el sujeto pasivo o la administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, en cuanto a sus características y elementos y respecto a su magnitud económica. Se conocen con certeza el hecho y los valores imponibles.
- b) La determinación con base presunta existe cuando la administración tributaria o el sujeto pasivo principal determinan la base imponible con ayuda de presunciones establecidas por la ley.
- c) La determinación con base estimada o estimativa resulta cuando la administración financiera, ante la imposibilidad de determinar una base cierta y no habiendo base presunta establecida por la ley, mediante los hechos que pueda comprobar, la información de terceros, los libros de contabilidad del contribuyente, la documentación que obre en su poder y los medios de investigación económica llegue al resultado de que el hecho generador tiene una determinada dimensión económica.⁹

Así, la regla general es que corresponde al sujeto pasivo determinar la obligación tributaria a su cargo. Al respecto, el párr tercero del art 6o del CFF establece la obligación de los contribuyentes de precisar dos condiciones ineludibles ante las autoridades fiscales: la primera consiste en indicar a partir del origen de sus ingresos qué tipo de obligaciones fiscales les serán exigibles y la segunda, que conforme a esta delimitación de obligaciones, cuánto deberán liquidar en el futuro a las autoridades mediante la presentación de las declaraciones correspondientes.

⁹ *Ibidem*, p 562.

Artículo 6o.

[...]

Corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

[...]

En el sistema impositivo, la autodeterminación de las contribuciones parte de la buena fe de los contribuyentes, al considerar que éstos cuantificarán y liquidarán sus adeudos fiscales con apego a la ley.¹⁰ No obstante, el papel de las autoridades es clave para lograr este propósito pues deben impedir que la ley fiscal cree situaciones de apreciación o de interpretación en todos los casos que complique el cumplimiento sencillo y espontáneo de la disposición legislativa. Para lograr lo anterior, se requiere que el legislador expida normas fiscales lo más claras y sencillas posibles,¹¹ porque de otra forma pueden confundir al sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y, en consecuencia, provocar que por error o debido a una equivocada interpretación de la ley fiscal se entere más de lo que debe pagar o menos del crédito fiscal correctamente determinado en términos del alcance de la obligación.¹² Tal situación debe ser respetada pues el principio de legalidad aplicado a la exacta determinación de la obligación fiscal es un derecho indiscutible de los particulares, como lo es de las autoridades de exigir su correcto y completo cumplimiento.

La Primera Sala de la SCJN señala que la autodeterminación tributaria no constituye un derecho a favor del contribuyente, sino una modalidad para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, de esta forma en el contribuyente recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. La tesis de que se trata es la siguiente:

Obligaciones fiscales. La autodeterminación de las contribuciones prevista en el artículo 6o del Código Fiscal de la Federación no constituye un derecho, sino una modalidad.

¹⁰ El art 21 de la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC)* dispone: “En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.” Publicada en el *DOF* el 23 de junio de 2005.

¹¹ El art 5o de la citada *LFDC*, procura garantizar en favor de los particulares la debida asistencia de las autoridades para lograr un cumplimiento correcto de las obligaciones a su cargo al señalar: “Las autoridades fiscales deberán prestar a los contribuyentes la necesaria asistencia e información acerca de sus derechos y obligaciones en materia fiscal. Asimismo y sin perjuicio de lo que dispone el artículo 33 del Código Fiscal de la Federación, las autoridades fiscales deberán publicar los textos actualizados de las normas tributarias en sus páginas de Internet, así como contestar en forma oportuna las consultas tributarias.”

¹² **Hugo Carrasco Iriarte** (2017), *Derecho fiscal I*, 7a ed, México, Iure Editores, p 273.

dad para el cumplimiento de aquéllas a cargo del contribuyente. El citado precepto dispone que corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario. Consecuentemente, en el causante recae la obligación de determinar, en cantidad líquida, las contribuciones a enterar, mediante operaciones matemáticas encaminadas a fijar su importe exacto a través de la aplicación de las tasas tributarias establecidas en la ley. La autodeterminación de las contribuciones parte de un principio de buena fe, el cual permite al contribuyente declarar voluntariamente el monto de sus obligaciones tributarias. Ahora bien, la interpretación del artículo 6o del *Código Fiscal de la Federación* pone de relieve que la referida autodeterminación no constituye un reflejo de algún principio constitucional, esto es, no se trata de un derecho a favor del contribuyente, sino de una modalidad relativa al cumplimiento de sus obligaciones fiscales, cuya atención supervisa la autoridad fiscal, como lo acredita la existencia de las facultades de comprobación en materia tributaria.¹³

La autodeterminación tributaria parte de un principio de manifestación individual que si bien se realiza en cumplimiento de una obligación general, permite al contribuyente establecer de manera voluntaria el monto de sus obligaciones tributarias e identificar, por ende, su capacidad para contribuir a los gastos públicos del Estado. En consecuencia, cuando el contribuyente violenta el principio de buena fe y como resultado de ello la autoridad no está en aptitud de conocer con veracidad las operaciones realizadas por él, se actualizan las facultades de fiscalización de la autoridad fiscal, entre ellas la determinación presuntiva de contribuciones,¹⁴ mediante los procedimientos de verificación directa aludidos en la unidad 7.

El tercer párr del art 6o del *CFF* también dispone: “Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación, los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro de los 15 días siguientes a la fecha de su causación”. En tal supuesto se actualiza la determinación con base cierta porque la ejecuta la administración tributaria, con completo conocimiento y comprobación del hecho generador, debido a que el contribuyente ha de proporcionar la información necesaria para el cumplimiento de la obligación.

Sin embargo, es factible que las autoridades fiscales —en uso de sus facultades de comprobación— determinen contribuciones, lo que ocurre cuando el contribuyente obligado a determinar sus obligaciones fiscales las incumple ya sea total o parcialmente. Tal es el caso del art 66-A del *CFF* el cual señala que la autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones, en las cuales, sin tener derecho a pagar a plazos, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicho pago a plazos.

¹³ Jurisprudencia **160032** [1a./J. 11/2012 (9a.)], 10a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro X, julio de 2012, t 1, p 478.

¹⁴ Véase **Determinación presuntiva de contribuciones. Su análisis a la luz del principio de proporcionalidad tributaria.** Tesis aislada **2006241** [1a. CLXVIII/2014 (10a.)], 10a época, 1a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 5, abril de 2014, t I, p 804.

8.3 Firma electrónica

El uso del comercio electrónico obliga hoy a explotar su máximo aprovechamiento. Esta circunstancia no ha sido ajena a las administraciones tributarias que en lo general utilizan los medios electrónicos en busca de garantizar, por un lado, un efectivo acercamiento al contribuyente sobre el uso y facilidad de las formas de cumplimiento de la obligación fiscal impulsando el potencial que ofrece internet para llevar a cabo transacciones seguras básicamente con el sistema financiero nacional, pero también garantizan que existan controles necesarios que mantengan la certeza de flujo de las operaciones realizadas en el ámbito estrictamente fiscal.

La mayoría de los trámites, declaraciones y manifestaciones que realizaban los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria se efectuaban en las oficinas de éste o por medio de las ventanillas de las instituciones bancarias. Llevar a cabo estos trámites representaba un consumo de tiempo en traslados a los módulos de atención y saturaba la capacidad de servicio de las administraciones locales y en consecuencia el encarecimiento de la oferta de servicios, incluidas en muchos casos la falta de transparencia y certidumbre en el resultado de los servicios.

Ante esa problemática, el SAT decidió poner en marcha la utilización de la firma electrónica avanzada, la cual permite realizar diversos trámites y el acceso a servicios, garantizando la máxima confiabilidad y seguridad de la información de índole fiscal que viajará a través de internet. Su propósito es identificar al emisor del mensaje como autor legítimo de éste, como si se tratara de una firma autógrafa. La firma electrónica avanzada sustituye a la firma autógrafa del firmante cuando se trate de documentos digitales, y tiene los mismos efectos y alcances de la firma autógrafa.¹⁵

La FIEL está integrada por dos archivos: la llave privada (archivo.key) y la llave pública (archivo.cer), los cuales normalmente sólo se usaban para efectos de identificación. Cuando se inició el requerimiento por el SAT de la generación de los CFD o comprobantes fiscales digitales, fue obligatorio obtener un CSD o certificado de sello digital. El CFF señala en su art 17-K que las personas físicas y morales inscritas en el Registro Federal de Contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, el cual consiste en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de internet del Servicio de Administración Tributaria mediante el cual la autoridad fiscal realiza entre otras funciones, la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita. A su vez, los contribuyentes —con el uso de este instrumento entre otros— pueden presentar promociones, solicitudes, avisos o dar cumplimiento a requerimientos de la autoridad por medio de documentos digitales.

¹⁵ **Fernando Martínez Coss**, “Medios electrónicos en la administración tributaria”, Administración General de Asistencia al Contribuyente. Servicio de Administración Tributaria, pp 3-5. Visto en: [http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n49/bienal/Mesa % 205/FernandoMartinez.pdf](http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n49/bienal/Mesa%205/FernandoMartinez.pdf)

Para ingresar al buzón tributario, los contribuyentes deben utilizar su firma electrónica avanzada; para ello, el sistema genera un acuse de recibo que señala la fecha y hora de recepción de las promociones y documentos, lo que da seguridad jurídica a los particulares en todas sus actuaciones.

La definición legal de firma electrónica se encuentra prevista en la *Ley de Firma Electrónica Avanzada (LFEA)*, que en su art 2o, fracc XIII, dispone lo siguiente:

Artículo 2o. *Para los efectos de la presente ley se entenderá por:*

XIII. *Firma Electrónica Avanzada: el conjunto de datos y caracteres que permite la identificación del firmante, que ha sido creada por medios electrónicos bajo su exclusivo control, de manera que está vinculada únicamente al mismo y a los datos a los que se refiere, lo que permite que sea detectable cualquier modificación ulterior de éstos, la cual produce los mismos efectos jurídicos que la firma autógrafa.*

[...]

Por su parte, el art 17-D del *CFE* señala que cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos estos deben ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, la cual amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa. Para tener una mejor apreciación se transcribe el art 17-D:

Artículo 17-D. *Cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener una firma electrónica avanzada del autor, salvo los casos que establezcan una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.*

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales y de los sellos digitales previstos en el artículo 29 de este código, y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el Diario Oficial de la Federación la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

[...]

De acuerdo con la página de internet del Sistema de Administración Tributaria, para obtener la firma electrónica se necesita acudir a cualquier oficina del SAT previa cita registrada en el Portal del SAT, SAT Móvil o Portal GOB.MX y presentar los documentos siguientes:

- a) Original o copia certificada de una identificación oficial vigente.
- b) Contar con certificado de Clave Única del Registro de Población (CURP).
- c) Si el contribuyente se inscribió en el Registro Federal de Contribuyentes con CURP en el Portal del SAT o mediante el “Esquema de Inscripción al Registro Federal de Contribuyentes a través de Fedatario Público o Medios Remotos”, deberá presentar el original del comprobante de domicilio fiscal. En el caso de asalariados, se podrá aceptar la credencial para votar expedida por el Instituto Nacional Electoral (antes Instituto Federal Electoral) para acreditar su domicilio (siempre y cuando en ella se señale éste).
- d) Unidad de memoria extraíble (USB).
- e) Correo electrónico.
- f) En caso de personas morales, el representante legal debe contar con firma electrónica activa y presentar el poder general para actos de dominio o de administración, así como el acta constitutiva en original o copia certificada ante notario público.¹⁶

8.4 Sello electrónico

Un certificado de sello digital es un documento electrónico mediante el cual una autoridad de certificación (SAT) garantiza la vinculación entre la identidad de un sujeto o entidad y su clave pública. El art 17-G del *CFF* describe los certificados digitales.¹⁷

¹⁶ Sistema de Administración Tributaria (en línea), disponible en: http://www.sat.gob.mx/fichas_tematicas/fiel/Paginas/obtener_fiel.aspx

¹⁷ **Artículo 17-G.** Los certificados que emita el Servicio de Administración Tributaria para ser considerados válidos deberán contener los datos siguientes:

- I. La mención de que se expiden como tales. Tratándose de certificados de sellos digitales, se deberán especificar las limitantes que tengan para su uso.
- II. El código de identificación único del certificado.
- III. La mención de que fue emitido por el Servicio de Administración Tributaria y una dirección electrónica.
- IV. Nombre del titular del certificado y su clave del registro federal de contribuyentes.
- V. Periodo de vigencia del certificado, especificando el día de inicio de su vigencia y la fecha de su terminación.
- VI. La mención de la tecnología empleada en la creación de la firma electrónica avanzada contenida en el certificado.
- VII. La clave pública del titular del certificado.

Cuando se trate de certificados emitidos por prestadores de servicios de certificación autorizados por el Banco de México, que amparen datos de creación de firmas electrónicas que se utilicen para los efectos fiscales, dichos certificados deberán reunir los requisitos a que se refieren las fracciones anteriores, con excepción del señalado en la fracción III. En sustitución del requisito contenido en dicha fracción, el certificado deberá contener la identificación del prestador de servicios de certificación y su dirección electrónica, así como los requisitos que para su control establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.

Los certificados de sello digital son expedidos por el SAT, con un propósito específico: firmar digitalmente las facturas electrónicas. Por medio de ellos, el contribuyente podrá sellar por vía electrónica la cadena original de las facturas electrónicas que emita; así se garantiza el origen de aquélla, la unicidad y las demás características que se heredan de los certificados de firma electrónica avanzada (integridad, no repudio y autenticidad). Asimismo, el contribuyente podrá optar por utilizar un sello digital para toda su operación (matriz y sucursales) o tramitar uno para cada una de las sucursales, establecimientos o locales donde emita facturas electrónicas.

De acuerdo con el art 17-E del CFF, el sello digital es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente y está sujeto a la misma regulación aplicable a la firma electrónica avanzada. El sello identifica a la dependencia que recibió el documento y se presume, salvo prueba en contrario, que el documento digital fue recibido en la hora y fecha que se consignan en el acuse de recibo mencionado.¹⁸ El art 29 del CFF señala al respecto:

Artículo 29. *Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que realicen, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a las que les hubieren retenido contribuciones deberán solicitar el comprobante fiscal digital por internet respectivo.*
[...]

Para que las personas físicas o morales puedan expedir comprobantes fiscales es requisito indispensable contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente y tramitar ante el Servicio de Administración Tributaria el certificado para el uso de los sellos digitales. De esta forma, el sello digital permite acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales por internet que expidan las personas físicas y morales, debido a que tienen como propósito específico firmar digitalmente las facturas electrónicas. Por medio de ellos, el contribuyente podrá sellar electrónicamente la cadena original de las facturas electrónicas que emita; así se garantiza el origen de la factura, la unicidad y las demás características aplicables a los certificados de firma electrónica avanzada.

¹⁸ Servicio de Administración Tributaria (en línea), disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/certificado_sello_digital.aspx

Autoevaluación

1. Señale una consecuencia de actualizar la obligación tributaria
 - a) Obligación de cobrar un impuesto.
 - b) La obligación que tiene el sujeto pasivo de pagar impuestos ante la autoridad fiscal.
 - c) Obligación de pagar.
 - d) Obligación de tributar.
2. Su propósito es recaudar recursos para sufragar los gastos públicos:
 - a) Obligación fiscal.
 - b) Obligación voluntaria.
 - c) Contribución.
 - d) Pago de impuestos.
3. Lo que indica la norma jurídica fiscal se considera:
 - a) Hipótesis o incidencia.
 - b) Hecho generador.
 - c) Contribución.
 - d) Impuestos.
4. ¿Cuándo existe un hecho generador?
 - a) Al pagar un impuesto.
 - b) En la hipótesis o incidencia.
 - c) Cuando la conducta del sujeto pasivo coincide con la norma jurídica.
 - d) Al pagar impuestos.
5. ¿Qué es el hecho imponible?
 - a) Lo que indica la norma jurídica como tributo o impuesto a pagar.
 - b) La imposición de algún impuesto.
 - c) Incidencia.
 - d) Pagar impuestos.
6. ¿Cómo se causa un impuesto o tributo?
 - a) Al cumplir el pago.
 - b) Al coincidir la hipótesis de incidencia con el hecho generador.

- c) Al pagar el impuesto.
- d) Liquidando.

7. ¿Qué es el hecho generador?

- a) La actividad económica del sujeto pasivo que coincide con el hecho hipotético.
- b) Pagar los impuestos.
- c) Cumplir oportunamente.
- d) Recaudar los impuestos.

8. La tarifa o tasa de impuesto que, hipotéticamente, señala la norma jurídica se considera que es:

- a) Pago de impuesto.
- b) Hecho imponible.
- c) Presupuesto de hecho.
- d) Imposición de tributo.

9. Este artículo indica que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas:

- a) Artículo 6 del IVA.
- b) Artículo 6 del ISR.
- c) Artículo 6 CFF.
- d) Artículo 6 IEPS.

10. Ubica alguna característica del origen de la obligación fiscal:

- a) Aplicación de la ley respectiva en el momento en que se origina la obligación.
- b) Aplicación de alguna tarifa.
- c) La obligación fiscal.
- d) Aplicación de la tasa.

UNIDAD 9

Determinación de multas en materia tributaria

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Explicará el concepto de ilicitud en materia administrativa, vinculado con la facultad de coacción del Estado y precisará la noción de lo que representa tanto la falta administrativa como la cuantificación, fundamentación y motivación jurídica de la multa como sanción en materia tributaria.
- También deberá analizar ésta, con base en la posibilidad de la condonación, la reducción y el aumento de la multa, así como los principios constitucionales que deben cumplimentarse en su emisión y determinación con el propósito de comprender los argumentos jurídicos para impugnarlos. Todo ello le permitirá identificar las diversas infracciones fiscales a las que se hace acreedor el contribuyente por incumplimiento de las disposiciones fiscales.

Toda obligación impuesta por un ordenamiento jurídico debe estar provista de una sanción o una pena si los sujetos obligados a observarla vulneran este principio básico de cumplimiento; de no ser así, su observancia se tornaría potestativa para el particular, lo que evidentemente no es congruente con un orden jurídico que pretende regir con eficacia a la sociedad a la cual se dirige.¹ El derecho tributario como conjunto de disposiciones de orden público que imponen obligaciones de dar, hacer, no hacer y tolerar está provisto de medios coercitivos con los que puede exigir al contribuyente el debido y oportuno cumplimiento de las obligaciones que las normas establecen a cargo de los particulares.²

Por lo anterior, cuando una persona omite el cumplimiento de las responsabilidades que son a su cargo, se hace acreedor a una sanción o a una pena, según sea el caso, y el tipo de supuesto normativo que transgrede. En consecuencia, es importante precisar que la sanción es un género que incluye la multa, la cual tiene una finalidad claramente reparatoria, mientras que la pena es la sanción con un propósito represivo y punitivo reflejado en la aplicación de penas corporales.³ No obstante, ambas participan de un carácter sancionador, no precisamente tributario, pues en materia de infracciones y delitos de naturaleza tributaria hay una expresión del derecho penal, no del derecho fiscal, estrictamente hablando. Así, al comenzar esta unidad se establece que como principio general el ilícito tributario consiste en cualquier conculcación de las normas jurídicas que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o formales.⁴ En la legislación mexicana, dicho ilícito se divide en infracciones y delitos. En el desarrollo de esta unidad se analizarán los primeros, mientras que en la unidad 11 se estudiará el tema de los delitos de carácter fiscal.

9.1 Falta administrativa

Los teóricos dan nombres muy diversos a los ilícitos juzgados y sancionados por un órgano de la administración fiscal, los cuales denominan contravención, falta, transgresión o infracción, entre otros.⁵ En la doctrina mexicana suelen denominarse comúnmente con los vocablos de *faltas* y *contravenciones*.

En términos generales, falta “es la infracción de naturaleza penal o administrativa que por su escasa trascendencia se sanciona levemente”.⁶ Y la contraven-

¹ **Emilio Margáin Manautou** (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed, México, Editorial Porrúa, p 327.

² Ídem.

³ Véase **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 894.

⁴ Ibídem, p 891.

⁵ **Miguel Ángel García Domínguez** (1994), *Derecho fiscal penal, las infracciones y las multas fiscales*, México, Editorial Porrúa, p 135.

⁶ **Rafael De Pina Vara** (2006), *Diccionario de derecho*, 35a ed, México, Editorial Porrúa, p 286.

ción “es un acto contrario a una norma jurídica o mandato, realizado por quien tiene la obligación de obedecer”.⁷

Para **Sergio Francisco de la Garza**, una infracción “es toda violación a las normas jurídicas tributarias que imponen a los particulares obligaciones sustantivas o deberes formales”.⁸ Por su parte, **Miguel Ángel García Domínguez**, señala:

Una infracción fiscal, en sentido genérico, es toda vulneración de las normas jurídicas que regulan los impuestos y en que aparecen previstas y definidas las obligaciones fiscales; pero el concepto de infracción fiscal incluye no sólo la hipótesis de violación de las normas de las que deriven obligaciones sustantivas de pago, sino también la de violaciones de preceptos que impongan deberes formales de colaboración con el fisco, que tienen no sólo los contribuyentes, sino también los órganos de autoridad, los sujetos que tienen fe pública y aun otros particulares...⁹

La infracción se define como “una conducta típica, antijurídica y culpable, con la que se incumple una obligación fiscal, patrimonial o formal, de la que es responsable una persona individual o colectiva, que debe ser sancionada con pena económica por un órgano de la administración fiscal”.¹⁰ Por tanto, la infracción consiste en el incumplimiento de una obligación establecida en una norma, que el contribuyente tiene el deber de cumplir y que, en consecuencia, trae aparejada una sanción.

