



UNIVERSIDAD MICHOACANA DE
SAN NICOLÁS DE HIDALGO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y
CIENCIAS ADMINISTRATIVAS

**“ MARCO REGULATORIO DEL DERECHO
TRIBUTARIO ”**

TESIS

PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
CONTADOR PÚBLICO

PRESENTA:
SANDRA IVETH CARRILLO AYALA

ASESOR:
M. A. TERESITA SALGADO MEJIA

MORELIA, MICHOACÁN, OCTUBRE DEL 2007.



INDICE

Introducción.	1
1.- La actividad financiera del estado.	2
1.1.- Las finanzas públicas.	2
1.2.- El derecho financiero.	4
1.3.- El derecho fiscal.	4
1.4.- El derecho tributario.	5
2.- Los ingresos del estado.	7
2.1.- La ley de ingresos de la federación.	7
2.2.- Los ingresos tributarios.	11
2.3.- Los ingresos no tributarios.	12
3.- La potestad y la competencia tributarias.	15
3.1.- La potestad tributaria.	15
3.2.- La competencia tributaria.	16
3.3.- La distribución de la potestad tributaria.	17
3.4.- Facultades exclusivas de la federación.	17
3.5.- Prohibiciones para los estados.	18
3.6.- Facultades concurrentes con los estados.	18
3.7.- La hacienda municipal.	19
3.8.- El distrito federal.	20
3.9.- Sistema de coordinación fiscal/ Ley de coordinación fiscal.	20
3.10.- Límites de la potestad tributaria.	20
3.10.1.- Irretroactividad.	21
3.10.2.- Legalidad.	21
3.10.3.- Libertad de trabajo.	21
3.10.4.- Derecho de petición.	21
3.10.5.- No confiscación de bienes.	22
3.10.6.- Exención de impuestos.	22
3.10.7.- Proporcionalidad y equidad.	22

4.- Las contribuciones.	23
4.1.- Características de las contribuciones.	23
4.1.1.- Obligación personal.	23
4.1.2.- Aportación pecuniaria.	23
4.1.3.- Para el gasto público.	24
4.1.4.- Proporcional y equitativa.	24
4.1.5.- Establecimiento solo a través de una ley.	24
4.2.- Clasificación de las contribuciones.	24
4.2.1.- Impuestos.	24
4.2.2.- Aportaciones de seguridad social.	25
4.2.3.- Contribución de mejoras.	25
4.2.4.- Derechos.	25
4.2.5.- Accesorios de las contribuciones.	25
4.3.- Los impuestos.	25
4.4.- Principios de los impuestos.	26
4.4.1.- Los principios generales.	26
4.4.2.- Los principios elementales.	26
4.4.3.- Los principios constitucionales.	27
4.5.- Clasificación de los impuestos.	28
4.6.- Efectos de la tributación.	29
4.6.1.- La repercusión.	29
4.6.2.- La utilización.	30
4.6.3.- La utilización del desgravamiento.	30
4.6.4.- La evasión.	30
5.- La norma tributaria.	31
5.1.- La ley.	31
5.2.- El decreto ley.	32
5.3.- los reglamentos.	32
5.4.- Las circulares.	33
5.5.- La jurisprudencia.	33
6.- La relación jurídico-tributaria.	34
6.1.- La obligación tributaria.	34
6.2.- Características de la obligación tributaria.	34
6.3.- El hecho generador de la obligación tributaria.	34
6.4.- Nacimiento de la obligación tributaria.	35

6.5.- Determinación de la obligación fiscal.	36
6.6.- Tarifa y época de pago de la obligación fiscal.	36
6.7.- Exigibilidad de la obligación fiscal.	37
7.- El crédito fiscal.	38
7.1.- Transformación de la obligación tributaria sustantiva.	38
7.2.- La determinación fiscal.	38
7.3.- Los privilegios del crédito fiscal.	39
7.3.1.- Derecho de preferencia.	39
7.3.2.- Solve et repete.	39
7.3.3.- Garantía del crédito fiscal.	39
7.3.4.- El embargo precautorio.	40
8.- Los sujetos de la relación jurídico-tributaria.	42
8.1.- Los sujetos activos..	42
8.2.- Los sujetos pasivos.	42
8.3.- El responsable tributario.	42
8.4.- La capacidad.	43
8.5.- El domicilio.	43
9.- Extinción de las obligaciones.	45
9.1.- El pago.	45
9.2.- La compensación.	46
9.3.- Prescripción y caducidad.	46
9.4.- la condonación.	47
9.5.- La cancelación.	48
9.6.- Amnistía fiscal.	48
10.- La exención tributaria.	49
10.1.- No sujeción y no causación	49
10.2.- La condonación.	49
10.3.- Constitucionalidad.	51
10.4.- Los estímulos fiscales.	51
11.- Los procedimientos administrativos en materia fiscal..	52
11.1.- La administración tributaria.	52
11.2.- El registro de contribuyentes.	54
11.3.- Consultas y solicitudes.	55
..... - C -	