Las causas que pueden dar origen al incumplimiento de una norma tributaria son varias.¹¹ Por ello, es importante establecer el sentido de la conducta desplegada por el particular para eventualmente imponer la justa sanción que corresponda a cada caso y en razón de las circunstancias en las cuales ocurra el hecho. El incumplimiento de las normas tributarias se refiere a que el obligado —por alguna razón— no desplegó la conducta debida señalada por la ley; tanto el contribuyente como aquellos a quienes las leyes fiscales imponen una obligación pueden ser responsables por incumplimiento y, por ende, ser sujetos a procedimientos y consecuencias de tipo sancionatorio.¹²

⁷ Ibídem, p 194.

⁸ **Sergio Francisco De la Garza**, ob cit, p 939.

⁹ **Miguel Ángel García Domínguez**, ob cit, p 137.

¹⁰ Ibídem, p 137.

¹¹ Conviene consultar las obras tanto de **Hugo Carrasco Iriarte** (2017, *Derecho fiscal* I, 7a ed, México, Iure Editores) o de **Sonia Venegas Álvarez** (2016, *Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press), quienes coinciden en que existen tres tipos de origen a la conducta que origina el incumplimiento de la norma fiscal. El incumplimiento doloso, el cual evidentemente conlleva la intención de vulnerar la norma, el de tipo culposo que refiere más un descuido o impericia en el conocimiento de la normatividad vulnerada y el que los autores coinciden en llamar *por causas externas* que no debe generar consecuencia para el particular que lo cause.

¹² Cfr **Sonia Venegas Álvarez** (2016), ob cit, p 191.

El CFF regula en su Título Cuarto las infracciones y los delitos fiscales. De esta forma, el art 71 de dicho código establece lo siguiente en relación con las infracciones:

Artículo 71. *Son responsables en la comisión de las infracciones previstas en este código las personas que realicen los supuestos que en este capítulo se consideran como tales, así como las que omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos.*

El ordenamiento en comento establece, entre otros, los siguientes tipos de infracciones:

- a) Por omisión de contribuciones, por devoluciones, acreditamientos o compensaciones, indebidos o en cantidad mayor de la que corresponda, por pérdidas fiscales mayores a las realmente sufridas (art 76, CFF).
- b) Por omisión de contribuciones por error aritmético en las declaraciones (art 78, CFF).
- c) Infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes (art 79, CFF).
- d) Infracciones relacionadas con la obligación de pago de las contribuciones; de presentación de declaraciones, solicitudes, documentación, avisos, información o expedición de constancias, y del ingreso de información a través de la página de internet del Servicio de Administración Tributaria (art 81, CFF).
- e) Infracciones relacionadas con la obligación de llevar contabilidad (art 83, CFF).
- f) Infracciones en las que pueden incurrir las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo en relación con las obligaciones a que se refieren los arts 32-B, 32-E, 40-A, 145, 151 y 156-bis del código (art 84-A, CFF).
- g) Infracciones de los usuarios de los servicios, así como de los cuentahabientes de las instituciones de crédito, por la 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 (art 84-C, CFF).
- h) Infracción en la que pueden incurrir las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple por no efectuar la notificación de la transmisión de créditos operada en virtud de un contrato de factoraje financiero, o negarse a recibir dicha notificación (art 84-E, CFF).
- i) Infracción en la que pueden incurrir las casas de bolsa por no proporcionar la información a que se refiere el art 58 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)*, respecto de contribuyentes que enajenen acciones con su intermediación (art 84-G, CFF).
- j) Infracción en la que pueden incurrir las personas que emitan tarjetas de crédito, de débito, de servicio o las denominadas monederos electrónicos autoriza-

das por el Servicio de Administración Tributaria, por no expedir los estados de cuenta cumpliendo con lo previsto en las disposiciones aplicables (art 84-I, *CFF*).

- k) Infracciones relacionadas con el ejercicio de la facultad de comprobación (art 85, *CFF*).
- l) Infracciones relacionadas con marbetes, precintos o envases que contienen bebidas alcohólicas, en los términos de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios (LIEPS)*, (art 86-A, *CFF*).
- m) Infracciones de los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y de tabacos labrados, según corresponda, por no llevar el control físico a que se refiere el art 19, fracc X de la *LIEPS* o llevarlo en forma distinta de lo que establece dicha fracción (art 86-E, *CFF*).
- n) Infracciones a los productores, fabricantes e importadores de cigarros y otros tabacos labrados, con excepción de puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano, por no imprimir el código de seguridad en cada una de las cajetillas de cigarros para su venta en México en términos de lo dispuesto por el art 19, fracc XXII de la *LIEPS*, (art 86-G, *CFF*).
- ñ) Infracciones en que pueden incurrir los funcionarios o empleados públicos en el ejercicio de sus funciones (art 87, *CFF*).
- o) Infracciones cuya responsabilidad recae sobre terceros (art 89, *CFF*).
- p) Infracciones relacionadas con el dictamen de estados financieros que deben elaborar los contadores públicos (art 91-A, *CFF*).

Todas las conductas previstas en los artículos que regulan las infracciones deben entenderse de manera limitativa, no enunciativa; es decir, si la conducta no se encuentra señalada expresamente en la disposición legislativa con que se pretende sancionar al infractor, la autoridad no podrá aplicar multa alguna al no ubicarse la conducta en un supuesto específico de causación. Por ello, es interesante analizar los numerales que las regulan y comprender el alcance de la definición de las infracciones, pues finalmente su determinación es una facultad del legislador y sólo a éste compete determinarlas.

9.2 Determinación de la multa

Como se ha apuntado, la infracción a las normas fiscales se configura cuando el contribuyente contraviene una disposición que le impone una obligación de cualquier tipo, y al llevarlo a cabo se hace acreedor a una sanción. Las sanciones son el medio coercitivo con que cuenta la norma jurídica para forzar su cumplimiento si el particular incumple con sus obligaciones.

En el caso de las infracciones administrativas, la sanción consiste generalmente en la aplicación de una multa que debe determinarse mediante un acto admi-

nistrativo de tipo coercitivo, cuya finalidad esencial es preventiva y retributiva. En este contexto, “la multa es una cantidad de dinero que debe ser pagada por el infractor en forma adicional al pago de la prestación fiscal y de los intereses moratorios (recargos) constituyendo, por tanto, un plus con respecto a la reparación del daño causado por la infracción.”¹³

Miguel Ángel García Domínguez señala que la multa fiscal “consiste en la obligación de pagar una suma de dinero, sanción que tiene la finalidad de herir en su patrimonio al autor de una infracción fiscal; como consecuencia, la multa fiscal es personal”. Por ello es correcto afirmar que la multa disminuye el patrimonio del infractor con el fin de castigarlo por haber cometido una infracción al incumplir una obligación fiscal; en este sentido, la multa incrementa el patrimonio del Estado en la misma medida en que reduce el del infractor.¹⁴

Las multas pueden ser impuestas por diversas causas, ya sea por omisión del pago de alguna contribución, la omisión de cumplir con alguna obligación o de hacer o no hacer en materia tributaria o por presentar alguna declaración con errores aritméticos.¹⁵ Debido a la diversidad de supuestos normativos por los que se pueden imponer estas sanciones, las multas varían en monto y forma, de modo que en ocasiones se impondrán sobre el monto de la contribución omitida o sobre cantidades específicas en cuanto a la infracción cometida.¹⁶

Las multas administrativas constituyen fiscalmente aprovechamientos, por lo cual adquieren la naturaleza de créditos fiscales, en términos de lo dispuesto por los arts 3o y 4o del *CFE*, exigibles mediante el procedimiento administrativo de ejecución.¹⁷ A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde determinar las multas con fundamento en el art 31 fracc XI de la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF)* y con base en el *Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (RISHCP)*, que faculta a las diversas autoridades fiscales. A su vez, el art 31 fracc XI de la *LOAPF* establece al respecto:

Artículo 31. *A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:*

[...]

XI. *Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables y vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales;*

[...]

¹³ Sergio Francisco De la Garza, ob cit, p 953.

¹⁴ Cfr Miguel Ángel García Domínguez, ob cit, p 369.

¹⁵ Eduardo Andrés Johnson Okhuysen (1984), *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal, en el sistema tributario federal mexicano*, México, Universidad Anáhuac, p 68.

¹⁶ Ídem.

¹⁷ Véase *Multas administrativas. Al constituir aprovechamientos que adquieren la naturaleza de créditos fiscales, en la suspensión contra su cobro debe garantizarse el interés fiscal, conforme al artículo 135 de la Ley de Amparo*. Jurisprudencia 2010 522 [PC.I.A. J/57 A (10a.)], 10a época, Plenos de Circuito, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 24, noviembre de 2015, t III, p 2118.

9.3 Fundamentación y motivación de la multa

Como todo acto de autoridad, la determinación de una multa fiscal está supeditada en primer término a lo dispuesto por la *CPEUM* para no violentar los derechos fundamentales de los contribuyentes. Así, el art 16 de la Carta Magna establece que 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. De acuerdo con este precepto, la emisión de un acto de autoridad debe contener la fundamentación y la motivación apropiada como requisito mínimo, acompañado del apercibimiento correspondiente, para que el particular tenga la certeza de que el mandamiento ordena hacer o dejar de hacer algo y sus consecuencias.

En tales condiciones, las autoridades deben satisfacer, entre otros requisitos formales en observancia a la garantía de seguridad jurídica, los de fundamentación y motivación, que se han entendido como la expresión precisa del precepto legal aplicable al caso (fundamentación) y el señalamiento exacto de las circunstancias especiales, razones particulares o causas inmediatas que se hayan tenido en consideración para la emisión del acto respectivo; además, debe existir adecuación entre los motivos aducidos y las normas aplicables, es decir, que en el caso concreto se configuren las hipótesis normativas.¹⁸

El art 75 del *CFF* establece las bases generales que deben tener en consideración los entes fiscalizadores al imponer multas por la comisión de infracciones, entre las que se encuentran la naturaleza de la infracción, la reincidencia del infractor, la extensión del daño causado al fisco y la capacidad económica del infractor, las cuales son elementos necesarios para razonar el arbitrio en la imposición del monto de la multa. Por su importancia, se transcribe el artículo en comento:

Artículo 75. *Dentro de los límites fijados por este código, las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar su resolución y tener en cuenta lo siguiente:*

- I. *Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:*
 - a) *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.*

¹⁸ Véase **Multa. Fundamentación y motivación. Para la imposición de la prevista en el artículo 40 fracción II, primer párrafo del Código Fiscal de la Federación como medida de apremio.** Jurisprudencia 2012543 [PC.XIII. J/3 A (10a.)], 10a época, Plenos de Circuito, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 34, septiembre de 2016, t III, p 1757.

- b) *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 una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este código.*

Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas dentro de los últimos cinco años.

II. *También será agravante en la comisión de una infracción cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) *Que se haga uso de documentos falsos o en los que hagan constar operaciones inexistentes.*
- b) *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.*
- c) *Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.*
- d) *Se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.*
- e) *Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.*
- f) *Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice 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.*
- g) *Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los artículos 46, fracción IV y 48, fracción VII de este código.*

III. *Se considera también agravante la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.*

IV. *Igualmente es agravante el que la comisión de la infracción sea en forma continuada.*

V. *Cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.*

Asimismo, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales que establezcan obligaciones formales y se omita total o parcialmente el pago de contribuciones, a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la que corresponda a la infracción cuya multa sea mayor.

Tratándose 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.

VI. *En el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en un 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la multa previsto en el séptimo párrafo del artículo 76 de este ordenamiento, así como el supuesto previsto en el artículo 78 de este código.*

En términos generales, el presente artículo prevé la obligación de fundar y motivar la imposición de las multas; sin embargo, de las diversas fracciones que integran el precepto se puede concluir que exige motivación adicional, cuando se trata de agravantes de la infracción, que obligan a imponer una multa mayor a la mínima, lo cual no sucede cuando existen un mínimo y un máximo en los parámetros para la imposición, pues en estos casos se considera que en la imposición de una multa mínima, la motivación es la verificación de la infracción y la cita numérica legal, lo cual imperativamente obliga a la autoridad fiscal a aplicar la multa. El Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito señala al respecto lo siguiente:

Multa mínima en materia fiscal. Su motivación la constituye la verificación de la infracción y la adecuación del precepto que contiene dicha multa. No obstante que el artículo 75 del *Código Fiscal de la Federación* prevé la obligación de fundar y motivar la imposición de las multas, de las diversas fracciones que la integran se deduce que sólo exige esa motivación adicional cuando se trata de agravantes de la infracción, que obligan a imponer una multa mayor a la mínima, lo cual no sucede cuando existe un mínimo y un máximo en los parámetros para la imposición de la sanción toda vez que, atento al artículo 16 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, se considera que en la imposición de la multa mínima prevista en el artículo 76, fracción II, del *Código Fiscal de la Federación*, la motivación es la verificación de la infracción y la cita numérica legal, lo que imperativamente obliga a la autoridad fiscal a que aplique las multas en tal situación, así como la ausencia, por exclusión, del pago espontáneo de contribuciones, caso fortuito o fuerza mayor, que no se invocó ni demostró, a que se refiere el artículo 73 del ordenamiento legal invocado, como causales para la no imposición de multa.¹⁹

9.4 Condonación de la multa

De acuerdo con el art 74 del *CFF*, puede haber dos tipos de condonación respecto al pago de la multa: condonación total y condonación parcial. La condonación total extingue la multa impuesta por una infracción fiscal, tiene como finalidad reparar los errores cometidos al imponer la multa y, por ello, se justifica por razones de justicia.²⁰ Mientras que la condonación parcial es la reducción, quita o remisión, hecha por la autoridad fiscal, de una multa impuesta en resolución firme por la comisión de una infracción fiscal. Su efecto es extinguir en parte la pena de multa impuesta sin afectar la obligación cuyo incumplimiento tipificó la infracción.²¹ Así, el precepto citado establece:

¹⁹ Jurisprudencia **194812** [VIII.2o. J/21], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t IX, enero de 1999, p 700.

²⁰ Cfr **Miguel Ángel García Domínguez**, ob cit, pp 443-444.

²¹ *Ibidem*, pp. 446-447.

Artículo 74. *La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá condonar hasta el 100% las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, inclusive las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el Servicio de Administración Tributaria establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.*

La solicitud de condonación de multas en los términos de este artículo 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 este código.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

Como se advierte, el artículo prevé un sistema general de condonación de multas por cualquier infracción a las disposiciones fiscales o aduaneras, incluso las determinadas por el contribuyente. Para tal efecto, el Servicio de Administración Tributaria deberá establecer —mediante reglas de carácter general— los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, o la forma y los plazos para el pago de la parte no condonada; en estos casos, la autoridad deberá apreciar o valorar discrecionalmente las circunstancias del caso y, de ser posible, los motivos que se tuvieron para la imposición, es decir, la autoridad tiene completa libertad para analizar la situación particular, con el fin de que resuelva si procede o no la solicitud de condonación.

Igualmente, en el art 74 se establece que las resoluciones que dicte la Secretaría de Hacienda y Crédito Público al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que regula dicho código. La razón esencial de que el legislador haya establecido la inimpugnabilidad en materia de condonaciones —dice el Tercer Tribunal Colegiado en Materia Administrativa del Sexto Circuito— radica en que la resolución desfavorable recaída a toda solicitud de condonación de multa no reviste las características de un acto privativo de derechos, pues la resolución a dicha petición, aunque fuese adversa a los intereses del particular, no puede producirle menoscabo en su patrimonio o derechos, pues el acto de privación relativo se llevó a cabo con anterioridad mediante la imposición de la multa que pretende dejarse sin efecto. La tesis de que se trata es la siguiente:

Condonación de multas. En la resolución recaída a la solicitud relativa debe regir en cualquier caso el principio de inimpugnabilidad. El artículo 74 del *Código Fiscal de la Federación* prevé una facultad genérica en favor de la autoridad hacendaria consistente en la posibilidad de condonar las multas que en materia fiscal hubiesen quedado firmes con base en la apreciación discrecional de las circunstancias particulares de cada caso y las causas que originaron la imposición de la sanción; asimismo, establece que 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 propio código. Ahora bien, la razón esencial de que el

legislador haya establecido la inimpugnabilidad en materia de condonaciones radica en que la resolución desfavorable recaída a toda solicitud de condonación de multa no reviste las características de un acto privativo de derechos, pues la resolución a dicha petición, aunque fuese adversa a los intereses del particular, no puede producirle menoscabo en su patrimonio o derechos, dado que el acto de privación relativo se llevó a cabo con anterioridad mediante la imposición de la multa que pretende dejarse sin efecto; por consiguiente, resulta irrelevante que una solicitud de tal naturaleza pretenda acogerse a los supuestos previstos en el artículo 16 de la *Ley de Ingresos de la Federación* para el ejercicio fiscal de 2003, que obligan a la autoridad fiscal a condonar los créditos derivados de contribuciones o aprovechamientos bajo ciertos criterios cuantitativos (cuando el importe del crédito al 31 de diciembre de 2002 sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 2500 unidades de inversión) y a que dicho numeral se interprete como un derecho del gobernado a que en estos casos específicos se encuentre en posibilidad de acudir al juicio de nulidad cuando la resolución recaída a su petición sea desfavorable a sus intereses, pues con independencia de las razones que hayan motivado al legislador a establecer tal disposición, la condonación no deja de ser una facultad discrecional de la autoridad hacendaria, además de que el mencionado artículo 16 no puede interpretarse en forma desvinculada del citado artículo 74, sino únicamente como una adición o complemento de éste, al prever en qué casos la autoridad fiscal está autorizada para condonar créditos, y la interpretación de este último debe prevalecer y abarcar en forma general a todas aquellas solicitudes que se realicen a la autoridad hacendaria.²²

9.5 Reducción y aumento de la multa

Carlos Giuliani Fonrouge señala que las multas son aplicadas por la administración, y su graduación debe efectuarse conforme a la naturaleza e importancia de la infracción, apreciadas según normas generales, a cuyo efecto las leyes fijan topes máximos y mínimos para que la autoridad de aplicación pueda valorar razonablemente las circunstancias de cada caso.²³ En este sentido, sostiene que para la fijación de una multa la administración debe tener en cuenta —aunque no de manera exclusiva— el monto del impuesto omitido, porque de cierto modo importa la intensidad de la lesión causada al Estado. De la misma forma, señala que es importante apreciar la actitud del infractor, pues la falta de intención de perjudicar la renta fiscal no puede ser equiparada en grado de responsabilidad con la que pone de manifiesto su evidente propósito.²⁴

El Pleno de la SCJN ha establecido que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales porque al aplicarse a todos por igual de manera invariable e

²² Tesis aislada **179 078** [VI.3o.A.219 A], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXI, marzo de 2005, p 1095.

²³ **Carlos M. Giuliani Fonrouge** (1962), *Derecho financiero*, vol II, Buenos Aires, Ediciones Delpalma, p 618.

²⁴ Ídem.

inflexible, propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares. De esta forma, las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo sirven de parámetro para que la autoridad se encuentre facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor. La jurisprudencia referida es la siguiente:

Multas. Las leyes que las establecen en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo no son inconstitucionales. Esta Suprema Corte ha establecido, en la tesis de jurisprudencia P/J. 10/95, que las leyes que prevén multas fijas resultan inconstitucionales por cuanto al aplicarse a todos por igual de manera invariable e inflexible propician excesos autoritarios y tratamiento desproporcionado a los particulares; sin embargo, no pueden considerarse fijas las multas establecidas por el legislador en porcentajes determinados entre un mínimo y un máximo, porque con base en ese parámetro, la autoridad se encuentra facultada para individualizar las sanciones de conformidad con la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la levedad o la gravedad del hecho infractor.²⁵

El CFF recoge este principio de manera puntual al establecer invariablemente un rango de aplicación de las multas de acuerdo con las infracciones que fundamenten la aplicación de la sanción. Es decir, para cada infracción existe una multa que en ningún caso es fija, sino que se determina entre un mínimo y un máximo según la gravedad de la infracción y de manera específica de la conducta sancionada. Resulta en especial interesante lo anterior pues las autoridades se verían obligadas a fundamentar y motivar la propia multa en el caso de imponer un monto mayor al mínimo que la ley establece para la infracción sancionada.²⁶ Como

²⁵ Jurisprudencia **192 858** [P/J. 102/99], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t X, noviembre de 1999, p 31.

²⁶ Véase: **Multa fiscal mínima. La circunstancia de que no se motive su imposición no amerita la concesión del amparo por violación al artículo 16 constitucional.** Si bien es cierto que de conformidad con el artículo 16 constitucional todo acto de autoridad que incida en la esfera jurídica de un particular debe fundarse y motivarse, también lo es que resulta irrelevante y no causa violación de garantías que amerite la concesión del amparo que la autoridad sancionadora, haciendo uso de su arbitrio, imponga al particular la multa mínima prevista en la ley sin señalar pormenorizadamente los elementos que la llevaron a determinar dicho monto, como lo pueden ser, entre otras, la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, su reincidencia, ya que tales elementos sólo deben tomarse en cuenta cuando se impone una multa mayor a la mínima, pero no cuando se aplica esta última, pues es inconcuso que legalmente no podría imponerse una sanción menor. Ello no atenta contra el principio de fundamentación y motivación, pues es claro que la autoridad se encuentra obligada a fundar con todo detalle, en la ley aplicable, el acto de que se trate y, además, a motivar pormenorizadamente las razones que la llevaron a considerar que, efectivamente, el particular incurrió en una infracción; es decir, la obligación de motivar el acto en cuestión se cumple plenamente al expresarse todas las circunstancias del caso y detallar todos los elementos de los cuales desprenda la autoridad

ejemplo cabe citar el texto del art 80 del *CFF* que señala lo siguiente a propósito de las infracciones cometidas en contra del Registro Federal de Contribuyentes:

Artículo 80. *A quien cometa las infracciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes a que se refiere el artículo 79 se le impondrán las siguientes multas:*

- I. De \$3,080.00 a \$9,250.00, a las comprendidas en las fracciones I, II y VI.*
 - II. De \$3,760.00 a \$7,510.00, a la comprendida en la fracción III. Tratándose de contribuyentes que tributen conforme al Título IV, Capítulo II, Sección II de la Ley del Impuesto sobre la Renta, la multa será de \$1,250.00 a \$2,510.00.*
- [...]

La circunstancia de que el legislador haya establecido una cantidad mínima y otra máxima para imponer una multa sancionadora de una infracción de carácter fiscal tiene como único fin que la autoridad que impone la sanción —acorde con los parámetros establecidos por el *CFF*, y tomando en cuenta la capacidad económica y la conducta desplegada por el infractor, así como la gravedad o reincidencia en la infracción— fije el monto de la que justamente se hubiere hecho merecedor el contribuyente.

Sin embargo, cuando el legislador no precise en el texto del precepto legal los criterios o bases conforme a los cuales la autoridad administrativa debe imponer la sanción, si la autoridad fiscal impone una multa que excede la cantidad mínima, deberá dar cabal cumplimiento al art 75 del *CFF* en el sentido de fundar y motivar su resolución conforme a las bases generales contenidas en dicho numeral, precepto comentado en líneas anteriores.²⁷

que el particular llevó a cabo una conducta contraria a derecho, sin que, además, sea menester señalar las razones concretas que la llevaron a imponer la multa mínima. {Jurisprudencia **192 796** [2a./J. 127/99], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t X, diciembre de 1999, p 219. }

²⁷ Véase: **Multa. Motivación de la resolución que fija su monto, dentro de los parámetros del Código Fiscal de la Federación.** La circunstancia de que el legislador hubiere establecido una cantidad mínima y otra máxima para imponer una multa que sanciona una infracción de carácter fiscal genera por sí sola la facultad para que la autoridad administrativa, acorde con los parámetros establecidos por el *Código Fiscal de la Federación* y tomando en cuenta la capacidad económica y conducta del infractor, así como la gravedad o reincidencia en la infracción, fije el monto de la que se hubiere hecho merecedor. Ahora bien, aun cuando el legislador no haya precisado en el mismo texto del precepto legal en comento los criterios o bases conforme a los cuales la autoridad administrativa debe imponer la sanción, ello no exime a ésta de que cuando imponga una multa que exceda de la cantidad mínima, dé cabal cumplimiento al artículo 75 del *Código Fiscal de la Federación*, en el sentido de fundar y motivar su resolución conforme a las bases generales contenidas en dicho numeral, dentro de las que se encuentran, entre otras, la naturaleza de la infracción, la reincidencia del infractor y la extensión del daño causado al fisco, sin que pueda soslayarse la capacidad económica del infractor, elementos necesarios para razonar el arbitrio en la imposición del monto de la multa. {Tesis aislada **191 763** [IV. 2o.A.T.53 A], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XI, junio de 2000, p 584. }

9.6 Impugnación de la multa

La multa puede impugnarse mediante el recurso administrativo de revocación previsto en el *CFF* a partir del art 116 o mediante la interposición del procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, vía que es optativa a elección del interesado. No obstante, es conveniente apuntar que, si el particular opta por la interposición del recurso administrativo, puede eventualmente promover después el juicio ante el tribunal en contra del resultado del recurso si considera que éste le fue adverso o no satisface sus intereses conforme a los arts 117, fracc I, inc a) y 120 del *CFF*.

En la impugnación de la resolución que impone la multa es posible expresar agravios contra la declaración de que se cometió la infracción, tendientes a reconocer que no existió el ilícito, y los agravios con la finalidad de acreditar que es excesivo el monto de la multa impuesta; estos últimos agravios normalmente implican el reconocimiento de que se cometió la infracción.²⁸

9.7 Constitucionalidad de las multas

En el art 73, fraccs VII y XXX, de la *CPEUM* se encuentra de manera implícita la facultad del legislador federal para regular las sanciones por el incumplimiento de las normas fiscales. Dicho artículo establece:

Artículo 73. *El Congreso tiene facultad:*

[...]

VII. *Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el Presupuesto.*

[...]

XXX. *Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.*

La Segunda Sala de la SCJN ha establecido que, en términos de este artículo, el legislador cuenta con las facultades indispensables para regular las sanciones por el incumplimiento de las normas fiscales. Por ello, cuando actúe dentro del marco constitucional y siempre que las leyes que emita se refieran a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, sus actos estarán apegados a la Constitución.²⁹ No obstante, la imposición de multas por la autoridad fiscal o administra-

²⁸ Miguel Ángel García Domínguez, ob cit, p 456.

²⁹ Véase *Multa fiscal. El legislador, al agrupar en el artículo 82 del Código Fiscal de la Federación diversas infracciones, no incurrió en alguna conducta contraria al artículo 22 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*. Es criterio reiterado de la Suprema Corte de Justicia de la Nación que en términos del artículo 73, fracciones VII y XXX, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, el legislador cuenta con las facultades in-

tiva encuentra su fundamento en el párr cuarto del art 21 constitucional, que establece:

Artículo 21.

[...]

Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía, las que únicamente consistirán en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o en trabajo a favor de la comunidad; 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.

[...]

Este precepto constitucional determina expresamente que las infracciones sólo pueden sancionarse con multa, el arresto hasta por 36 horas o el trabajo en favor de la comunidad. Dicho artículo también señala una prohibición para aplicar sanciones distintas de las citadas; sin embargo, lo común en materia fiscal es que las infracciones se sancionan con multas y a veces en algunas leyes tributarias se establecen otro tipo de sanciones, como la clausura, la suspensión o la revocación.

El art 22 constitucional —en cierta concordancia con el art 31, fracc IV— establece la obligación del legislador de que las leyes, al determinar la imposición de multas, deben contener las reglas adecuadas para que las autoridades impositoras tengan la posibilidad de fijar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia de éste en la conducta que la motiva y, en fin, todas aquellas circunstancias que tiendan a individualizar dicha sanción, pues el primero de los preceptos establece que están prohibidas las multas excesivas; además, prevé el principio de proporcionalidad de las penas, y el segundo precepto constitucional aporta el concepto de proporcionalidad tributaria.³⁰ Así, el art 22 constitucional dispone:

Artículo 22. *Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, 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. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.*

La Segunda Sala de la SCJN señala que el legislador, al instituir el principio de proporcionalidad de las penas, consideró que el monto que constituye la multa

dispensables para regular las sanciones por el incumplimiento de las normas fiscales; por ello, cuando actúe dentro del marco constitucional y siempre que las leyes que emita se refieran a relaciones sociales que reclaman ser jurídicamente reguladas, sus actos estarán apegados a la Constitución. En ese orden de ideas, si en el artículo 82 del *Código Fiscal de la Federación*, el legislador, en uso de esas facultades, consideró conveniente agrupar diversas infracciones, resulta inconcuso que no incurrió en alguna conducta contraria al artículo 22 de la Constitución Federal. {Jurisprudencia **2001 380** [2a./J. 83/2012 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro XI, agosto de 2012, t 1, p 537.}

³⁰ Véase **Multas fijas. Las leyes que las establecen son inconstitucionales**, Jurisprudencia **200 349** [P./J. 10/95], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t II, julio de 1995, p 19.

debe atender al bien jurídico protegido por la norma, consistente en la necesidad social de recaudar íntegra y oportunamente los impuestos necesarios para cubrir el gasto público, como medio para lograr la seguridad y la prosperidad de la sociedad; además, la imposición de la multa debe ser proporcional con la culpabilidad del infractor y con su capacidad económica. Por ejemplo, cuando la multa se determina en virtud de la omisión en el pago de contribuciones, ésta debe guardar relación con las condiciones económicas del contribuyente, porque cuanto más elevadas sean las cantidades que han de recaudarse por tal omisión, mayor será la multa con la cual se sancione al infractor.³¹ De la misma forma, el Pleno de la SCJN da el concepto de multa excesiva:

Multa excesiva. Concepto de. De la acepción gramatical del vocablo “excesivo”, así como de las interpretaciones dadas por la doctrina y por la Suprema Corte de Justicia de la Nación para definir el concepto de multa excesiva, contenido en el artículo 22 constitucional, se pueden obtener los siguientes elementos: a) Una multa es excesiva cuando es desproporcionada a las posibilidades económicas del infractor en relación a la gravedad del ilícito; b) Cuando se propasa, va más adelante de lo lícito y lo razonable; y c) Una multa puede ser excesiva para unos, moderada para otros y leve para muchos. Por lo tanto, para que una multa no sea contraria al texto constitucional, debe establecerse en la ley que la autoridad facultada para imponerla tenga posibilidad, en cada caso, de determinar su monto o cuantía, tomando en cuenta la gravedad de la infracción, la capacidad económica del infractor, la reincidencia, en su caso, de éste en la comisión del hecho que la motiva, o cualquier otro elemento del que pueda inferirse la gravedad o levedad del hecho infractor, para así determinar individualizadamente la multa que corresponda.³²

Finalmente, el art 23 constitucional contiene diversos derechos de seguridad jurídica, entre los cuales se encuentra el relativo a que nadie puede ser juzgado dos veces por la misma falta. Sobre el particular, la SCJN ha dotado de mayor contenido al derecho en comento y lo ha hecho extensivo a materias diversas de la penal. En materia administrativa, el derecho se encuentra dirigido a prohibir que a un particular se le sancione dos veces o por segunda vez por el mismo hecho y para proteger el mismo bien jurídico; en esta tesitura, “lo mismo” se identifica o equipara con la triple identidad de: sujeto, hecho y fundamento.³³ El precepto citado establece lo siguiente:

³¹ Véase **Multas fiscales. El artículo 76, párrafo primero, fracción II, del Código Fiscal de la Federación vigente hasta el 28 de junio de 2006, que prevé los supuestos en los que se aplicarán, no viola el principio de proporcionalidad de las penas.** Tesis aislada 2010286 [2a. CXVII/2015 (10a.)], 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 23, octubre de 2015, t II, p 2087.

³² Jurisprudencia 200347 [P./J. 9/95], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t II, julio de 1995, p 5.

³³ Véase **Seguridad jurídica. El derecho previsto en el artículo 23 de la Constitución Federal es aplicable a la materia administrativa.** Tesis aislada 2005940 2a. XXIX/2014 (10a.), 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 4, marzo de 2014, t I, p 1082.

Artículo 23. *Ningún juicio criminal deberá tener más de tres instancias. Nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo delito, ya sea que en el juicio se le absuelva o se le condene. Queda prohibida la práctica de absolver de la instancia.*

Es decir, el principio *non bis in idem* que contempla el citado artículo es aplicable al derecho administrativo sancionador, porque, en sentido amplio, una sanción administrativa guarda similitud fundamental con las penas, pues ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico, y ya sea que se incumpla lo ordenado o se realice lo prohibido, tanto el derecho penal como el administrativo sancionador resultan ser inequívocas manifestaciones de la facultad del Estado para imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos, en la inteligencia de que la traslación de las garantías en materia penal en cuanto a grados de exigencia no puede hacerse automáticamente, pues su aplicación al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza.³⁴ En consecuencia, cabe concluir que cuando la autoridad determine una multa de naturaleza tributaria, debe sujetarse a los requisitos establecidos tanto en el texto de la *CPEUM* como en los que de manera particular señala el *CFE*, a fin de garantizar el respeto y observancia de los derechos del contribuyente.

9.8 Facultad coactiva del Estado

El Estado, como organización jurídica de la sociedad, tiene la necesidad —y por ello el derecho y el poder— de castigar las conductas que dañan su existencia: por una

³⁴ Véase *Non bis in idem*. Este principio es aplicable, por extensión, al derecho administrativo sancionador. El principio mencionado, que prohíbe el doble enjuiciamiento por el mismo delito, contenido en el artículo 23 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, consigna una garantía de seguridad jurídica, cuyo propósito es proteger al gobernado que ha sido juzgado por determinados hechos para que no sea sometido a un nuevo proceso por ese motivo, lo que implica la certeza de que no se le sancione varias veces por la misma conducta. Sin embargo, dicha garantía no es exclusiva de la materia penal, pues en términos del artículo 14 constitucional, la seguridad jurídica debe regir en todas las ramas del derecho y, dada la similitud y la unidad de la potestad punitiva del Estado en la interpretación constitucional de los principios del derecho administrativo sancionador, puede acudir a los principios penales sustantivos. Por tanto, el principio *non bis in idem* es aplicable al derecho administrativo sancionador, porque, en sentido amplio, una sanción administrativa guarda similitud fundamental con las penas, toda vez que ambas tienen lugar como reacción frente a lo antijurídico, y ya sea que se incumpla lo ordenado o se realice lo prohibido, tanto el derecho penal como el administrativo sancionador resultan ser inequívocas manifestaciones de la facultad del Estado de imponer penas y medidas de seguridad ante la comisión de ilícitos, en la inteligencia de que la traslación de las garantías en materia penal en cuanto a grados de exigencia no puede hacerse automáticamente, pues su aplicación al procedimiento administrativo sólo es posible en la medida en que resulten compatibles con su naturaleza. {Tesis aislada 2011 565 [I.1o.A. 3 CS (10a.)], 10a época, TCC, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 29, abril de 2016, t III, p 2515.}

parte, para reprimir los ilícitos y, por otra, para dar satisfacción a los intereses amenazados o lesionados y legítimamente protegidos.³⁵

El derecho a castigar o *ius puniendi* corresponde sólo al Estado, el cual en este campo es legislador, juez y ejecutor. Por ello, resulta importante destacar que la potestad punitiva del Estado se manifiesta mediante el ejercicio de tres funciones fundamentales:

- La función legislativa, consistente en expedir leyes que definen las infracciones y establecen las penas.
- La función jurisdiccional, que consiste en aplicar la ley al caso concreto.
- La función ejecutiva, consistente en hacer efectiva la pena impuesta.³⁶

Luego, la potestad punitiva fiscal es el poder jurídico que tiene el Estado de tipificar mediante ley los incumplimientos de obligaciones fiscales como infracciones y de establecer mediante la ley sanciones económicas para castigarlas; y la facultad de la administración para que, en aplicación de la ley, imponga las penas que correspondan a quienes cometan las infracciones y para que ejecute tales sanciones.³⁷

Dicha potestad encuentra su justificación, debido a que las normas que establecen y regulan los impuestos son imperativas porque tienen la finalidad de que el Estado obtenga los ingresos necesarios para satisfacer sus necesidades, e imponen el deber de pagar los tributos y de realizar otras actividades accesorias de ese objetivo. Su observancia debe mantenerse por un sistema de infracciones y sanciones, para evitar la violación de sus preceptos.³⁸

Autoevaluación

1. ¿Qué es una infracción administrativa?
2. ¿Quiénes son responsables de cometer las infracciones administrativas?
3. ¿En qué consisten las infracciones por obligaciones formales?
4. Explique la importancia del Registro Federal de Contribuyentes como medio de control en el cumplimiento de obligaciones a cargo de los particulares.
5. ¿Qué es la multa administrativa?
6. Explique los límites constitucionales a la imposición de las multas administrativas.

³⁵ Miguel Ángel García Domínguez, ob cit, p 27.

³⁶ Ibidem, pp 27 y 29.

³⁷ Ídem.

³⁸ Ibidem, p 30.

7. ¿Qué autoridad está facultada para imponer multas?
8. ¿Cuál es la naturaleza jurídica de las multas administrativas?
9. ¿En qué consiste la condonación de multas administrativas? Explique el procedimiento para obtenerla.
10. ¿Cuáles son los medios que la ley establece para impugnar las multas administrativas?

UNIDAD 10

Inicio del procedimiento económico coactivo

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Estará en aptitud de conocer las formalidades constitucionales y legales por cumplir para el inicio, sustanciación y resolución del procedimiento económico-coactivo; las causales de suspensión de dicho procedimiento y las excepciones a la ejecución inmediata, detallando sus etapas, distinguiendo los efectos de cada una de ellas, así como la modalidad del procedimiento para la subasta vía electrónica, sus ventajas y desventajas.
- Conocerá que las autoridades fiscales, para garantizar el pago de los créditos que se hayan constituido a su favor y que se consideren firmes y exigibles a cargo de los particulares, deben atender el mandato del legislador y hacer cumplir el procedimiento de cobro coactivo que les permita hacerse de los ingresos a los que el Estado tenga derecho a percibir si el particular no los entera de manera espontánea o dentro de los límites que marcan las leyes. Como se dijo en la última parte de la unidad 9, tanto el fisco federal

continúa

continuación

como los fiscos locales cuentan con la llamada facultad *económico-coactiva* que les permite, de acuerdo con las reglas que el legislador establece y limita, garantizar que esta actividad del Estado (claramente de orden público) se lleve a cabo aun en contra de la oposición de los particulares. Tan importante resulta este procedimiento que el *CFF* dedica prácticamente una cuarta parte de su extensión legislativa a regular el denominado procedimiento administrativo de ejecución, tema que se desarrolla en esta unidad.

10.1 Formalidades

El procedimiento administrativo de ejecución (conocido comúnmente como PAE) tiene una índole de cobro coactivo sujeto a una serie de formalidades, reglas y requisitos que lo hacen particular y prácticamente único. Es oportuno señalar que se trata del instrumento legal con el que cuentan las autoridades administrativas para hacer efectivos créditos fiscales a cargo de los particulares que no hubiesen sido cubiertos oportunamente o garantizados en alguna de las formas previstas por el código.¹

El párr primero del art 145 del *CFF* señala: “Las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados por la ley, mediante el procedimiento administrativo de ejecución”. Conforme al sentido del mandato que el legislador impone a las autoridades fiscales, el procedimiento administrativo de ejecución es una obligación a cargo de las autoridades administrativas que debe ejercerse en tanto se dé el supuesto que marca el código.

El PAE tiene características especiales que lo distinguen de otros procedimientos administrativos, entre las cuales destacan las siguientes:

- a) El PAE es un procedimiento de cobro coactivo, cuyo único fin y propósito es obtener el pago del crédito fiscal. Se asemeja a un procedimiento ejecutivo en materia mercantil o civil en tanto que el crédito fiscal es el título ejecutivo que permite, en su caso, el embargo prácticamente inmediato de bienes que son propiedad del deudor.

¹ El art 141 del *CFF* establece cuáles son las formas de garantía del interés fiscal que se pueden ofrecer a las autoridades fiscales. Es conveniente apuntar que éstas deben entenderse complementarias, no excluyentes, o sea, el particular puede ofrecer, si lo necesita, más de una garantía en tanto cubra el monto del interés fiscal.

- b) Al ser un procedimiento de cobro, no precisa agotarse en todas sus fases, característica que lo distingue de un procedimiento judicial. Recuperado el monto del interés fiscal por las autoridades fiscales, el PAE termina en cualquier momento.
- c) Es un procedimiento que se sigue por etapas claramente diferenciadas en el *CFF*. Las autoridades están obligadas a respetarlas y a observarlas de manera escrupulosa. Lo contrario permite al particular impugnar el procedimiento por vicios propios, aun cuando sea incontrovertible el derecho de la autoridad para requerir el pago del crédito fiscal.
- d) El PAE no es una instancia en la que se analice el derecho previo de la autoridad para ejercerlo, es decir, el PAE no discute la legalidad del crédito fiscal que dio origen a su aplicación, sino solamente busca cobrarlo.

De acuerdo con el *CFF*, en el PAE se pueden distinguir cuatro etapas que de manera cronológica deben suceder:

- Requerimiento de pago.
- Embargo de bienes.
- Remate de los bienes embargados.
- Aplicación del producto obtenido en el remate al pago del crédito fiscal.