11.4.- Las notificaciones.	57
11.5.- Procedimientos de fiscalización.	59
11.5.1.- Requisitos.	59
11.5.2.- Procedimiento.	60
11.6.- Procedimientos de determinación.	63
 12.- El procedimiento administrativo de ejecución.	 65
12.1.- La facultad económico-coactiva.	65
12.2.- El embargo.	65
12.3.- El remate.	66
12.4.- La suspensión.	68
 13.- El ilícito tributario.	 69
13.1.- El hecho ilícito.	69
13.2.- La facultad sancionadora.	71
13.3.- Infracciones y sanciones.	71
13.4.- Delitos y penas.	73
 14.- Los recursos administrativos.	 75
14.1.- Elementos de los recursos.	75
14.2.- Principios de los recursos.	76
14.3.- El recurso de revocación de código fiscal de la federación.	76
14.4.- Otros recursos administrativos en materia fiscal.	78
14.4.1.- Recurso de inconformidad de la ley del seguro social.	78
14.4.2.- Recurso de la ley del Infonavit.	79
 15.- El procedimiento contencioso administrativo.	 80
15.1.- Sistema de lo contencioso administrativo.	80
15.2.- El contencioso administrativo en México.	82
15.3.- El tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.	85
15.4.- Cuestiones particulares del procedimiento.	87
15.5.- Demanda y contestación.	88
15.6.- Instrucción y sentencia.	89
15.7.- Los recursos.	90

Conclusiones.	92
Bibliografía.	93

INDICE DE ILUSTRACIONES

Ilustración 1. Las finanzas públicas.	3
Ilustración 2. El derecho financiero.	4
Ilustración 3. Diferente contenido.	6
Ilustración 4. Distintas ramas del derecho tributario.	6
Ilustración 5. Clasificación de los ingresos del estado.	13
Ilustración 6. Relación jurídico-tributaria.	35
Ilustración 7. El crédito fiscal.	41
Ilustración 8. La exención tributaria.	50
Ilustración 9. Sujetos obligados a registrarse.	55
Ilustración 10. Procedimientos fiscales.	57
Ilustración 11. Realización de la visita domiciliaria.	62
Ilustración 12. Instancia de conformidad.	62
Ilustración 13. La determinación.	64
Ilustración 14. Proceso administrativo de ejecución.	67
Ilustración 15. El ilícito tributario.	70
Ilustración 16. Sistema de lo contencioso administrativo.	82
Ilustración 17. Diferencias de los tipos de lo contencioso administrativo.	85
Ilustración 18. Estructura del tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.	86
Ilustración 19. El procedimiento contencioso administrativo.	91

INTRODUCCION

El contenido de esta tesis se basa en analizar los principios que se consideran como marco regulatorio, en este caso del “Derecho Tributario”.

La palabra Tributo deriva del vocablo tribu, ya que los súbditos entregaban al soberano especies para que se encargara de la defensa.

El derecho desde el punto de vista histórico es anterior al Estado, ya que antes existía justicia por mano propia y la ley del talión que permitía inferir al victimario el mismo daño que la víctima sufría.

Luego cuando surge un órgano centralizado independiente de las partes capaz de administrar justicia se puede hablar de Estado. Por lo expuesto los tributos preceden al Estado.

Los principios se remontan a épocas pretéritas.

En los Censos Romanos se dividían los ciudadanos en categorías a los efectos tributarios, aquí se observan tres principios Legalidad, Igualdad y Generalidad.

- Legalidad: Rebasaban en una norma, aunque hasta las XII Tablas no se puede hablar de Ley en sentido estricto, se pueden tomar como el origen del Derecho Tributario.
- Igualdad: Cada categoría otorgaba un igual tratamiento a todos sus integrantes.
- Generalidad: La categoría alcanzaba a todos los comprendidos sin excepción.

1. La actividad financiera del Estado

Las actividades que realiza el Estado para la consecución de sus fines han variado en cantidad y contenido, conforme se ha transformado la concepción de sus cometidos es ahora que cambiamos la concepción del Estado Providencia, en que la redistribución de ingreso, el control de los precios de ciertas mercancías, el manejo de sus organismos descentralizados y empresas de atención de áreas estratégicas y prioritarias, son actividades que lleva a cabo como indispensables para la realización de sus metas, aunque las realiza con diferente intensidad, de acuerdo con las concepciones políticas y económicas del momento, ya que en ocasiones resulta un Estado con intervención muy acentuada, en tanto que en otras épocas se manifiesta con una política más liberal.