10.1.1 Requerimiento de pago

Cabe decir que el requerimiento de pago es un proceso llevado a cabo mediante una diligencia específicamente determinada para ese propósito por el cual el fisco reclama la existencia de las deudas contraídas por un particular y aún no cubiertas o, si lo fueron, éstas se enteraron en una cantidad menor a la que la autoridad fiscal considera tener derecho a percibir. En términos generales, “requerimiento es la intimación que se dirige a una persona para que haga o deje de hacer alguna cosa o para que manifieste su voluntad en relación con un asunto”.²

El requerimiento en el procedimiento administrativo de ejecución tiene el carácter de acto necesario que consiste en cumplir una carga procesal, y además de acto debido, ya que constituye una obligación administrativa para el funcionario fiscal relacionada con el inicio del procedimiento de ejecución, a fin de hacer ingresar al patrimonio del Estado el crédito que tiene a su favor y que no ha cumplido el deudor en forma voluntaria.³

De acuerdo con el art 151 del *CFF*, las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago

² Rafael De Pina Vara (2006), *Diccionario de derecho*, 35a ed, México, Editorial Porrúa, p 441.

³ Cfr Sergio Francisco De la Garza (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 812.

al deudor. Esta diligencia representa el inicio del PAE, por lo cual el requerimiento debe personalizarse hacia el deudor y no practicarse mediante formatos generales en los que solamente se llenan espacios en blanco.⁴

Al realizar el requerimiento, el particular debe acreditar ante el ejecutor designado para la práctica de la diligencia haber hecho el pago del monto requerido o incluso, puede hacerlo en ese momento. En ambos casos, el PAE terminaría en la primera diligencia pues —como se ha comentado— su propósito es recuperar el importe del crédito adeudado. Aun en este supuesto, el particular podrá demandar la nulidad del crédito materia de la ejecución si demuestra que éste no le fue notificado previamente y si considera que el origen del mismo es ilegal; sin embargo, si no se dan ninguna de estas circunstancias, la autoridad pasará de inmediato a la segunda etapa del procedimiento, es decir, procederá al embargo de bienes.

10.1.2 Embargo de bienes

El embargo consiste en el aseguramiento de bienes propiedad del deudor que sean suficientes para garantizar el pago de una obligación. De acuerdo con **Rafael de Pina**, el embargo constituye una limitación del derecho de propiedad (no la privación de ella) que afecta al derecho de disposición y que subsiste mientras no sea levantado por la autoridad judicial competente.⁵ En este sentido, dentro del procedimiento administrativo de ejecución se entiende por embargo de bienes “el acto procesal consistente en la determinación de los bienes que han de ser objeto de la realización forzosa de los bienes que posee el deudor (en su poder o en terceros), fijando su sometimiento a la ejecución y que tiene como contenido una intimación al deudor para que se abstenga de realizar cualquier acto dirigido a sustraer los bienes determinados y sus frutos de la garantía del crédito”.⁶

Los embargos se pueden clasificar como sigue:

- **Embargo preventivo o precautorio:** se realiza cuando un individuo o una persona moral han sido sujetos de la determinación de una obligación tributaria y se pretende salvaguardar el cumplimiento de la ejecución tanto si no se pagase como si se demorase en el cumplimiento de la obligación. En este caso hay, entre otros, el supuesto del art 141, fracc V, en el que el deudor propone

⁴ Véase **Requerimiento de pago y embargo en materia fiscal**. Contraviene las garantías de legalidad y seguridad jurídica cuando se trate de un machote impreso con espacios en blanco para rellenar con letra manuscrita, o cuando se advierta de manera notoria que la impresión del nombre del personal actuante es posterior a la elaboración del documento. Jurisprudencia **181 458** [2a./]. 48/2004], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XIX, mayo de 2004, p 592.

⁵ Cfr **Rafael De Pina Vara** (2006), ob cit, p 262.

⁶ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), ob cit, p 815.

el embargo en garantía de sus bienes o de una parte de ellos. Las reglas para la ejecución de los embargos precautorios se establecen en el art 145 del *CFF*.

- **Embargo ejecutivo:** se produce una vez establecida la definitividad de pago de la obligación (es el supuesto del PAE).

De acuerdo con los arts 151 y 152 del *CFF* el ejecutor designado por las autoridades tributarias se constituirá en el lugar donde se encuentren los bienes y deberá otorgar el derecho al embargado de señalar primero aquellos que, de acuerdo con su valor, considere que satisfacen el importe requerido como interés fiscal. No obstante, el particular debe seguir la prelación en la asignación de bienes para embargo que señala el art 155 y que de manera puntual establece:

Artículo 155. *La persona con quien se entienda la diligencia de embargo tendrá derecho a señalar los bienes en que éste se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, sujetándose al orden siguiente:*

- I. *Dinero, metales preciosos, depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.*
En el caso de que se embarguen depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente a que se refiere el párrafo anterior, el monto del embargo sólo podrá ser hasta por el importe del crédito fiscal actualizado y sus accesorios legales que correspondan hasta la fecha en que se practique, ya sea en una o más cuentas. Lo anterior siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.
- II. *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.*
- III. *Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.*
- IV. *Bienes inmuebles. En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.*

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.

1. Bienes susceptibles de embargo. De la lectura de los artículos anteriores se puede establecer que las autoridades administrativas tienen la facultad de trabar

embargo sobre bienes muebles,⁷ bienes inmuebles,⁸ negociaciones comerciales y ciertos recursos financieros que sean propiedad del embargado. Es claro también que la prioridad de las autoridades es asegurar bienes de inmediata conversión a dinero en efectivo, por lo cual las disposiciones legislativas privilegian el aseguramiento de aquellos que representen el menor contratiempo para las autoridades y la posibilidad de convertirlos rápidamente en dinero líquido. Sin embargo, este derecho no debe ejercerse de manera indiscriminada. De acuerdo con el art 156 *bis* del *CFF*, las autoridades fiscales solamente pueden inmovilizar las cuentas bancarias de los particulares en los casos y las circunstancias que el artículo regula con el propósito de impedir que ante cualquier supuesto se bloqueen las cuentas bancarias de los particulares, con el evidente perjuicio que esto les causa al impedirles disponer de sus recursos financieros.

2. Personas a cargo de los bienes embargados. Practicado el embargo, los bienes que fueron objeto de éste deben quedar en custodia de la persona que designe la autoridad fiscal. Según de la naturaleza de los bienes embargados se designa al responsable de éstos. Si son bienes muebles se designará un *depositario* al momento de practicar la diligencia el ejecutor designado por la autoridad para ello; sin embargo, en la mayoría de los casos, el embargado queda en resguardo de sus bienes. Si son inmuebles o negociaciones comerciales se nombrará a un *interventor*, quien generalmente es designado con antelación por el titular de la dependencia que tiene a su cargo el cobro y se presenta con el ejecutor para la práctica de la diligencia en la que debe aceptar el cargo.

Es conveniente señalar que, aun cuando el art 153 señala indistintamente como interventores a las personas a quienes se confían bienes inmuebles y negociaciones comerciales embargadas, el *CFF* sólo regula las funciones del interventor en negociaciones comerciales y deja al interventor de bienes inmuebles, en los hechos, como un simple depositario de éstos.

El art 153 del *CFF* señala además que los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del depositario o depositarios que fuesen 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. También se establece en este artículo que en los embargos de bienes raíces o de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los arts 165, 166 y 167 de dicho código.

⁷ *Bienes muebles* son aquellos elementos de la naturaleza, materiales o inmateriales que pueden desplazarse de forma inmediata y trasladarse de un lugar a otro, ya sea por sus propios medios o por una fuerza interna o externa, manteniendo su integridad. Véanse arts 752 al 759 del *Código Civil Federal*. Qué se consideran bienes muebles.

⁸ *Bienes inmuebles* son aquellos que no pueden trasladarse de forma inmediata de un lugar a otro sin su destrucción o deterioro porque responden al concepto de fijeza. Véase art 750 del *Código Civil Federal*. Qué se consideran bienes inmuebles.

3. Diferencias. El *depositario de bienes* es un custodio de éstos, cuya única responsabilidad es mantener el bien embargado en las condiciones que lo recibe durante todo el tiempo de su aseguramiento y regresarlo en idéntica forma a su asegurador, salvo el deterioro natural que el paso del tiempo y su uso normal generen. En cambio, el *interventor* cuenta con facultades específicas que lo hacen —primero en su calidad de *interventor con cargo a la caja*— un retenedor inmediato de cantidades líquidas que deben pasar a poder del fisco federal (art 165 del CFF). En esta primera etapa, el interventor debe garantizar en cierto tiempo la recuperación del crédito fiscal.⁹ Luego, como *interventor administrador* y un verdadero liquidador según se desprende del art 166, que señala:

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.

La fase del embargo de bienes concluye cuando se convoca al remate de éstos, que es la tercera fase del PAE.

10.2 Procedimiento para la subasta vía electrónica

El remate es el acto público de celebración de una subasta y consiste en conocer el mejor precio ofrecido por una persona en una almoneda pública de bienes embargados. A su vez, la subasta es la transmisión de la propiedad de bienes determinados, realizada judicial o extrajudicialmente en favor del mejor postor con publicidad y previa licitación de quienes concurran al acto”.¹⁰ En el procedimiento administrativo de ejecución, la subasta es un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe en favor del que ofrezca el mayor precio.¹¹ La subasta también se conoce como *almoneda*, por lo cual ambas palabras son sinónimas.

⁹ El art 165 establece que el interventor 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, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación en los términos del reglamento de este código, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10 % de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.

¹⁰ Rafael De Pina Vara (2006), ob cit, p 440.

¹¹ Cfr Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, p 824.

La etapa del remate se inicia cuando se conoce un valor cierto de los bienes embargados, de acuerdo con lo dispuesto por la fracc I del art 173 del *CFF*. A su vez, corresponde a la autoridad fiscal establecer el valor de éstos, según lo establece el art 175 del *CFF* que a la letra señala:

Artículo 175. *La base para enajenación de los bienes inmuebles embargados será el de avalúo y para negociaciones el avalúo pericial, ambos conforme a las reglas que establezca el reglamento de este código; en los demás casos, la autoridad practicará avalúo pericial. En todos los casos, la autoridad notificará personalmente o por medio del buzón tributario el avalúo practicado.*

1. Valor de los bienes. El avalúo es el valor designado por peritos calificados respecto de los bienes a rematar. Generalmente es inferior al valor comercial real de los bienes. Por ello, si el particular embargado o los terceros que fuesen acreedores del deudor no consideraran que el valor señalado por las autoridades fiscales corresponde a la naturaleza de los bienes, podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracc II, inc b) del art 117, en relación con el 127 del *CFF*, en cuyo caso deben designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el reglamento del propio código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. Es conveniente apuntar que en este caso el recurso de revocación tiene un trámite distinto del usualmente regulado en el código, para los actos administrativos que pueden impugnarse por este medio de defensa.

2. Publicación de la convocatoria. Establecido el valor de los bienes embargados, las autoridades fiscales deben proceder de inmediato a publicar la convocatoria para el remate, el cual —de acuerdo con el art 176 del *CFF*— deberá realizarse dentro de los veinte días siguientes a la publicación de la convocatoria. La convocatoria se hará por lo menos diez días antes del inicio del periodo señalado para el remate y deberá permanecer en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta su conclusión. La convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, en la cual se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir a él.

3. Postores interesados. Para participar en el remate, los postores interesados deberán hacerlo por medios electrónicos. El art 181 del *CFF* señala que las posturas habrán de enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria deberá enviar a los interesados mensajes que confirmen la recepción de las posturas. Para intervenir en la subasta será necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente por lo menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes en la convocatoria. Esta transferencia se considerará como depósito en caso de que el postor resulte ganador de la subasta.

4. Postura legal. Es postura legal o postura mínima para participar en el remate la que cubra 2/3 del valor de avalúo (art 179). Es decir, el 66.66 % de la cantidad que se haya fijado como valor de los bienes. La cantidad a ofertar deberá garantizarse preferentemente de contado (art 180).

5. Desarrollo de la subasta. Una vez iniciado el remate, éste tendrá una duración de cinco días de acuerdo con el art 183 del *CFF*, los que empezarán a contar a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirán a las 12:00 horas del quinto día. Durante este periodo, los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas previamente presentadas. Es importante señalar que se entiende que las 12:00 horas corresponden a la zona centro del país. Dicho art señala igualmente que, si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura o más posturas que mejoren las anteriores, éste no se cerrará a las 12:00 horas, sino se concederán plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que no se mejore la última postura. Una vez transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura, el remate se tendrá por concluido.

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura, lo que no necesariamente significa la mayor cantidad ofrecida sino también las condiciones de pago, entre otras. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido una suma igual y ésta sea la postura más alta, se aceptará la primera postura recibida. Una vez fincado el remate, se comunicará el resultado de éste por medios electrónicos a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

6. Conclusión de la subasta. De acuerdo con el art 185 del *CFF*, fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido en favor del postor ganador y éste queda obligado a que, en un plazo de tres días siguientes a la fecha del remate, entere mediante transferencia electrónica de fondos al Servicio de Administración Tributaria el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejores ofertadas durante la subasta. En cuanto el postor cumpla con el pago del saldo restante, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días, entregue los comprobantes fiscales digitales por internet de la enajenación, los cuales deberán expedirse cumpliendo, en lo conducente con los requisitos a que se refiere el código, apercibido de que, si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía.¹² Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, de manera conjunta con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado.

Por cuanto hace a bienes inmuebles o negociaciones comerciales, el art 186 establece un procedimiento muy similar al señalado para los bienes muebles, excepto si el saldo restante deberá entregarse dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate. Hecho el pago, el postor ganador podrá designar al notario que

¹² Conviene en este punto revisar los requisitos para la expedición de comprobantes fiscales digitales por internet (CFDI) que señalan los arts 29 y 29-A del *CFF*.

protocolice la adjudicación; para ello, el Servicio de Administración Tributaria 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.

7. Prohibición a servidores públicos de participar en subastas. No pueden adquirir bienes en remate por sí o por medio de interpósita persona los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como todos aquellos que hubieren intervenido por el fisco federal en el PAE. El remate efectuado con infracción a este precepto será nulo y se sancionará a los infractores conforme al *CFF* (art 189).

8. Derecho a la devolución de los excedentes. En caso de que existan excedentes en la adjudicación a que se refiere el art 191 del *CFF*,¹³ y después de haberse cubierto el crédito fiscal y sus accesorios en los términos del art 194 de dicho ordenamiento, éstos se entregarán al deudor o al tercero que éste designe por escrito hasta que se lleve a cabo la enajenación del bien de que se trate, salvo que medie orden de autoridad competente que no lo permita. Cuando se lleve a cabo el remate, el importe obtenido como producto de éste se aplicará en los términos de lo dispuesto en el art 194, supuesto que se comenta en el apartado siguiente, así como a recuperar los gastos de administración y mantenimiento. El remanente del producto mencionado será el excedente que se entregue al contribuyente o al embargado, salvo que medie orden de autoridad competente, o que el deudor o embargado acepte por escrito que se haga la entrega total o parcial del saldo a un tercero.

Aplicación del producto obtenido en el remate al pago del crédito fiscal

Concluida la subasta de los bienes embargados, la última etapa del PAE consiste en aplicar los recursos obtenidos por el SAT al pago del crédito fiscal. Para ello, conviene citar el art 194 del *CFF*, que a la letra señala:

Artículo 194. *El producto obtenido del remate, enajenación o adjudicación de los bienes al fisco se aplicará a cubrir el crédito fiscal en el orden que establece el artículo 20 de este código.*

De acuerdo con la disposición anterior, los recursos obtenidos en el remate se aplican de la siguiente manera: a los créditos más antiguos siempre que se tra-

¹³ El art 191 del *CFF* regula el supuesto de que los bienes se adjudiquen a favor del fisco por falta de postores en el remate. “Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60 % del valor de avalúo.”

te de la misma contribución y antes del adeudo principal y a los accesorios en el orden siguiente:

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. La indemnización a que se refiere el séptimo párr del art 21 de este código.¹⁴

10.3 Ventajas y desventajas del esquema electrónico

Los medios electrónicos en el desarrollo de las subastas públicas a cargo del Servicio de Administración Tributaria permiten el acceso de personas interesadas en participar en estos esquemas a plataformas mucho más ágiles, rápidas y aparentemente más seguras. Es probable que su uso se incremente con el paso del tiempo y que en un periodo relativamente corto todas las operaciones que se realicen con las autoridades fiscales se hagan mediante el uso y aprovechamiento de medios electrónicos.

Es claro que la infraestructura global de información permite realizar transferencias incluso transfronterizas de una amplia gama de datos, películas, programas y servicios a un costo que se reduce rápidamente. También, con el uso de medios electrónicos se abre un mercado internacional de nuevos y mejores servicios, nuevas formas de entrega de mercancías y nuevos mecanismos de pago. Asimismo, transacciones imposibles de llevar a cabo hace apenas dos décadas pueden ahora realizarse de forma instantánea. La *supercarretera de la información*, como se conoce al internet, tiene el potencial de revolucionar los negocios internacionales y de acelerar el desmantelamiento de las fronteras nacionales.

Originalmente, internet era un sistema que conectaba instituciones gubernamentales y académicas, pero hoy ha rebasado su propósito original y se ha convertido en una red internacional con un número de usuarios incalculable; además,

¹⁴ El párrafo aludido señala:

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre del 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere este artículo. 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%, 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.

tiene servidores de acceso que interconectan a organizaciones en América del Norte, América del Sur, Europa y Asia. Asimismo, las organizaciones son administrativamente independientes unas de otros, pero no existe ningún punto central de control, ni internet tiene una computadora central o una estructura organizativa central. Los administradores de los servidores de acceso y otros mecanismos de enlace tienen muy poco control sobre el tipo de información que es transmitida por medio de sus computadoras.

En ese punto cabe pensar que las ventajas de que las autoridades fiscales utilicen los medios electrónicos para las subastas que deben generar son palpables pues se automatizan los procesos, lo cual permite desde antes conocer su evolución y mantener controlado el riesgo de la corrupción, especialmente en un tema tan sensible como la subasta de bienes embargados.

Sin embargo, con la misma facilidad que se encuentra información confiable puede accederse a información falsa sin percatarnos siquiera de ello. Adicionalmente y sobre todo en el tema abordado en esta unidad, una falla en el sistema o en la plataforma del SAT puede generar que todo el proceso de licitación se venga abajo y se pierdan con ello esfuerzo, recursos y tiempo. Probablemente el riesgo más identificable en estos esquemas es el manejo de datos personales en plataformas que, aunque administradas por las autoridades con un fin de beneficio colectivo y sin que medie otro propósito que el interés público, pueden ser alteradas o *hackeadas* por terceras personas con intenciones dolosas.

En particular, los arts 181 y 182 del *CFF* regulan la manera como los postores pueden participar en este tipo de subastas. De su lectura se advierte que la participación de los particulares se realiza enteramente con el uso de medios electrónicos para registrarse como postores y para enviar los depósitos bancarios que respalden la garantía de seriedad de su oferta, mediante transferencias electrónicas. Toda la subasta se lleva a cabo mediante éstos e incluso el fallo se hace saber a los interesados por internet. Como se ve, el uso de medios electrónicos es total y hoy se afirma que tales procesos irreversiblemente continuarán realizándose de esta manera. Es claro que en procedimientos en los que la tecnología avanza, siempre surgirán ventajas que acerquen a su uso común pues el avance de la tecnología es imparable. No obstante, también es necesario vigilar la seguridad de todos los involucrados para que los medios electrónicos se conviertan no sólo en la herramienta más utilizada, sino también en la más confiable.

10.4 Facultades del fisco frente a terceros

No son muchas las referencias específicas que el *CFF* establece en relación con las facultades que por medio del PAE las autoridades fiscales pueden ejercer frente a terceros ajenos al embargado, pues éstas se hallan inmersas en un gran número

de artículos: fundamentalmente se relacionan con la disponibilidad de los bienes entregados a los postores que resultan ganadores de las subastas y a la obligación que tienen de entregar los bienes embargados libres de gravamen a los ganadores de éstas. No obstante, existen ciertas disposiciones que establecen facultades que las autoridades pueden ejercer frente a terceros. A continuación se analizan de modo breve las siguientes:

1. Señalamiento de bienes para embargo. El art 155 del *CFF* al disponer cuál es la prelación que debe seguirse al señalar bienes para embargo establece en su fracc IV lo siguiente:

IV. Bienes inmuebles. *En este caso, el deudor o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.*

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.

Lo destacado es nuestro.

En este artículo el legislador se excede en cuanto a establecer una carga excesiva dentro del procedimiento propia del embargado y no de un tercero que no está obligado a conocer las condiciones particulares del inmueble que pudiera señalar para embargo, porque el numeral citado dispone que el tercero deberá manifestar *bajo protesta de decir verdad* las condiciones del inmueble señalado para embargo.

2. Oposición de terceros. Un tercero que afirme ser propietario de los bienes que se designen para embargo puede oponerse a esta diligencia. De acuerdo con lo dispuesto por el art 158 del *CFF*, si al designarse bienes para el embargo se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si lo demuestra en el acto de la diligencia la propiedad con prueba documental suficiente a *juicio del ejecutor*. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá someterse a ratificación, en todos los casos por la oficina ejecutora, a la que habrán de 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 de este código.

Si bien las pruebas se exhiben en el momento de la diligencia, la expresión a *juicio del ejecutor* deja en completo estado de indefensión al interesado pues no existe elemento alguno que permita conocer la capacidad de los ejecutores para valorar instrumentos idóneos con el fin de acreditar la propiedad de un bien. Es claro que la propiedad de un inmueble se acredita con documentos muy específicos; por ejemplo, si se trata de una escritura pública no tiene por qué quedar ésta

a juicio de un tercero. Esta hipótesis tendría cierto sentido si se exhiben contratos privados, pero un testimonio de escritura pública, por ser un documento público, no debe estar sujeto a juicio de un tercero, de quien no se conoce su capacidad para valorar tales instrumentos.

3. Créditos embargados por la autoridad fiscal. Si las autoridades señalan como objeto del embargo créditos que tenga a su favor el contribuyente, los terceros deudores de éste deberán abstenerse de realizar pagos al embargado, so pena de realizar doble pago. De acuerdo con el art 160 del *CFF*, el embargo de créditos será notificado directamente por la autoridad fiscal a los deudores del embargado y se le requerirá con el objeto de que no efectúen el pago de las cantidades respectivas a éste sino a la autoridad fiscal, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

4. Acreedores sobre bienes inmuebles embargados por la autoridad fiscal. Según lo dispuesto por el art 177 del *CFF*, los acreedores que aparezcan en el certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años serán notificados personalmente o por medio del buzón tributario del periodo de remate señalado en la convocatoria y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refiere la fracc IV del art 134 del código, se tendrán como notificados de la fecha en que se efectuará el remate, en aquella en la cual la convocatoria se haya fijado en sitio visible en la oficina ejecutora, siempre que en dicha convocatoria se exprese el nombre de los acreedores.

Este artículo si bien establece una facultad innegable que deben tener las autoridades fiscales y que consiste en tener la celeridad y certeza de concluir el PAE, puede dejar a otros particulares en estado de indefensión pues los medios que se establecen para notificarlos no aseguran que fehacientemente éstos lleguen a tener verdadero conocimiento del remate y poder así ejercer su derecho.

5. Entrega de los bienes libres de gravamen. El art 187 del *CFF* señala:

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.

Sin embargo, esto no siempre es posible. Por ello, el art 188 establece: Si el bien se encontrara ocupado,

... 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.

Esta facultad no les corresponde a las autoridades administrativas pues no tienen la aptitud de actuar como jueces que califiquen la legal o no permanencia de un tercero en un inmueble adjudicado en un remate de carácter administrativo o aun la del embargado.

Existen algunas otras referencias a la relación que las autoridades fiscales guardan con terceros derivada de la regulación del PAE, como establecidas en los arts 145, fracc III, inc h); fracc IV, 156 *bis*, 156 *ter*, 159, 162 y 163, entre otros. Hasta aquí se ha analizado solamente las que tienen mayor importancia para destacar la estructura de este procedimiento ejecutivo tanto para el particular como para las autoridades.

10.5 Formas de suspender el procedimiento

Como se ha visto a lo largo de la presente unidad, el procedimiento administrativo de ejecución es el conjunto de actos que se realizan en el tiempo y por medio de los cuales se pretende obtener por vía coactiva el crédito fiscal debido por el deudor. En cuanto se trata de un procedimiento, ha de avanzar de acuerdo con el impulso que le dé la autoridad ejecutora hasta lograr su finalidad. Sin embargo, pueden suceder acontecimientos o actuaciones que lo suspendan en su avance o que le pongan fin. Por tanto, puede entenderse como suspensión del procedimiento de ejecución la suspensión que puede experimentar en su avance, merced a causas exteriores a él y que, transcurrido el tiempo, son sustituidas por otras que producen la extinción definitiva del procedimiento.¹⁵

La suspensión del PAE no puede producirse por acuerdo o por inactividad de las partes, pues la autoridad tiene la obligación y responsabilidad de impulsarlo, excepto si se produce una causa que la ley establezca para efectuar la suspensión. En este sentido, el fundamento legal de la suspensión del acto administrativo en materia fiscal se encuentra en el primer párr del art 144 del *CFF*, el cual dispone lo siguiente:

Artículo 144. *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 treinta 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 y los créditos fiscales determinados por el Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores. 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 previsto en este código, los recursos de inconformidad previstos en los artículos 294 de la Ley del Seguro Social y 52 de la Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores o, en su caso, el procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación de los que México

¹⁵ Cfr Sergio Francisco De la Garza (1994), ob cit, p 832.

es parte, no estará obligado a exhibir la garantía correspondiente, sino en su caso hasta que sea resuelto cualquiera de los medios de defensa señalados en el presente artículo.

Para efectos del párrafo anterior, el contribuyente contará con un plazo de diez días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso de revocación, a los recursos de inconformidad, o al procedimiento de resolución de controversias previsto en alguno de los tratados para evitar la doble tributación de los que México sea parte, para pagar o garantizar los créditos fiscales en términos de lo dispuesto en este código.

[...]

Se puede suspender el procedimiento administrativo de ejecución en el momento en que ocurran los supuestos siguientes:

- A. El contribuyente ha presentado la solicitud de suspensión ante las autoridades competentes derivada de la interposición de un medio de defensa que controvierta la legalidad del crédito determinante del procedimiento ejecutivo, que puede ser:
 - a) El recurso de revocación previsto en el *CFF*, el recurso de inconformidad establecido en los arts 294 de la *Ley del Seguro Social (LSS)* y 52 de la *Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LIFNVNT)* 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, en cuyo caso no se tiene obligación de exhibir garantía sino hasta que la autoridad resuelva el recurso, para lo cual contará con un plazo de diez días siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación de la resolución que recaiga al recurso, para pagar o garantizar los créditos fiscales,
 - b) El procedimiento contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y se haya constituido un medio de garantía suficiente para acreditar la solvencia que permitiera en su caso cubrir el interés fiscal respecto a los créditos impugnados.
- B. Se ha presentado solicitud de autorización de pago en parcialidades, después de iniciado por el SAT el proceso de cobro, de conformidad con los arts 66 y 66-A del *CFF*.
- C. Se ha presentado solicitud de condonación de multas y se ha ofrecido garantía suficiente, de conformidad con el art 74 del *CFF*.

En el procedimiento administrativo de ejecución la garantía del interés fiscal es condición indispensable para suspender la ejecución del acto administrativo que es materia de éste. Lo anterior encuentra su fundamento en el art 141, párrafo cuarto, del *CFF* que dispone: “En ningún caso las autoridades fiscales podrán dis-

pensar el otorgamiento de la garantía”. Finalmente, el art 142, fracc I, del *CFF* señala que procede garantizar el interés fiscal cuando: “Se solicite la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, inclusive si dicha suspensión se solicita ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (*sic*)* en los términos de la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*” (*LFPCA*).

10.6 Remate de los bienes fuera de subasta

La enajenación fuera de remate tiene como principal objetivo que los bienes en espera de ser enajenados se justiprecien o no se pierdan.¹⁶ El art 192 del *CFF* señala que el Servicio de Administración Tributaria podrá enajenar los bienes fuera de subasta cuando:

- I. *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.*
- II. *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.*

Al respecto, el Segundo Tribunal Colegiado del Octavo Circuito establece que la venta de bienes llevada a cabo fuera de remate, efectuada al comprador que propuso el deudor embargado y aceptada por la autoridad hacendaria en términos de lo dispuesto por el art 192, fracc I, del *CFF*, permite que los bienes de que se trata, pasen al adquirente libres de gravámenes, pues así lo preceptúa el art 187 del *CFF*, La tesis aplicable es la siguiente:

Remate de bienes. Cuándo deben pasar éstos al adquirente, libre de gravámenes. La venta de bienes que se lleva a cabo fuera de remate, efectuada al comprador que propuso el deudor embargado y que es aceptada por la autoridad hacendaria en términos de lo dispuesto por el artículo 192, fracción I, del *Código Fiscal de la Federación*, permite que los bienes de que se trata pasen al adquirente libres de gravámenes, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 187 del propio código; lo anterior es así en atención a que la transmisión del dominio realizada en los términos antes indicados constituye una de las cuatro formas que se comprenden en el procedimiento administrativo de ejecución a que se refiere el citado ordenamiento legal, de conformidad con lo dispuesto en los artículos 173 a 193 del mencionado cuerpo legislativo; la primera, que se hace consistir en la adquisición de los bienes por remate o subasta, cuya hipótesis se encuentra prevista en los artículos 174, 176, 179, 180 a 186; la

* Aunque en el texto de la ley aparece así, debe interpretarse como Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

¹⁶ **Sonia Venegas Álvarez** (2016), *Derecho fiscal: Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, p 220.

segunda, que consiste en la venta realizada al comprador que hubiere propuesto el embargo y además que hubiere sido aceptado por la autoridad respectiva, según lo dispuesto por los artículos 178 y 192, fracción I; la tercera, que consiste en la adjudicación que se hace a favor del fisco federal, de conformidad con el artículo 190; y la cuarta hipótesis, consistente en la enajenación directa o encomendada a empresas o instituciones dedicadas a la compraventa o subasta de bienes, como lo señalan los artículos 192, fracciones II y III, y 193, todos los preceptos mencionados del *Código Fiscal Federal*.¹⁷

10.7 Excepciones para la ejecución inmediata del procedimiento económico coactivo

Este tema se trata en las secciones 10.5 y 10.6 por lo que se sugiere al lector consultar el contenido de aquéllas.

Autoevaluación

1. De acuerdo con el *CFF*, ¿cuándo procede iniciar el procedimiento administrativo de ejecución?
2. Explique las etapas del procedimiento administrativo de ejecución.
3. ¿Qué debe entenderse como embargo de bienes?, características generales y ¿Cuáles son los bienes susceptibles de embargo dentro del procedimiento administrativo de ejecución?
4. ¿En qué consiste la actividad de valorar los bienes embargados? y ¿cuál es la importancia del avalúo en el procedimiento administrativo de ejecución?
5. Explique la subasta por vía electrónica, así como el proceso y los requisitos.
6. ¿Quiénes pueden ser postores dentro del procedimiento administrativo de ejecución?
7. Exponga las formas de suspender el procedimiento económico coactivo.
8. ¿Qué se entiende por remate de bienes embargados a los particulares?
9. ¿Cómo se aplican los recursos obtenidos en el remate de bienes embargados?
10. ¿Cuándo se está frente a una excepción al remate de los bienes embargados?

¹⁷ Tesis aislada **194248** [VIII.2o.46 A], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t IX, abril de 1999, p 604.

UNIDAD 11

Delitos fiscales

Objetivo particular: *al terminar la unidad, el alumno:*

- Deberá comprender la noción de autoridad judicial y distinguir el régimen de facultades a cargo de la Procuraduría Fiscal Federal y su función social.
- Analizará el concepto de bien jurídicamente tutelado en la tributación, así como la figura jurídica del perdón, las formalidades y requisitos para su otorgamiento en materia de delitos fiscales, con el propósito de distinguir la facultad sancionadora de la autoridad en relación con las infracciones y delitos tributarios, además de los procedimientos para la imposición de sanciones derivados del incumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Estrechamente vinculado con el tema analizado en la unidad 9, relativo al ilícito tributario, la responsabilidad penal que genera el incumplimiento de las normas de naturaleza tributaria ocupa hoy un lugar en especial importante en la regulación de los efectos del poder sancionador del Estado. De acuerdo con lo expuesto, éste consiste en cualquier conculcación de las normas jurídicas que

imponen a los particulares obligaciones sustantivas o formales de contenido tributario.¹ Como se dijo al tratar el tema de las infracciones administrativas, el ilícito tributario se divide en infracciones y delitos: ambos comparten el principio jurídico de legalidad, que consiste fundamentalmente en que ningún hecho se puede considerar delito sin que una ley anterior lo haya previsto como tal. Por ello, solía decirse: *Nulla poena sine lege*, es decir, no hay pena sin ley previa.

Ahora toca analizar el tema de los delitos fiscales, que se ubican en el ámbito del derecho penal y se consideran *especiales* por no encontrar regulados por el Código Penal, sino por el ordenamiento tributario, en este caso el CFF, sobre todo en el Título Cuarto del citado ordenamiento. No obstante, los principios que rigen al derecho penal se encuentran presentes también en el CFF; por tanto, quien se adecue a la hipótesis por los diversos tipos penales será responsable penalmente, sin importar que las hipótesis normativas no sean reguladas por el Código Penal.²

En términos generales, las características propias de la responsabilidad penal son las siguientes:

- La responsabilidad es siempre exclusiva y personal.
- El daño principal es causado a la sociedad por el ataque a bienes jurídicamente protegidos.
- Sólo se establece la responsabilidad cuando se ha violado la norma y existe dolo o culpa, es decir, intención delictuosa, o imprudencia, negligencia o descuido del sujeto activo del delito.
- No sólo hay obligación de reparar el daño, sino también el delincuente debe sufrir la pena, que es la principal consecuencia del delito.³

Si bien existe similitud entre las infracciones y los delitos de carácter fiscal, la característica que identifica al delito es la protección que el legislador trata de brindar al llamado *bien jurídico tutelado*, concepto del cual se abundará más adelante. Para algunos autores, dicha diferencia reside en la gravedad del incumplimiento de la obligación fiscal, y para otros ésta se fija a partir del órgano que conoce de ellos.

Miguel Ángel García Domínguez afirma que la diferencia se determina a partir de la gravedad del incumplimiento de la obligación fiscal y señala:

Algunos incumplimientos de obligaciones fiscales están previstos sólo como infracciones, mientras que otros, por su mayor gravedad, están además tipificados como delitos; en otras palabras, el legislador puede considerar una misma conducta como infracción fiscal y como delito y ha configurado tipos legales mixtos, o bien ambivalentes,

¹ **Sergio Francisco De la Garza** (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa, p 891.

² **Sonia Venegas Álvarez** (2016), *Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press, p 197.

³ Ídem.

que traen aparejada simultáneamente la competencia del juez y la del órgano administrativo, la sanción penal privativa de la libertad y la sanción administrativa de naturaleza económica; en estos casos, la sanción por el delito y la sanción por la infracción se aplican de manera autónoma.⁴

Para **Sonia Venegas**, en cambio, la diferencia existe a partir del órgano que conoce de ellos: “Si es un órgano judicial, se trata de delitos cuyas sanciones son primordialmente las penas, y si las determina y aplica un organismo administrativo se trata de infracciones con sanciones administrativas”.⁵

Coincidimos con **Mario Alberto Torres López** en que, desde el punto de vista sustancial o material, la noción de delito fiscal toma como eje de éste al titular del bien jurídico tutelado, que es el fisco federal. Como se ha visto a lo largo de esta obra, la autoridad administrativa, particularmente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la administradora de los recursos fiscales del Estado, de manera que la autoridad fiscal (el fisco federal) estará representado por esta dependencia.⁶

En términos generales, los delitos fiscales se definen como “todo ilícito que atenta contra la hacienda pública federal, estatal o municipal”.⁷ Como características fundamentales de estos podemos apuntar las siguientes:

- a) Que, para proceder penalmente y antes de ejercer la acción penal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público debe formular querrela, declaratoria de perjuicio o denuncia de hechos. Este requisito es esencial y se conoce también como *requisito de procedibilidad* en materia penal fiscal, figura prevista y regulada en el art 92 del CFF. El requisito de procedibilidad puede consistir en la declaratoria de perjuicio económico (como en la defraudación fiscal), en la declaración administrativa (en la cual no existe perjuicio económico), por ejemplo, cuando se trate de calificar una mercancía de tráfico prohibido y configurar así el contrabando, etcétera.⁸

⁴ **Miguel Ángel García Domínguez** (1994), *Derecho fiscal penal, las infracciones y las multas fiscales*, México, Editorial Porrúa, p 35.

⁵ **Sonia Venegas Álvarez**, ob cit, p 197.

⁶ Cfr **Mario Alberto Torres López** (2010), *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, 4a ed, México, Editorial Porrúa, p 35.

⁷ *Ibidem*, p 198.

⁸ En la parte conducente, el numeral señala:

Artículo 92. *La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.*

Para proceder penalmente por los delitos fiscales previstos en este capítulo será necesario que previamente la Secretaría de Hacienda y Crédito Público:

- I. *Formule querrela, tratándose de los previstos en los artículos 105, 108, 109, 110, 111, 112 y 114, independientemente del estado en que se encuentre el procedimiento administrativo que en su caso se tenga iniciado.*

b) Que la autoridad judicial imponga las penas.⁹

11.1 Autoridad judicial

Una de las características fundamentales de los delitos fiscales es que sólo la autoridad judicial ostente la facultad de imponer las penas. Este requisito encuentra su fundamento en el art 14 de la *CPEUM*, así como en el art 21 constitucional que indica que la imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial.

Sin embargo, por disposición expresa del art 94 del *CFF*, si se trataba de sanciones de carácter pecuniario, su imposición correspondía únicamente a la autoridad administrativa;¹⁰ empero, el 28 de junio de 2006 se publicó en el *DOF* el decreto en virtud del cual fue derogado el art 94 del *CFF*, dispositivo legal que —como se mencionó— impedía a la autoridad judicial imponer sanción pecuniaria al responsable de un delito fiscal, ya que dicha atribución se encontraba delegada a las autoridades de naturaleza administrativa; derivado de esta reforma, el juzgador de instancia se encuentra facultado para imponer directamente aquella pena pública.¹¹

Es evidente que las conductas sancionadas como infracciones administrativas y las que disponen como delitos de carácter fiscal son similares y en algunos casos prácticamente iguales; por ejemplo, baste comparar el texto de los arts 79 y 110. En ambos casos se trata de conductas relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes. Claramente puede verse la misma conducta sancionada con efectos distintos. La fracc I del art 79 establece como una conducta sancionada por las autoridades administrativas no solicitar el registro ante el padrón de contribuyen-

II. Declare que el Fisco Federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio en lo establecido en los artículos 102, 103 y 115.

III. Formule la declaratoria correspondiente, en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

En los demás casos no previstos en las fracciones anteriores bastará la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal.

⁹ Eduardo Andrés Johnson Okhuysen (1984), *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal en el sistema tributario federal mexicano*, México, Universidad Anáhuac, p 83.

¹⁰ Véase: Reparación del daño en delitos fiscales. La determinación de la autoridad judicial de condenar al inculcado a su pago cuando dichos ilícitos se cometan previamente al decreto que deroga el artículo 94 del *Código Fiscal de la Federación* publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de junio de 2006, no viola la garantía de irretroactividad de la ley consagrada en el artículo 14 de la Constitución Federal. Tesis aislada 167848 [I.4o.P.40 P], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXIX, febrero de 2009, p 2037.

¹¹ Véase: Sanción pecuniaria tratándose de delitos fiscales. El artículo 94 del *Código Fiscal de la Federación*, derogado mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 28 de junio de 2006, al prever que la autoridad judicial no impondrá aquella, contiene un derecho sustantivo que debe aplicarse ultractivamente a favor del gobernado, en cumplimiento al principio de exacta aplicación de la ley. Jurisprudencia 163001 [I.a./J. 87/2010], 9a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXXIII, enero 2011, p 423.

tes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público pues está obligado a ello, salvo que el contribuyente lo realice de manera espontánea y la autoridad no descubra el ilícito. Por su parte, la fracc I del art 110 determina que es delito no solicitar la inscripción al Registro Federal de Contribuyentes *por más de un año*, contado a partir de la fecha en que éste debió realizarse. La pregunta que surge es: si el particular solicita su alta de manera espontánea, aunque haya pasado más de un año en que debió hacerlo, comete el delito o sólo podría ser sancionado administrativamente, o no comete conducta alguna por hacerlo de manera espontánea. Por ello, vale la expresión de que quien comete la falta comete también el delito. “¿Qué podemos decir acerca de este peculiar fenómeno de hechos delito-infracción, sobre todo en lo que concierne a la respuesta a la siguiente interrogante? ¿es constitucional que un comportamiento sea delito e infracción a la vez y que por ello el responsable reciba las sanciones penal y administrativa?”¹²

Dicha cuestión, si bien es sumamente debatible, parece haber zanjado sus efectos con el tiempo. Veamos: en primer lugar, es oportuno señalar que el principio *non in bis idem* previsto en el art 23 constitucional no queda reducido a cuestiones meramente de procedimiento, sino quizá y de manera más importante a temas de carácter sustantivo. En el caso de las infracciones y los delitos fiscales, la clave está en analizar y proponer en consecuencia si existen uno o dos procedimientos sancionadores. Si bien el principio constitucional establece la prohibición absoluta de sancionar dos veces por la misma conducta, esto lleva a suponer, por lo menos, que se trata de distintos procedimientos y que éstos se agotaron debidamente.