1.1. Las Finanzas Públicas

Para el ejercicio de sus funciones, el Estado requiere de los medios económicos que le permitan su realización. La idea del “bien común” no se puede alcanzar sin fondos necesarios para efectuar sus actividades. Por lo tanto, estamos ante la idea de necesidades y satisfacciones: obtención de recursos, manejo de medios y finalmente el pago que será necesario para la ejecución de esas actividades. Es por ello que aparecen las finanzas públicas, que en términos generales nos dan la idea de dinero.

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

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

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

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

La aplicación de estos recursos se traduce en las erogaciones que por concepto de gasto público tiene que efectuar en su gestión para alcanzar sus objetivos. Sin embargo, la concepción clásica que considera como el único objeto de la actividad financiera del Estado la obtención de los recursos necesarios para cubrir su presupuesto, ha sido superada por la concepción moderna, **para lo cual las finanzas públicas no son "... solamente un medio de asegurar la cobertura de sus gastos de administración, sino también, y sobre todo, un medio de intervenir en la vida social, de ejercer una presión sobre los ciudadanos para asegurar el conjunto de la nación. Las medidas financieras constituyen así una forma de intervencionismo especial"**

Esto se logra mediante el manejo adecuado de la tributación, estimulando sectores de la producción y áreas geográficas, limitando o promoviendo exportaciones, gravando utilidades excedentes o el consumo de artículos superfluos, etc. Esta intervención del Estado busca regular la producción y el comercio, la igualdad en la distribución de la riqueza y la protección contra los riesgos sociales.

Debemos tener presente que las finanzas públicas tienen un contenido eminentemente económico, con un sujeto político que se encarga del manejo de los recursos para la determinación de las prioridades y de los medios para la satisfacción de las necesidades, el cual requiere, además, de un instrumento para la aplicación de dichos recursos a través de la emisión de normas que regulan su actuación.

De acuerdo con lo anterior podemos concluir que existen disciplinas que si bien aún no logran un desarrollo pleno, si tienen principios que podemos identificar para su estudio. Estas disciplinas son: la economía financiera, la política financiera y el derecho financiero.

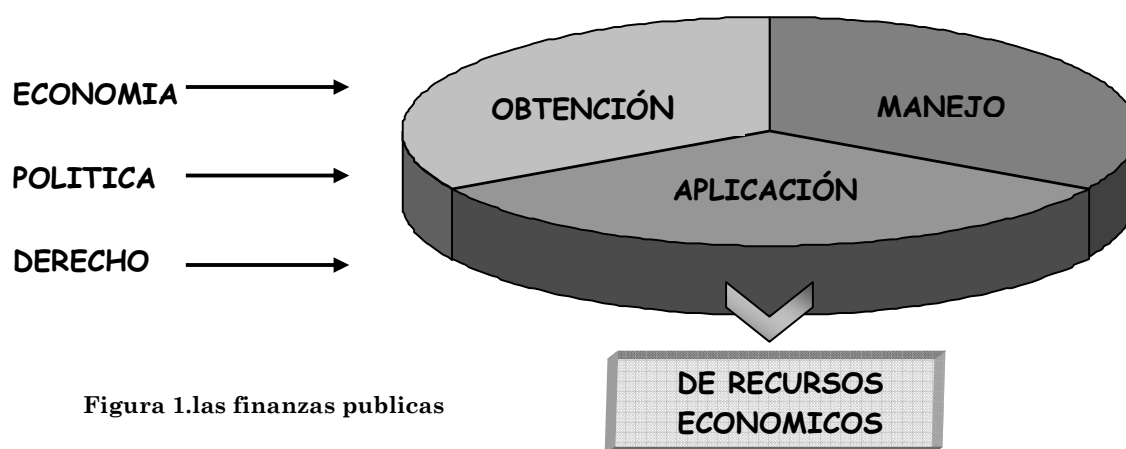


Figura 1.las finanzas publicas

El Derecho Financiero

Desde el punto de vista didáctico es posible como necesario hablar de derecho financiero como disciplina autónoma, ya que se puede alcanzar la unificación homogénea de las normas y principios que trata esta materia en particular. Caso concreto es el relativo al Derecho Tributario, que tiene principios e instituciones propias, con características particulares, una legislación y procedimientos exclusivos, que nos permiten hablar de uniformidad en su regulación.