En este sentido, si las infracciones se determinan mediante procedimientos administrativos y frente a autoridades que también tienen el carácter de administrativas, y los delitos de carácter fiscal se sustancian ante el Poder Judicial Federal y su resultado es medularmente sancionar al inculcado con pena que implique la privación de la libertad, estamos en presencia de procedimientos distintos con propósitos diferentes. Tal situación no violentaría el espíritu del art 23 de la Constitución, que de manera específica se orienta a la no repetición de procedimientos penales, al hablar de *juicios criminales*.

El tema es altamente polémico y da lugar a muchas y bien sostenidas posiciones jurídicas e incluso de interpretación constitucional; sin embargo, más que duplicar las sanciones, la Constitución prohíbe alterar el resultado de un procedimiento judicial que haya sancionado o absuelto al procesado. Frente a ello, las infracciones y los delitos fiscales no duplican su resultado.¹³

¹² Mario Alberto Torres López, ob cit, p 18.

¹³ Consúltase a Mario Alberto Torres López en la obra citada previamente, en particular el capítulo segundo del texto, denominado “Dualidad del hecho ilícito”, en el que trata ampliamente y con profundo conocimiento especializado el tema aquí abordado.

11.2 Procuraduría Fiscal de la Federación y su función social

La Procuraduría Fiscal de la Federación se creó formalmente hasta el 31 de diciembre de 1947, cuando se publicó en el *DOF* el decreto que dispuso que la Procuraduría Fiscal fuera una dependencia de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Hasta antes de la emisión de este decreto, sólo era un área de apoyo jurídico a la Dirección Jurídica y Consultiva de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, estableciendo la facultad de representar el interés fiscal de la Federación; además, tenía las atribuciones de defender a dicha secretaría ante los tribunales de la República, resolver las consultas formuladas por las oficinas y de servicios generales, así como conocer de los demás asuntos de naturaleza jurídica.¹⁴

Mediante el decreto al que se hace referencia se creó la Procuraduría Fiscal de la Federación como una unidad administrativa de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual tiene como función asesorar y representar al titular de ella en asuntos jurídicos, así como de resguardar el interés fiscal de la Federación. Conforme al RISHCP en vigor, publicado en el *DOF* del 26 de agosto de 1983, competen al procurador fiscal de la Federación, entre otros, los asuntos siguientes:

Artículo 10. *Compete al procurador fiscal de la Federación:*

- I. *Ser el consejero jurídico de la Secretaría;*
- II. *Formular la documentación relativa a los proyectos de iniciativas de leyes o decretos y los proyectos de reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes que el secretario proponga al Presidente de la República y de las demás disposiciones de observancia general en las materias competencia de la Secretaría, así como preparar los proyectos de convenciones sobre asuntos en materia de hacienda pública y fiscales de carácter internacional, interviniendo en las negociaciones respectivas;*
- III. *Apoyar al secretario en la verificación de los proyectos a que se refiere la fracción anterior a efecto de que en ellos exista congruencia con el Plan Nacional de Desarrollo y sus programas;*
- [...]
- XV. *Representar el interés de la Federación en controversias fiscales; a la Secretaría y a las autoridades dependientes de la misma en toda clase de juicios, investigaciones o procedimientos ante los tribunales de la República, ante la Comisión Nacional de los Derechos Humanos y ante otras autoridades competentes en que sean parte, o cuando sin ser parte, sea requerida su intervención por la autoridad que conoce del juicio o procedimiento, o tenga interés para intervenir conforme a sus atribuciones; y, en su caso, poner en conocimiento del Órgano Interno de Control en la Secretaría los hechos respectivos; ejercitar los derechos, acciones, excepciones y defensas de las que sean titulares, transigir cuando así convenga a los intereses de la Secretaría e interponer los recursos que procedan ante los citados tribunales y autoridades, siempre que dicha representación no corresponda a otra unidad administrativa de la propia*

¹⁴ RISHCP, publicado en el *DOF* el 2 de octubre de 1946.

Secretaría o al Ministerio Público Federal y, en su caso, proporcionarle los elementos que sean necesarios;

[...]

- XXVI.** *Ejercer, en materia de infracciones o delitos, las atribuciones señaladas a la Secretaría en el Código Fiscal de la Federación y en las demás leyes, e imponer las sanciones correspondientes por infracciones a dichas leyes, excepto cuando competa imponerlas a otra unidad o autoridad administrativa de la Secretaría; formular las abstenciones para presentar denuncias, querellas, declaratorias de perjuicio o posible perjuicio o peticiones cuando exista impedimento legal o material para ello; orientar y asistir legalmente, cuando lo considere necesario, a los servidores públicos adscritos a la Secretaría que por el ejercicio de las atribuciones propias de sus cargos deban intervenir en los procedimientos penales incoados con base en la competencia a que se refiere este artículo;*

[...]

- XXVIII.** *Denunciar o querellarse ante el Ministerio Público de la Federación por los hechos que puedan constituir delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones, allegarse de los elementos probatorios del caso, darle la intervención que corresponda al Órgano Interno de Control en la Secretaría y a la Secretaría de la Función Pública; denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés jurídico; coadyuvar en estos casos con el propio Ministerio Público, en representación de la Secretaría, y formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón, siempre y cuando las áreas competentes de la Secretaría que tengan injerencia o interés jurídico en el asunto de que se trate manifiesten no tener objeción en su otorgamiento y, en su caso, podrá considerar los elementos que se establezcan en las disposiciones y lineamientos que se emitan para tal efecto;*

[...]

Para realizar sus funciones, el procurador fiscal de la Federación es asistido por los subprocuradores fiscales federales de legislación y consulta, de amparos, de asuntos financieros y de investigaciones; por los directores generales, directores generales adjuntos, directores, subdirectores y jefes de departamento, así como por los abogados de la hacienda pública, investigadores e inspectores que las necesidades del servicio requieran.

Es importante mencionar que en este tema se vincula de manera directa el Ministerio Público pues se relaciona en temas de delitos fiscales y financieros (defraudación fiscal, contrabando, etc) por la Procuraduría Fiscal de la Federación. Por ende, ésta es coadyuvante desde la presentación de la querella o la opinión de delito, que llega por alguna solicitud del SAT o de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, entre otros. En todo momento desde que inicia el proceso penal, la Procuraduría Fiscal de la Federación acompaña al Ministerio Público. Cabe recordar que dicha procuraduría tiene una dirección de control de procesos que va prácticamente de la mano con el Ministerio Público hasta el final de los procesos.¹⁵

¹⁵ Véase: <http://www.forojuridico.org.mx/lista-la-procuraduria-fiscal-para-el-sistema-penal-acusatorio-max-alberto-diener-sala/>

11.3 Bien jurídicamente tutelado en la tributación

Probablemente el tema más complicado, difícil y polémico de resolver sea determinar cuál es el bien jurídico tutelado en el caso de los delitos fiscales. La doctrina se ha inclinado a señalar que en los delitos fiscales el bien jurídico tutelado es la Hacienda Pública o el erario público, entendido éste como un patrimonio colectivo no propiedad de un individuo. Hasta ahí sería sencillo el debate, pero ¿qué pasa con los delitos que no protegen un aspecto económico, como duplicar el uso de una clave de registro en el Padrón de Contribuyentes? Resulta interesante proponer entonces que probablemente en materia de comisión de delitos fiscales no existe un solo bien jurídicamente tutelado por la norma, sino que, si se trata de la diversidad de conductas, se podrán establecer también distintos tipos de bienes que podría tutelar la norma penal.

Respecto al contenido del bien jurídico tutelado por los delitos fiscales existieron diversas propuestas que en esencia se pueden resumir en las siguientes:

- La fe pública.
- El deber de lealtad del ciudadano para con el Estado en relación con el mandato tributario.
- El patrimonio.
- El erario.
- La función del tributo.
- El sistema de tributación o recaudación.¹⁶

De esta forma, cabe decir que el *CFF* incluye dos grupos de delitos fiscales: aquellos en los que el bien jurídico protegido es el “patrimonio del erario público federal” o el “patrimonio del fisco federal” (es decir, un contenido patrimonial) y los que tutelan el sistema de tributación, esto es, la estructura que permite el correcto y eficaz funcionamiento de la actividad del fisco federal, que no propiamente son de contenido patrimonial, aunque afecte de manera indirecta a ello.

En el primer grupo (es decir, delitos fiscales en los que el bien jurídico tutelado lo constituye el patrimonio del Estado) está la defraudación fiscal (art 108, *CFF*) y la defraudación fiscal equiparada (art 109, *CFF*), al igual que el contrabando (arts 102 y 103 *CFF*) y los delitos equiparables en la imposición de penas al contrabando (art 105, *CFF*).

A su vez, en el segundo grupo se encuentran previstas las conductas que no tienen una consecuencia directa en un daño o perjuicio patrimonial; en estos casos el bien jurídico tutelado es el sistema de tributación. Tales conductas se encuentran a partir de los arts 110 al 115 del *CFF* y se denominan comúnmente delitos fiscales diversos. Por tanto, el bien jurídicamente tutelado en la mayoría de los delitos fisca-

¹⁶ Raúl González Salas (1995), *Teoría del bien jurídico en el derecho penal*, México, Pereznieto Editores, p 69.

les es el “patrimonio del erario público federal” o “el patrimonio del fisco federal”; sin embargo, existen delitos fiscales que no tienen contenido patrimonial, en cuyos casos el bien jurídico tutelado debe ser el sistema de tributación o recaudación.¹⁷

11.4 Solicitud de perdón

Para proceder penalmente por los delitos fiscales es necesario que la SHCP formule querrela, declaratoria de que ha sufrido o pudo sufrir perjuicio, declaratoria simple o denuncia de hechos ante el Ministerio Público Federal.

De conformidad con el art 10, fracc XXVIII del *RISHCP*, compete al procurador fiscal de la Federación denunciar o querellarse ante el Ministerio Público competente de los hechos delictuosos en que la Secretaría resulte ofendida o en aquellos en que tenga conocimiento o interés jurídico, y coadyuvar en estos casos con el Ministerio Público en representación de la Secretaría, así como formular la petición de sobreseimiento del proceso penal u otorgar el perdón.

De esa forma, la acción penal en materia fiscal federal la ejercita el Ministerio Público Federal ante el juez competente, a fin de que éste inicie el proceso o juicio penal y se resuelva sobre la responsabilidad penal del procesado o inculcado y, en su caso, se aplique la pena de prisión que refiere el *CFF*. El ejercicio de la acción penal corresponde al Ministerio Público y tiene el propósito inicial de que el juez competente comience el proceso penal al dictar el auto de formal prisión o de vinculación a proceso, según corresponda.

Sin embargo, la SHCP, por medio de la Procuraduría Fiscal de la Federación, tiene la facultad discrecional de otorgar el perdón y propiciar, por tanto, el sobreseimiento en la causa penal. Esta petición se debe realizar antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico de la SHCP formulen el alegato de clausura, y surte efectos respecto a las personas a las cuales se refiera aquélla.

En ese sentido, el art 486 del Código Fiscal para la Ciudad de México (*CFCM*) también regula el principio del perdón legal de los delitos fiscales al establecer:

Artículo 486. *Cuando los inculcados paguen las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, o se garanticen a satisfacción de la autoridad fiscal, la Procuraduría Fiscal podrá otorgar, hasta antes de dictarse sentencia por el tribunal de alzada, el perdón legal en los delitos fiscales a que se refiere este título, con excepción de aquellos en que participen servidores públicos en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, en cuyo caso no procederá el perdón.*

La Procuraduría Fiscal podrá solicitar el sobreseimiento en los ilícitos a que se refiere este título, de conformidad con la legislación aplicable.

¹⁷ Cfr Mario Alberto Torres López, ob cit, p 281.

11.4.1 Formalidades

El art 92, fracc III, párr segundo del *CFF* le otorga a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público una facultad discrecional para otorgar el perdón y propiciar el sobreseimiento en la causa penal en los delitos perseguibles por querella o en aquellos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por algún otro acto equivalente a la querella, a petición expresa de la SHCP, siempre y cuando el encausado haya pagado las contribuciones y los recargos respectivos, o cuando los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la Secretaría. El artículo citado establece lo siguiente:

Artículo 92. *La Secretaría de Hacienda y Crédito Público tendrá el carácter de víctima u ofendida en los procedimientos penales y juicios relacionados con delitos previstos en este código. Los abogados hacendarios podrán actuar como asesores jurídicos dentro de dichos procedimientos.*

[...]

Los procesos por los delitos fiscales a que se refieren las tres fracciones de este artículo se sobreseerán a petición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando los imputados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien esos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la propia Secretaría. La petición anterior se hará discrecionalmente antes de que el Ministerio Público Federal y el asesor jurídico formulen el alegato de clausura y surtirá efectos respecto de las personas a que la misma se refiera.

En el mismo sentido, el art 93 del *Código Penal Federal (CFF)* dispone:

Artículo 93. *El perdón del ofendido o del legitimado para otorgarlo sólo podrá otorgarse cuando se haya reparado la totalidad de los daños y perjuicios ocasionados por la comisión del delito; éste extingue la acción penal respecto de los delitos que se persiguen por querella, siempre que se conceda ante el Ministerio Público si éste no ha ejercitado la misma o ante el órgano jurisdiccional antes de dictarse sentencia de segunda instancia.*

Una vez otorgado el perdón, éste no podrá revocarse. Lo dispuesto en el párrafo anterior es igualmente aplicable a los delitos que sólo pueden ser perseguidos por declaratoria de perjuicio o por algún otro acto equivalente a la querella, siendo suficiente para la extinción de la acción penal la manifestación de quien está autorizado para ello de que el interés afectado ha sido satisfecho.

Es decir, para la extinción de la acción penal —ante el perdón del ofendido— en los delitos fiscales, es necesario que ello se exteriorice expresamente por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, pues se trata de una facultad discrecional, esto es, la SHCP tiene libre albedrío para decidir si, aun cubiertos tales adeudos, resulta oportuno continuar con el proceso instaurado y se sancione penalmente al responsable.

11.4.2 Requisitos para otorgar el perdón

Para que la SHCP otorgue el perdón es necesario que los delitos fiscales sean perseguibles por querella u otro acto equivalente a petición expresa de la SHCP, siempre y cuando el encausado haya pagado las contribuciones y los recargos respectivos, o cuando los créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de la secretaria. Por ello, en este tema es necesario analizar los requisitos de procedibilidad en los delitos fiscales.

El art 16 de la *CPEUM* reconoce como medios de inicio del procedimiento penal:

- La denuncia.
- La querella.

Por su parte, el art 92 del *CFF* regula los siguientes medios para iniciar el procedimiento penal:

Querella

Al igual que la denuncia, la querella consiste en hacer del conocimiento del Ministerio Público la comisión de hechos que pueden constituir algún delito: es una relación de hechos expuesta por el ofendido ante el órgano investigador, con el deseo manifiesto de que se persiga al autor del delito.

El art 92, fracc I, del *CFF* estipula que la mayoría de los delitos fiscales requieren (presupuesto de la acción penal) que la SHCP formule querella. Por ejemplo, en los delitos de defraudación fiscal (art 108, *CFF*) y en los asimilados a la defraudación fiscal (art 109, *CFF*) se requiere forzosamente la formulación de la querella.

Es importante precisar que, conforme a la fracc I del art 92 del *CFF*, los delitos que requieren la formulación de la querella por la SHCP son los mencionados en los artículos siguientes:

Artículo <i>CFF</i>	Tipología
105	Delitos asimilables al contrabando.
108	Delitos de defraudación fiscal.
109	Delitos asimilables a la defraudación fiscal.
110	Delitos vinculados con obligaciones del RFC.
111	Delitos relacionados con las obligaciones en materia de contabilidad y presentación de declaraciones.
112	Delitos referentes a las obligaciones del depositario o interventor.
114	Delitos relacionados con obligaciones de los servidores públicos.

En todos estos casos se requiere de manera obligada que la SHCP formule la querella correspondiente a efecto de que el Ministerio Público Federal pueda iniciar la averiguación previa y, en su caso, ejercer la acción penal en contra del probable responsable.

Declaratoria de que la autoridad ha sufrido o pudo sufrir perjuicio

Aunados a la denuncia y a la querella, el art 92, fracc II, del *CFF* establece que si se trata de los delitos de contrabando (art 102, fracc I del *CFF*) y robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado (art 115, *CFF*), la autoridad fiscal deberá declarar que ha sufrido o pudo sufrir perjuicio.

Declaratoria simple

Aunado a la denuncia, la querella y a la declaratoria de haber sufrido perjuicio, el art 92, fracc III, del *CFF* señala que el caso del contrabando de mercancías por las cuales no deben pagarse impuestos (no hay perjuicio de carácter económico), pero que precisan permiso o se trata de mercancías de tráfico prohibido, sólo se requerirá la formulación de esta declaratoria de carácter administrativo por las autoridades tributarias.

Antes de continuar debe quedar claro que en los casos referidos (querella, declaratoria con perjuicio y declaratoria simple), para proceder penalmente por esos delitos será necesario que antes la SHCP formule la correspondiente querella, declaratoria con perjuicio o declaratoria simple. Por el contrario, en el caso de la denuncia —que más adelante se explicará—no se requiere necesariamente la intervención previa de la SHCP, pues cualquier persona puede presentar la denuncia.

Denuncia

En el segundo párrafo del art 92 del *CFF* se establece que en los demás casos no previstos en las fraccs I, II y III de dicho artículo sólo se requerirá la denuncia de los hechos ante el Ministerio Público Federal, la cual puede presentarla cualquier persona, sea o no autoridad fiscal. Si se excluyen los delitos en los cuales se requiere forzosamente la querella o declaratoria previa de la SHCP (art 92, fraccs I, II y III, *CFF*), se notará que los delitos fiscales objeto de una simple denuncia son los siguientes:

<i>Artículo CFF</i>	<i>Tipología</i>
102	Acciones u omisiones que se consideran delito de contrabando.
113	Delitos relacionados con las obligaciones en materia de máquinas registradoras o comprobantes fiscales.
114-A	Delito por amenaza de servidores públicos.
114-B	Delito por revelar información de terceros.
115	Delito de robo en recinto fiscal.
115bis	Derogado

Como se puede constatar, si se trata de los delitos fiscales previstos en los arts 102, 105, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114 y 115 del *CFF*, se requiere para formular o presentar la querella o declaratoria que el Ministerio Público inicie el procedimiento penal mediante la apertura de la carpeta de investigación. En los demás delitos bastará la denuncia de los hechos (por cualquier persona, sea ofendido o no) ante el Ministerio Público Federal. Cuando se analice la prescripción de la acción penal se verá que esta distinción es importante para delimitar el alcance de aquella.

Autoevaluación

1. Explique la función que desempeña el Poder Judicial Federal en el ejercicio del poder sancionador del Estado.
2. ¿Cuándo se está frente a la comisión de un delito fiscal?
3. ¿Cuál es la función que desempeña la Procuraduría Fiscal de la Federación en materia penal?
4. ¿Qué se considera bien jurídicamente tutelado en materia de delitos fiscales?
5. ¿En qué consiste el perdón respecto a la comisión de delitos de carácter fiscal?

Bibliografía

- ALONSO GONZÁLEZ, Luis Manuel, *et al* (2013), *Lecciones de Derecho Financiero y Tributario*, 2a ed, Barcelona, Editorial Atelier Libros Jurídicos, Colección Manuales universitarios.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo (2000), *Derecho fiscal*, México, Editorial Themis.
- (2012), *Derecho fiscal*, 21a ed, México, Editorial Themis.
- BENVENUTO, Griziott (1958), *Principios de política, derecho y ciencia de la hacienda*, Instituto Editorial Reus, 2a ed, Madrid. Citado por Sonia VENEGAS ÁLVAREZ (2010), *Derecho Fiscal, México*, Oxford University Press.
- BERLIRI, Antonio (1964), *Principios de derecho tributario*, vol II, trad española, Madrid, Ed. Derecho Financiero.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert y Herbert Bettinger GARCÍA CORNEJO (2007), *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, t I, 14a ed, México, ISEF.
- CÁRDENAS, Francisco, *Estudio del impuesto al valor agregado en relación al comercio internacional, con especial referencia a su neutralidad exterior y las operaciones de importación*, t VI, Ensayos II, Tribunal Fiscal de la Federación.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo (2017), *Derecho Fiscal I*, 7a ed, México, Iure Editores.
- Centro de Estudios de las Finanzas Públicas, *Manual para la Elaboración y Análisis del Presupuesto de Egresos de la Federación*, LXII Legislatura de la Cámara de Diputados, México, agosto de 2012, p 13. Visto en http://www.cefp.gob.mx/portal_archivos/normatividad/manual_pef.pdf

Clasificación económica de los ingresos, de los gastos y del financiamiento de los entes públicos y el Consejo Nacional de Armonización Contable.

Código Civil Federal (CCF), nuevo código publicado en el *DOF* en cuatro partes los días 26 de mayo, 14 de julio, 3 y 31 de agosto de 1928, últimas reformas publicadas en el *DOF* el 24 de diciembre de 2013.

Código Fiscal de la Federación (CFF), publicado en el *DOF* el 31 de diciembre de 1981, última reforma publicada en el *DOF* el 31 de diciembre de 2012.

Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM), publicada en el *DOF* el 5 de febrero de 1917, última reforma publicada en el *DOF* el 24 de enero de 2017.

Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, suscrita el 23 de mayo de 1969.

DE ARAÚJO FALCÃO, Amílcar (1964), *El hecho generador de la obligación tributaria*, trad española, Buenos Aires, Ediciones Depalma.

DE LA GARZA, Sergio Francisco (1990), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa.

——— (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa.

——— (1995), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa.

——— (2005), *Derecho financiero mexicano*, 25a ed, México, Editorial Porrúa.

DE LA MADRID HURTADO, Miguel (1981), *Aspectos jurídicos de la planeación en México*, México, Editorial Porrúa.

———, *Índice del proceso legislativo correspondiente a la reforma publicada en el DOF el 3 de febrero de 1983*. Exposición de motivos. Vista en:

https://www.sitios.scjn.gob.mx/constitucion1917-2017/sites/default/files/CPEUM_1917_CC/procLeg/101%20-%202003%20FEB%201983.pdf

DE PINA VARA, Rafael (2006), *Diccionario de derecho*, 35a ed, México, Editorial Porrúa.

DE PINA, Rafael y Rafael DE PINA VARA (1989), *Diccionario de derecho*, México, Editorial Porrúa.

Decreto Mediante el cual se Expide la Constitución Política de la Ciudad de México (CPCM), aprobada el último día de enero, se publicó el 5 de febrero de 2017 en el *Diario Oficial de la Federación* y en la *Gaceta Oficial de la Ciudad*; exactamente cien años después de la promulgación de la Constitución Política de 1917. La *Constitución Política de la Ciudad de México* entrará en vigor el 17 de septiembre de 2018, excepto lo referente en materia electoral, que estará vigente a partir del 6 de febrero de 2017. De acuerdo con el documento, las leyes relativas al Poder Legislativo entrarán en vigor el 17 de septiembre de 2018; las del Poder Ejecutivo el 5 de diciembre de 2018, y las del Poder Judicial el 1 de junio de 2019. Fuente: *DOF* del 5 de febrero de 2017. Visible en: http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5470989&fecha=05/02/2017

DEUTSCH, Kart W. (1976), *Política y gobierno*, 1a ed en español, México, FCE. Citado por Carlos D. GAYTÁN OCHOA y Onosandro TREJO CERDA (2015), *El ciclo de las finanzas públicas en el ordenamiento jurídico mexicano*, México, Editorial Porrúa.

Diccionario de derecho fiscal y financiero (2007), vol I, México: IIJ, UNAM, Editorial Porrúa.

Diccionario de la Real Academia de la Lengua Española (en línea), disponible en:

<http://dle.rae.es/?id=W9ps3nd>

Diccionario Jurídico Mexicano, 2a ed, México: IIJ, UNAM, Editorial Porrúa.

DOOST, R.K. (1984), "Public Versus Private Budgeting. A Comparative Study", *The Government Accountants Journal*.

- “El control constitucional. Análisis del artículo 105 constitucional”, Boletín Mexicano de Derecho Comparado, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM*, núm 93, versión electrónica 2448-4873. Consultado el 7 de junio de 2017 en: <https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3559/4266>
- FALCÓN Y TELLA, Ramón, y Elvira PULIDO GUERRA (2010), *Derecho fiscal internacional*, Madrid, Marcial Pons.
- FLORES ZAVALA, Ernesto (1961), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 5a, ed, México, Editorial Porrúa.
- (1974), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 15a ed, México, Editorial Porrúa.
- (2001), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 33a ed, México, Editorial Porrúa.
- Foro Global sobre Anticorrupción e Integridad de la OCDE, París, Francia, 30 y 31 de marzo de 2017.
- FRAGA, Gabino (1968), *Derecho administrativo*, 12a ed, México, Editorial Porrúa.
- GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Ángel (1994), *Derecho fiscal penal, las infracciones y las multas fiscales*, México, Editorial Porrúa.
- GARCÍA LEE, Carlos, “El proceso de la colaboración administrativa en materia fiscal, entre la federación y entidades federativas”, publicado en la *Gaceta Mexicana de Administración Pública Estatal y Municipal*.
- GAYTÁN OCHOA, Carlos D. y Onosandro TREJO CERDA (2015), *El ciclo de las finanzas públicas en el ordenamiento jurídico mexicano*, México, Editorial Porrúa.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos María (1992), *Derecho financiero*, ts I y II, Buenos Aires, Ediciones Depalma.
- Glosario de términos más usuales de las finanzas públicas*, Centro de Estudios de Finanzas Públicas, Cámara de Diputados, LXII Legislatura, México, 2014.
- GÓNGORA PIMENTEL, Genaro (2003), *Introducción al estudio del juicio de amparo*, 9a ed, México, Editorial Porrúa.
- GONZÁLEZ SALAS, Raúl (1995), *Teoría del bien jurídico en el derecho penal*, México, Pereznie-to Editores.
- GRAGEDA NÚÑEZ, Eugenio, La interpretación de los tratados para evitar la doble tributación, el modelo de la OCDE y sus comentarios, visto en: <http://cdei.itam.mx/GragedaDobleTributacion.pdf>
- HEGEWISH DÍAZ INFANTE, Fernando (1999), *Derecho financiero mexicano*, 2a ed, México, Editorial Porrúa.
- HORNGREN, Charles T., et al (1996), *Contabilidad de costos. Un enfoque gerencial*, México, Prentice-Hall Hispanoamericana.
- HURTADO CISNEROS, Alfredo (2005), *El sistema de responsabilidades de los servidores públicos en México*, Instituto de Investigaciones Jurídicas-UNAM, Serie de Estudios Jurídicos, núm 268.
- JARACH, Dino (1957), *Curso superior de derecho tributario*, t I, Buenos Aires, Liceo Cima.
- (1982), *El hecho imponible, teoría general del derecho tributario sustantivo*, 3a ed, Buenos Aires, Abeledo-Perrot.
- JOHNSON OKHUYSEN, Eduardo Andrés (1984), *Equilibrio entre presión fiscal y justicia fiscal, en el sistema tributario federal mexicano*, México, Universidad Anáhuac.
- LECHUGA TÉLLEZ, Esperanza, Johana Teresa MENDOZA ROJAS y Beatriz Elizabeth SALCEDA GUERRA, *El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en Federalismo y Sistema Nacional*

- de Coordinación Fiscal*, Mariano PALACIOS ALCOCER, Coordinador, Cámara de Diputados, México, 2012.
- Ley de Coordinación Fiscal (LCF)*, nueva ley publicada en el *DOF* el 27 de diciembre de 1978, última reforma publicada en el *DOF* el 18 de julio de 2016, visto en: http://www.diputa-dos.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31_180716.pdf
- Ley de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios (LDFEFM)*, publicada en el *DOF* el 27 de abril de 2016.
- Ley de Planeación (LP)*, publicada en el *DOF* el 5 de enero de 1983, última reforma publicada en el *DOF* el 28 de noviembre de 2016, consultado el 9 de mayo de 2017 en: <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lplan.htm>
- Ley del Banco de México (LBM)*, publicada en el *DOF* el 23 de diciembre de 1993.
- Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR)*, nueva ley publicada en el *DOF* el 11 de diciembre de 2013, última reforma publicada en el *DOF* el 30 de noviembre de 2016.
- Ley del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (LIFNVT)*, publicada en el *DOF* el 24 de abril de 1972, última reforma publicada en el *DOF* el 24 de enero de 2017.
- Ley del Instituto Mexicano del Seguro Social (LIMSS)*, nueva ley publicada en el *DOF* el 21 de diciembre de 1995, última reforma publicada en el *DOF* el 12 de noviembre de 2015.
- Ley del Seguro Social (LSS)*, publicada en el *DOF* el 21 de diciembre de 1995, última reforma publicada en el *DOF* el 12 de diciembre de 2015.
- Ley Federal de Deuda Pública (LFDP)*, publicada en el *DOF* el 31 de diciembre de 1976.
- Ley Federal de los Derechos del Contribuyente (LFDC)*, nueva ley publicada en el *DOF* el 23 de junio de 2005.
- Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)*, publicada en el *DOF* el 30 de marzo de 2006, última reforma publicada en el *DOF* el 30 de diciembre de 2015.
- Ley General de Contabilidad Gubernamental (LGCG)*, publicada en el *DOF* el 31 de diciembre de 2008.
- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal (LOAPF)*, publicada en el *DOF* el 29 de diciembre de 1976, última reforma publicada el 19 de diciembre de 2016.
- LÓPEZ BASSOLS, Hermilo (2002), *Derecho internacional público contemporáneo e instituciones básicas*, México, Editorial Porrúa.
- LÓPEZ P., Agustín (2001), *Exposición práctica y comentarios a las leyes del impuesto sobre la renta e impuesto empresarial a tasa única, t I, Personas morales*, México, Dofiscal.
- MABARAK CERECEDO, Doricela (2001), *Derecho financiero público*, 2a ed, México, McGraw-Hill Interamericana.
- Marco Metodológico-Consejo Nacional de Armonización Contable, SHCP.
- MARGAÍN MANAUTOU, Emilio (1996), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12a ed, México, Editorial Porrúa.
- (2009), *La base imponible*, México, Editorial Porrúa.
- MÁRQUEZ RÁBAGO, Sergio (2015), *Derecho constitucional en México*, 2a ed, México, Editorial Porrúa.
- MARTÍNEZ COSS, Fernando, “Medios electrónicos en la administración tributaria”, Administración General de Asistencia al Contribuyente. Servicio de Administración Tributaria, pp 3-5. Visto en: <http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n49/bienal/Mesa%205/FernandoMartinez.pdf>

- MARTNER, Gonzalo (1998), *Planificación y presupuesto por programas*, 20a ed, México, Siglo XXI Editores.
- MIJANGOS BORJA, María de la Luz, “La naturaleza jurídica del presupuesto”, en *Boletín Mexicano de Derecho Comparado*, Nueva Serie, año XXVIII, núm 82, enero-abril de 1995.
- MONTELONGO VALENCIA, Orlando (2012), *Introducción al derecho de las finanzas públicas*, México, Flores Editor y Distribuidor, pp 45-47.
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico, en: <http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>
- Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), *Modelo de convenio tributario sobre la renta y sobre el patrimonio*, París, Instituto de Estudios Fiscales (IEF), 2010. Visto en: <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>
- ORRANTIA ARELLANO, Fernando A. (2001), *Las facultades del Congreso Federal en materia tributaria*, 2a ed, México, Editorial Porrúa.
- ORTEGA GONZÁLEZ, Jorge (2012), *Derecho presupuestario mexicano*; 2a ed, México, Editorial Porrúa.
- ORTEGA MALDONADO, Juan Manuel (2015), *Lecciones de derecho fiscal*, 3a ed, México, Editorial Porrúa.
- ORTEGA, Joaquín B., *Apuntes de derecho fiscal*. Citado por Sergio Francisco DE LA GARZA (1994), *Derecho financiero mexicano*, 18a ed, México, Editorial Porrúa.
- OSORNIO CORRES, Francisco Javier, “El gasto público en México”. Visto en: <https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/483/5.pdf>
- Pacto por México. Disponible en: www.indetec.gob.mx/Publicaciones/Pacto_Por_Mexico_2012.pdf (consultado el 9 de septiembre de 2014).
- Plan Global de Desarrollo 1980-1982* (agosto de 1980), 3a ed, México, Talleres Gráficos de la Nación. Al cuidado de la Secretaría de Programación y Presupuesto.
- RABASA, Emilio (2011), *La Constitución y la dictadura*, Estudio sobre la organización política de México, 10a ed, 1a reimpresión, México, Editorial Porrúa, p 162.
- Regla General de Comercio Exterior (RGCE)*, publicada en el DOF el 27 de enero de 2017.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Energía (RISE)*, publicado en el DOF el 31 de octubre de 2014.
- Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (RISHCP)*, publicado en el DOF el 2 de octubre de 1946.
- publicado en el DOF el 11 de septiembre de 1996, última reforma publicada el 30 de marzo de 2016.
- Reglamento Interior de la Secretaría de la Función Pública (RISFP)*, publicado en el DOF el 15 de abril de 2009.
- Reglamento para el Gobierno Interior del Congreso (RGIC)*, nuevo reglamento publicado en el DOF el 20 de marzo de 1934, última reforma publicada en el DOF el 24 de diciembre de 2010.
- RÍOS GRANADOS, Gabriela (2011), en Voz “Impuesto”, *Diccionario Jurídico Mexicano*, Edición histórica, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, Editorial Porrúa.
- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (2002), *Derecho fiscal*, 2a ed, México, Oxford University Press.
- ROSSY, Hipólito (1959), *Instituciones de derecho financiero*, Editorial Bosch, Barcelona, p 20.

- RUEDA, Arturo (2008), *Para entender la bolsa, financiamiento e inversión en el mercado de valores*, México, Cengage Learning.
- SÁENZ ARROYO, José (1981), “Bases constitucionales de la planeación en México” en *Aspectos jurídicos de la planeación en México*, México, Editorial Porrúa.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1967), *Notas de derecho financiero*, t I, vol III, lecciones 36-66, Madrid, Universidad de Madrid.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo (2002), *Derecho tributario*, t I, 3a ed, México, Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Servicio de Administración Tributaria (en línea), disponible en: http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/certificado_sello_digital.aspx
- SORENSEN, Max (1973), *Manual de derecho internacional público*, México, Fondo de Cultura Económica.
- TORRES LÓPEZ, Mario Alberto (2010), *Teoría y práctica de los delitos fiscales*, 4a ed, México, Editorial Porrúa.
- Transparencia Presupuestaria, SHCP.
- UCKMAR, Víctor, et al (2010), *Manual de derecho tributario*, Bogotá, Editorial Temis.
- Unidad de Políticas de Transparencia y Cooperación Internacional (UPTCI). Programa Anticorrupción. Disponible en: www.anticorrupcion.gob.mx/index.php/conocenos.html
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia (2010), *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press.
- (2016), *Derecho fiscal. Parte general e impuestos federales*, México, Oxford University Press.
- VERDUZCO REINA, Carlos Javier (2016), *El exceso de ingresos condicionados que la Federación transfiere a las entidades federativas y a los municipios en el marco del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal provoca la degradación de las haciendas públicas locales*, tesis doctoral, Centro Universitario de Estudios Jurídicos, México.

Bibliografía electrónica:

- http://207.249.17.176/Transparencia/Epocas/Pleno/Novena%20%C3%A9poca/2004/109_04_resol.pdf
- <http://cdei.itam.mx/GragedaDobleTributacion.pdf>
- <http://dle.rae.es/?id=W9ps3nd>
- <http://dle.rae.es/srv/search?m=30&w=discutir>
- <http://www.amaii.com.mx/AMAII/Portal/cfpages/contentmgr.cfm?fuelle=nav&docId=98&docTipo=1>
- http://www.cefp.gob.mx/portal_archivos/normatividad/manual_pef.pdf
- http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/pdf/31_180716.pdf
- <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lic.htm>
- <http://www.diputados.gob.mx/LeyesBiblio/ref/lplan.htm>
- http://www.dof.gob.mx/nota_detalle.php?codigo=5470989&fecha=05/02/2017
- <http://www.estrategiafiscal.net/wp-content/uploads/2011/09/Modelo-de-Convenio-Tributario-sobre-la-Renta-y-el-Patrimonio-Versi%C3%B3n-Abreviada-2010-ESPA%C3%91OL.pdf>

<http://www.forojuridico.org.mx/lista-la-procuraduria-fiscal-para-el-sistema-penalacusatorio-max-alberto-diener-sala/>
<http://www.oecd.org/centrodemexico/laocde/masinformacionsobrelaocde.htm>
<http://www.razonypalabra.org.mx/anteriores/n49/bienal/Mesa%205/FernandoMartinez.pdf>
http://www.sat.gob.mx/informacion_fiscal/factura_electronica/Paginas/certificado_sello_digital.aspx
<https://archivos.juridicas.unam.mx/www/bjv/libros/1/483/5.pdf>
<https://revistas.juridicas.unam.mx/index.php/derecho-comparado/article/view/3559/4266>
<https://www.gob.mx/sener/que-hacemos>
https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---dgreports/---dcomm/documents/publication/wcms_067592.pdf
https://www.sitios.scjn.gob.mx/constitucion1917-2017/sites/default/files/CPEUM_1917_CC/procLeg/101%20-%202003%20FEB%201983.pdf
www.anticorruptcion.gob.mx/index.php/conocenos.html
www.indetec.gob.mx/Publicaciones/Pacto_Por_Mexico_2012.pdf

Índice onomástico

- Alonso González, Luis Manuel, 22
Arriaga Mayés, Eugenio, 164
Arriola Vizcaino, Adolfo, 71, 72, 96, 100,
129, 130, 133
Benvenuto, Griziot, 66
Berliri, Antonio, 148
Bettinger Barrios, Herbert, 127
Cárdenas, Francisco, 125
Cárdenas, Lázaro, 99
Carrasco Iriarte, Hugo, 12, 13, 66, 68, 75,
79, 217, 227
Cortina, Alfonso, 75
De Araújo Falcão, Amílcar, 147
De la Garza, Sergio Francisco, 12, 21, 54,
60, 77, 91, 112, 120, 121, 127,
128, 129, 132, 147, 148, 149,
150, 151, 152, 155, 156, 159,
160, 161, 162, 163, 165, 166,
168, 170, 171, 177, 213, 215,
226, 227, 230, 246, 247, 250,
258, 263
De la Madrid Hurtado, Miguel, 17, 44, 53,
106
De Pina Vara, Rafael, 21, 71, 127, 193,
204, 226, 246, 247, 250
De Pina, Rafael, 71
Deutsch, Karl W., 64
Díaz Infante, Fernando Hegewisch, 3
Doost, R.K., 14
Falcón y Tella, Ramón, 126
Flores Zavala, Ernesto, 4, 5, 21, 22, 126,
132, 149, 152, 154, 166, 168,
171
Fox Quesada, Vicente, 78

- Fraga, Gabino, 14, 75
- García Cornejo, Herbert Bettinger, 127, 233
- García Domínguez, Miguel Ángel, 226, 227, 230, 238, 263, 264
- García Lee, Carlos, 111
- Gaytán Ochoa, Carlos D., 52, 60, 62, 63, 64, 82, 88
- Gil Valdivia, Gerardo, 5
- Giuliani Fonrouge, Carlos María, 95, 235
- Gómez González, Arely, 35
- Góngora Pimentel, Genaro, 122, 124
- González Salas, Raúl, 269
- Grageda Núñez, Eugenio, 125
- Hensel, Albert, 146
- Horngren, Charles T., 13
- Hurtado Cisneros, Alfredo, 35
- Jarach, Dino, 120, 127, 147, 150, 151, 152, 157, 159, 163, 165, 166, 167, 168
- Johnson Okhuysen, Eduardo Andrés, 230
- Lechuga Téllez, Esperanza, 114
- López Bassols, Hermilo, 126
- López Berenguer, 152
- López P., Agustín, 177
- Mabarak Cerecedo, Doricela, 3
- Margáin Manautou, Emilio, 79, 99, 100, 124, 141, 142, 152, 156, 164, 213, 214, 226
- Márquez Rábago, Sergio, 62, 63
- Martínez Coss, Fernando, 219
- Martner, Gonzalo, 17, 54
- Mendoza Rojas, Johana Teresa, 114
- Mijangos Borja, María de la Luz, 59
- Montelongo Valencia, Orlando, 52, 54, 59, 77, 85, 88
- Montesquieu, Charles Louis de Secondat, barón de La Brède y de, 41
- Morselli, Emanuelle, 68
- Orrantia Arellano, Fernando A., 97
- Ortega González, Jorge, 56, 58, 77, 78, 84, 87, 88
- Ortega Maldonado, Juan Manuel, 105
- Ortega, Joaquín B., 12
- Osornio Corres, Francisco Javier, 86
- Palacios Alcocer, Mariano, 114
- Pulido Guerra, Elvira, 126
- Rabasa, Emilio, 62
- Ríos Granados, Gabriela, 66
- Rodríguez Lobato, Raúl, 67, 132
- Rossy, Hipólito, 22
- Rubino, 148
- Rueda, Arturo, 11
- Sánchez Hernández, Mayolo, 149, 154
- Sáenz Arroyo, José, 17
- Sáinz de Bujanda, Fernando, 95, 147
- Salceda Guerra, Beatriz Elizabeth, 114
- Schuman, R., 68
- Smith, Adam, 132, 141
- Sorensen, Max, 126
- Torres López, Mario Alberto, 264, 266, 270
- Trejo Cerda, Onosandro, 52, 60, 62, 63, 64, 82, 88
- Uckmar, Víctor, 175
- Valdés Villarreal, Miguel, 113, 114
- Venegas, Álvarez, Sonia, 66, 68, 69, 95, 127, 154, 167, 204, 215, 227, 260, 263, 264
- Verduzco Reina, Carlos Javier, 44

Índice analítico

- acreedores sobre bienes inmuebles embar-
gados por la autoridad fiscal, 257
- accesorios de las contribuciones, 69-70
- acta(s)
 - de visita, 187
 - final, 187
 - inicial, 187
 - parciales o complementarias, 187
- actividad financiera del Estado, 11
- actos
 - de molestia, 182
 - privativos, 182
 - que componen el presupuesto, 55-58
- acuerdos conclusivos, 215
- administradoras del fondo para el retiro
(Afores), 11
- administración escrupulosa de los recursos
del Estado, 76
- agente(s)
 - de retención o agentes de recaudación,
165
 - dependiente, 175-176
 - independiente, 176
- ahorro, 7
- almoneda, 250
- anteproyecto de presupuesto de egresos de
la Federación, 81
- anualidad presupuestaria, 76
- aplicación del producto obtenido en el re-
mate al pago del crédito fiscal,
246, 253-254
- aportaciones de seguridad social, 68
- aprobación de la *LIF*, 64-65
- aprovechamientos por las funciones de de-
recho público, 70
- aspectos o elementos del hecho imponible,
150-151
- atribuciones

de la Secretaría de Energía, 28-30
 de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, 24-28
 auditoría
 directa, 181
 Superior de la Federación (ASF), 40, 88, 109
 aumento de la multa, reducción y, 235-237
 autodeterminación o autoimposición tributaria, 215
 autoridades tributarias, 64
 banco, 7
 de México (Banxico), 10
 base
 cierta 216
 estimativa o estimada, 216
 gravable, elementos de la, 154
 imponible, 150
 presunta, 216
 bien(es)
 embargo de, 247-250
 fuera de subasta, remate de los, 260-261
 jurídico tutelado, 263
 jurídicamente tutelado en la tributación, 269-270
 buzón tributario, 220
 cámara baja, 61
 Cantarell, 28
 capacidad
 contributiva. Consiste en la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos, 134-135
 del sujeto pasivo de la relación tributaria, 168-169
 carácter, forma y momento en que se manifiesta el poder tributario, 96
 características de las contribuciones o tributos, 128
 centro de intereses vitales, 172, 173
 certificado de sello digital, 219, 222
circulares, 124
 Ciudad de México, fisco de los estados y de la, 42

clasificación
 de las contribuciones, 128
 de las relaciones jurídicas tributarias, 158-159
 de los fondos de inversión, 6
 de los impuestos, 65
 de los presupuestos generadores, 149
 del gasto público, 80
 del presupuesto, 53
 económica, 54-55
 funcional, 55
 institucional o administrativa, 55
 por el objeto, 55

Código

Fiscal de la Federación (CFF), 37, 38, 65
Fiscal del Distrito Federal (hoy Ciudad de México), 42

Comisión

Nacional Bancaria y de Valores (CNBV), 9, 10
 Nacional de Derechos Humanos (CNDH), 56
 Nacional de Seguros y Fianzas (CNSF), 10
 Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro (Consar), 10
 Nacional para la Defensa de los Usuarios de Servicios Financieros (Condusef), 10
 Permanente de Funcionarios Fiscales, la, 113

competencia

de la SHCP en materia del presupuesto, 81-82
 residual, 99

compulsa a tercero, 192-194

concepto

de contribuciones, 127
 de multa excesiva, 240
 del gasto público, 79
 del hecho imponible, 146-149
 y características del derecho financiero, 4
 y características del derecho fiscal sustantivo y las contribuciones, 120
 y clasificación de los gastos públicos, 78

- conclusión de la subasta, 252
- concordato tributario, 215
- condonación
 - de la multa, 233-235
 - parcial, 233
 - total, 233
- Constitución*
 - Política de los Estados Unidos Mexicanos (CPEUM)*, 48, 109
 - Política de la Monarquía Española*, 97
- constitucionalidad de las multas, 238-241
- contribuciones, 127-128, 130
 - accesorios de las, 69-70
 - concepto, 127
 - de mejoras, 68-69
 - especiales, 68
 - o tributos, características de las, 128
- control
 - de tipo abstracto, 41
 - externo del presupuesto, 90
 - interno del presupuesto, 88-89
 - órganos internos de, 88
 - político, 90
 - posterior, 88
 - preventivo, 88
 - y evaluación, 52
- convenio(s)
 - de adhesión, 107
 - de colaboración administrativa, 110-111
 - de las Naciones Unidas, 127
- coordinación fiscal entre la Federación y los estados, y las participaciones en los impuestos federales, 106-114
- créditos embargados por la autoridad fiscal, 257
- criterios
 - de atribución respecto a la naturaleza económica del hecho imponible, 163
 - Generales de Política Económica (CGPE), 58
- declaratoria de aprobación cameral, 64
- decreto
 - de Presupuesto de Egresos de la Federación*, 85, 110
 - ley o decreto delegado, 121-122
 - por el que se expide la *Constitución Política de la Ciudad de México*, publicado en el *DOF* el 5 de febrero de 2017, 43
- delitos fiscales, 262-274
- demanda de recursos, 7
- denuncia, 273-274
- derecho(s)
 - a la devolución de los excedentes, 253
 - al mínimo vital en el orden constitucional mexicano, 137
 - bancario, 6
 - bursátil, 6
 - de la intermediación financiera, 3, 6
 - de las agrupaciones financieras, 6
 - de las entidades
 - de ahorro y crédito popular, 6
 - del sistema de ahorro para el retiro, 6
 - de las fianzas, 6
 - de las uniones de crédito, 6
 - de los seguros, 6
 - de organizaciones y actividades auxiliares del crédito, 6
 - del crédito público, 13
 - del gobernado y sus garantías, límites en el ejercicio del poder tributario estatal, 114
 - monetario, 13
 - financiero
 - privado, 3, 6
 - público, 3, 5
 - y las finanzas públicas, 1-19
 - fiscal, 4, 5, 12
 - sustantivo y las contribuciones, 119-144
 - patrimonial, 12
 - por servicios, 66, 67
 - presupuestario, 12, 48-92
 - tributario, 4, 120
- desarrollo de la subasta, 252
- desventajas del esquema electrónico, ventajas y, 254-255

- determinación
 - fiscal derivada de la fiscalización, 210
 - de la multa, 229-230
 - de multas en materia tributaria, 225-243
 - del crédito fiscal, 212-215
 - según la base conforme a la cual se realice, 216-218
- deudores y responsables, distinción entre, 159-160
- devolución de los excedentes, derecho a la, 253
- dictamen
 - a través de medios electrónicos, 209
 - contable, 204-210
 - de comisión, 63
 - formalidades del, 207-209
- diferencias con la competencia tributaria, poder tributario originario y delegado, 97-100
- discusión
 - legislativa, 62-64
 - y aprobación, 52
- distinción entre deudores y responsables, 159-160
- distribución del poder tributario entre la Federación y los estados, 100-101
- divisiones del derecho financiero, 11-13
- doble tributación internacional, 126
- domicilio, residencia, establecimiento permanente y fuente de riqueza, 170-177
- eficacia de los pactos privados, 162
- ejecución, 52
 - de la ley de ingresos, 74
- ejercicios de otras facultades de comprobación, 200
- elementos
 - de la base gravable, 154-155
 - del hecho imponible, aspectos o, 150-151
 - materiales del presupuesto generator, 151-152
- embargo
 - bienes susceptibles de, 248-249
 - de bienes, 247-250
 - ejecutivo, 248
 - preventivo o precautorio, 247-248
- emisión de moneda, 72-73
- empréstitos, 71-72
- entes obligados a dictaminarse, 209-210
- entrega de los bienes libres de gravamen, 257-258
- equidad tributaria, 138
- erario y hacienda pública, 22
- especialidad presupuestaria, 75
- establecimiento permanente, 174-175
- estado como sujeto pasivo del impuesto, 161-162
- evaluación y control interno del gasto, 2
- ex lege*, 147, 150, 151, 157
- excepciones para la ejecución inmediata del procedimiento económico coactivo, 261
- exenciones
 - objetivas, 167
 - subjetivas, 167
- facera*, 22
- facultad(es)
 - coactiva del Estado, 241-242
 - de fiscalización, 180-211
 - del fisco frente a terceros, 255-258
 - económico-coactiva, 245
 - reglamentaria. Sus límites, 123
- falta(s)
 - administrativa, 226-229
 - y contravenciones, 226
- federalismo fiscal, 106
- finanzas públicas, 3
- firma electrónica, 219-221
- fiscalización superior, 90
- fisco
 - de los estados y de la Ciudad de México, 42
 - frente a terceros, facultades del, 255-258
 - noción de, 21
- fiscus*, 21

- fondo(s)
 - de aportaciones federales, 109
 - general de participaciones, 108-109
- formalidades
 - conforme a los delitos fiscales, 271
 - en materia fiscal, 245-250
- formas
 - de determinación fiscal, 215-218
 - de suspender el procedimiento administrativo de ejecución, 258-260
- formulación de proyecciones, objetivos y asignación de recursos, 52
- fuelle(s)
 - de financiamiento de la Hacienda Pública de los Municipios, 105
 - de riqueza, 177
 - del derecho fiscal, 121-127
- función
 - ejecutiva, 242
 - jurisdiccional, 242
 - legislativa, 242
- fundamentación y motivación de la multa, 231-233
- gaceta oficial de la Ciudad de México, 43
- gasto(s)
 - corriente, 54, 55
 - de ejecución, 69, 254
 - público federal, 15, 16, 79, 140
- glosa de las cuentas, 91
- glosario de términos más usuales de las finanzas públicas, 87
- gravamen
 - específico, 155
 - gradual, 155
- hacienda municipal, 103-106
- hecho
 - concepto, 146
 - generador, 147
 - imponible, 146-156
 - jurídico, 148, 151
 - sus elementos y clasificación, el, 145-179
 - tributario o presupuesto de hecho, 148
- importancia del gasto público, 79
- impuestos, clasificación de los, 65, 66
- impugnación de la multa, 238
- indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del art 21, 69
- Infonavit, 38
- infracción a las normas fiscales, 227, 229
- ingresos
 - no tributarios, 65, 70-73
 - tributarios, 65, 66-70
- iniciativa de ley, 60-62
- inicio
 - del procedimiento administrativo en materia aduanera, 201
 - del procedimiento económico coactivo, 244-261
- inspección o verificación de mercancías en transporte, 199
- instituciones
 - de crédito, 10
 - de seguros y fianzas, 10
 - del sistema de ahorro para el retiro, 11
- Instituto
 - de Protección al Ahorro Bancario (IPAB), 10
 - de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado, 68
 - de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas, 68
 - del Fondo Nacional de la Vivienda, 38, 68
 - Mexicano del Seguro Social, 37
 - Nacional de Migración, 67
 - para el Depósito de Valores (Indeval), 10
 - para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas, el, 113
- intermediarios
 - financieros bancarios, 7
 - financieros no bancarios, 7
- intervención del Poder Legislativo y del Poder Judicial en la actividad financiera del Estado, 39-41
- interventor
 - administrador, 250
 - con cargo a la caja, 250
- inversión

financiera, 54

física, 54

ius puniendi, 242

juicios criminales, 266

junta de coordinación fiscal, la, 113

jurisprudencia, 124-125

Ley, 121

Aduanera, 132, 161, 197

de Adquisiciones, Arrendamientos y Servicios del Sector Público, 31

de Coordinación Fiscal, 42, 56, 72, 103, 106

de Disciplina Financiera de las Entidades Federativas y los Municipios, 72

de Firma Electrónica Avanzada, 220

de Fiscalización y Rendición de Cuentas de la Federación, 87

de Ingresos de la Federación, 40, 49, 50, 59, 62, 130

de Instituciones de Crédito, 8

de los Impuestos Generales de Importación y Exportación, 132

de Obras Públicas y Servicios Relacionados con las Mismas, 31

de Planeación, 18, 50, 76

del Impuesto sobre la Renta, 60, 135

del Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, 38, 259

del Instituto Mexicano del Seguro Social, 36, 68, 259

del Servicio Profesional de Carrera en la Administración Pública Federal, 31

Federal de Derechos, 66

Federal de Deuda Pública, 13, 72

Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, 15, 54, 109

Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo, 260

Federal de Responsabilidades Administrativas de los Servidores Públicos, 31

Federal de Transparencia y Acceso a la Información Pública Gubernamental, 110

Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos, 167

General de Bienes Nacionales, 31

General de Contabilidad Gubernamental, 72, 109

General de Desarrollo Social, 110

General de Educación Pública, 110

General de Responsabilidades Administrativas, 34, 89

General de Salud, 110

General de Títulos y Operaciones de Crédito, 8

Orgánica de la Administración Pública Federal, 23, 74, 109, 230

tributaria, 151

límites en el ejercicio del poder tributario estatal, derecho del gobernado y sus garantías, 114

lineamientos generales de operación, 110

liquidar, 213

marco conceptual de contabilidad general, 110

mercado mexicano de derivados (Mexder), 10

método

declarativo, 214

indiciario, 214

objetivo, 214

multa(s), 236, 254

condonación de la, 233-235

constitucionalidad de las, 238-241

excesiva. Concepto de, 240

fiscales, 69, 230

mínima en materia fiscal, 233

municipio libre, 105

naturaleza jurídica del presupuesto de egresos, 75

noción de fisco, 21

non bis in idem, 241

normas generales para las secretarías de Estado, 22-24

nulla poena sine lege, 263

nullum sine lege, 66

- obligaciones
 - de los contribuyentes sujetos a una visita domiciliaria, 186
 - fiscales, 217-218
 - principal, 161
 - secundarias, 161
- omisión en el cumplimiento de las obligaciones fiscales, 226
- operaciones financieras e intermediación, 6-9
- oposición de terceros, 256-257
- órganos que intervienen en la ejecución del presupuesto de egresos, 85-86
- organismos
 - fiscales autónomos, 36-39
 - operativos, 10
 - reguladores y supervisores, 9
- organización(es)
 - bursátiles, 10
 - del mercado financiero, 9
 - para la Cooperación y el Desarrollo Económico, 172
- organismos en materia de coordinación fiscal, 111-114
- órgano(s)
 - de Gobierno y Administración, 77
 - encargados de la actividad financiera estatal, 20-47
 - encargados de llevar la contabilidad, 88-91
 - interno de control, 28
 - Nacional Anticorrupción, 35
- origen y determinación de la obligación tributaria, 212-224
- pago, requerimiento de, 246-247
- paquete económico, 64
- parámetro, base y tipos de gravamen, 152-153
- patrimonio
 - del erario público federal, 269
 - del fisco federal, 269
- personas a cargo de los bienes embargados, 249
- Plan Nacional de Desarrollo (PND), 17, 18, 50
- planeación
 - en México, 17
 - y programación, 50-53
- planificar, concepto, 51
- poder
 - o soberanía financiera y poder o soberanía tributaria, 94-96
 - tributario, 93-118
 - de la Ciudad de México, 102-103
- política de corto, 73
- postores interesados. 251
- postura legal, 252
- potestad
 - abstracta, 95
 - indelegable, 95
 - irrenunciable, 95
 - permanente, 95
 - punitiva fiscal, 242
 - tributaria, 94
- preparación, aprobación y ejecución del presupuesto, 80-86
- presupuesto(s)
 - a nivel macroeconómico, 14
 - actos que componen el, 55
 - clasificación del, 53-55
 - control del, 86-91
 - de Egresos de la Federación*, 34, 39, 40, 49, 50, 55, 75-80, 87, 109
 - de ingresos. Naturaleza, 58-59
 - generador, elementos materiales del, 151-152
 - genéricos y presupuestos específicos, 149
 - por programa, 76
 - simples y presupuestos complejos, 149-150
 - y gasto público, 13
- principio(s)
 - constitucionales de las contribuciones, 128-141
 - de autodeterminación tributaria, 181
 - de carácter formal del presupuesto de egresos, 76-78
 - de carácter sustancial del presupuesto de egresos, 75-76

- de certidumbre, 142
- de comodidad, 142
- de destino al gasto público, 139-141
- de economía, 142
- de equidad, 137-139
- de justicia, 142
- de legalidad, 129-130
 - formal, 130
 - material, 131-132
- de proporcionalidad y equidad, 132-133
- de reserva de la ley, 123
- teóricos de las contribuciones, 141-143
- procedimiento
 - administrativo de ejecución (PAE), 245
 - formas de suspender el, 258-260
 - administrativo en materia aduanera, 198-204
 - de ejecución y facultad económico-coactiva, 74
 - legislativo, 62
 - para la subasta vía electrónica, 250-254
- Procuraduría Fiscal de la Federación y su función social, 267-268
- productos similares, 71
- programar, concepto, 51
- programa(s)
 - especiales, 18, 78
 - institucionales, 1, 77
 - regionales, 18, 78
 - sectorial(es), 18, 52, 76-77
 - en Materia de Energía, 77
- prohibición a servidores públicos de participar en subastas, 253
- proporcionalidad tributaria, 133-137
- proyecto
 - de Decreto del Presupuesto, 81
 - de Ley de Ingresos, 58
 - de Presupuesto de Egresos, 58, 62, 82
- publicación de la convocatoria, 251
- querella, 272-273
- ramos
 - administrativos, 56, 84
 - autónomos, 56, 84
 - generales, 56, 85
- recargos, 69
- reconocimiento aduanero, 199
- reducción y aumento de la multa, 235-237
- reformas al presupuesto de egresos, 80-81
- registro
 - Federal de Contribuyentes, 111, 177-178
 - nacional de valores e intermediarios (RNV), 10
- reglamento(s)
 - administrativos, 122-124
 - de la Cámara de Diputados (RCD), 84
 - Interior de la Secretaría de Energía (RISE), 28
 - Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (RISHCP), 26, 230
 - para el Gobierno Interior del Congreso (RGIC), 63
- renta, 136
- relación(es)
 - de naturaleza formal, 158
 - de naturaleza sustantiva, 158
 - del derecho financiero con otras ramas del derecho, 13
 - jurídicas tributarias que se establecen entre los administrados, 158
 - tributaria formal, sustantiva y administrativa, 158-159
 - jurídica tributaria sustantiva, 156-178
 - clasificación y naturaleza, 157
- remate
 - de los bienes embargados, 246
 - de los bienes fuera de subasta, 260-261
- representación
 - del sujeto pasivo, 169-170
 - legal, 169
 - voluntaria, 170
- requerimiento de pago, 246-247
- requisito(s)
 - de procedibilidad, 264
 - para otorgar el perdón, 272-274
- reserva de ley
 - absoluta, 131
 - relativa, 131
- residencia, 172-174

- responsabilidad patrimonial del Estado, 54
- reunión nacional de funcionarios fiscales, 112-113
- revisión
 - de expedición de comprobantes fiscales, 194-197
 - de gabinete, 191-192
 - de mercancías en transporte, 197-204
 - electrónica, 196-197
- sanción o pena por incumplimiento tributario, 226
- sector energético, 77
- secretaría(s)
 - de Energía, 28
 - de Estado, normas generales para las, 22
 - de Hacienda y Crédito Público (SHCP), 10
 - de la Función Pública (SFP), 30
 - de Relaciones Exteriores (SRE), 67
- seguridad social, aportaciones de, 68
- sello electrónico, 221-222
- Semanario Judicial de la Federación*, 67
- señalamiento de bienes para embargo, 256
- Servicio de Administración Tributaria (SAT), 74, 177
- servidores públicos, 26, 27, 28
- sistema
 - de Cuenta Única de la Tesorería, 86
 - de planeación democrática, 17
 - impositivo, 217
 - Nacional Anticorrupción (SNAC), 35, 87
 - Nacional de Contribuciones, 64, 98
 - Nacional de Coordinación Fiscal, 74
 - Nacional de Planeación Democrática (SNPD), 50
- sociedades
 - de ahorro y préstamo, 10
 - de inversión especializadas en fondos para el retiro, 11
 - financieras de objeto limitado (Sofoles), 10
- solicitud de perdón, 270-274
- subasta, 250
 - conclusión de la, 252-253
 - desarrollo de la, 252
- sui generis*, 42
- sujeto(s)
 - de la relación jurídica tributaria, 159
 - exentos, 167-168
 - pasivo(s)
 - (personas físicas, personas morales y unidades económicas), 160-161
 - por deuda ajena, 163-164
 - representación del, 169
 - responsable objetivo, 166-167
 - responsable por solidaridad, 165-166
 - responsable por sustitución, 164-165
- Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), 58
- tasa, 154
- tarifa(s)
 - específica o porcentual, 154
 - fija o variable, 154
 - progresivas, 155
 - regresivas, 155
- terminación
 - anticipada, 190
 - expresa, 190
 - ficta, 190
- tipos de gravamen, 155
- transferencias federales, 109
- tratados internacionales, 125-127
- tributos
 - fijos, 152
 - variables, 152
- unidad(es)
 - administrativas centrales, 26
 - de memoria extraíble (USB), 221
 - de Políticas de Transparencia y Cooperación Internacional (UPTCI), 36
 - en el presupuesto, 75
- universalidad en el presupuesto, 75
- validez constitucional de los impuestos, 129
- valor de los bienes, 251
- ventajas y desventajas del sistema electrónico, 254-255
- visita domiciliaria, 181-190