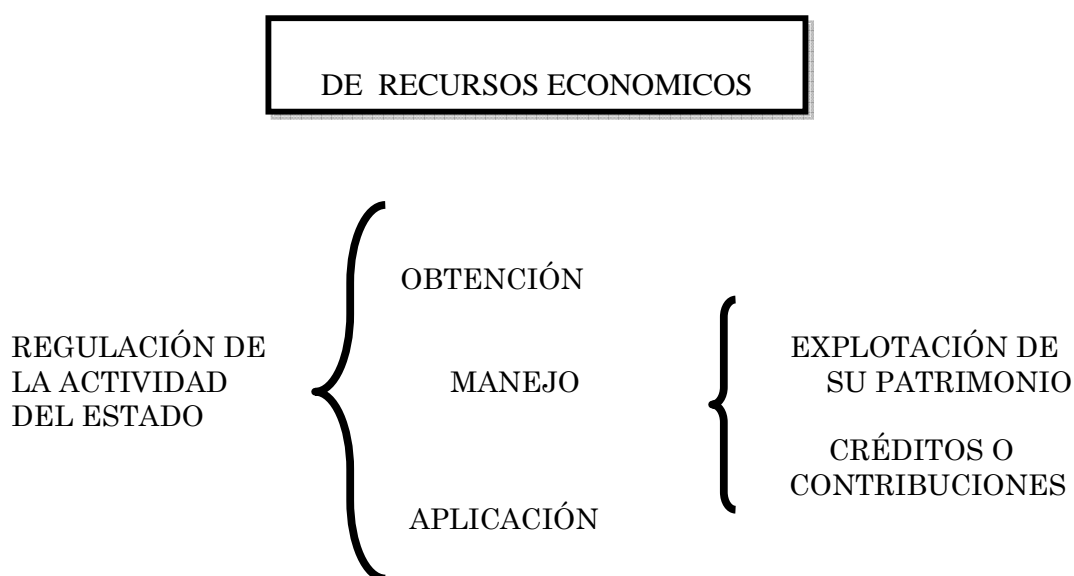


Figura 2. El Derecho Financiero

1.3. El Derecho Fiscal

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

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

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

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

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

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

1.4. El Derecho Tributario

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

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

<u>Derecho Financiero</u>	Obtención	De recursos
	Manejo	
	Aplicación	
<u>Derecho Fiscal</u>	Sólo Obtención de Recursos	Patrimoniales
		Crediticios
		Tributarios
<u>Derecho Tributario</u>	Sólo Obtención de Contribuciones	Impuestos
		Aportaciones de Seguridad Social
		Contribución de Mejoras
		Derechos

Figura3. Diferente Contenido



Figura 4. Distintas Ramas del Derecho Tributario

2. Los Ingresos del Estado

Clasificaremos los diferentes tipos de ingresos públicos, de ingresos originarios y derivados, de ingresos de derecho público y de derecho privado; de ingresos ordinarios y extraordinarios, etc.

Los ingresos a los que nos referimos son los que obtiene normalmente el Estado, es decir, estaremos siempre frente a ingresos ordinarios.

2.1. La Ley de Ingresos de la Federación

Para el análisis y agrupamiento de los ingresos del Estado tenemos como elemento fundamental la ley que los regula, denominada Ley de Ingresos de la Federación, que emite anualmente EL Poder Legislativo, en cumplimiento de lo dispuesto en el artículo 74, fracción IV, de la Constitución y de acuerdo con sus facultades establecidas en la fracción VII del artículo 73.

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

La ley de ingresos de la federación en su mayoría toma como de gran importancia para cada uno de sus ejercicios los siguientes conceptos:

A. Ingresos del Gobierno Federal

I. Impuestos:

- Impuesto sobre la renta
- Impuesto al activo
- Impuesto al valor agregado
- Impuesto especial sobre producción y servicios:
 - Gasolina y diesel
 - Bebidas alcohólicas
 - Cervezas y bebidas refrescantes
 - Tabacos labrados
 - Telecomunicaciones
 - Aguas, refrescos y sus concentrados.
- Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos
- Impuesto sobre automóviles nuevos
- Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias del dominio directo de la Nación.

- Impuesto a los rendimientos petroleros
- Impuesto al comercio exterior
 - A la importación
 - A la exportación
- Impuesto sustitutivo del crédito al salario
- Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios
- Accesorios

II. Contribución de mejoras

- Contribución de mejoras por obras públicas de infraestructura hidráulica

III. Derechos

- Servicios que presta el Estado en funciones de derecho público:
 - Por recibir servicios que preste el Estado
 - Por la prestación de servicios exclusivos a cargo del Estado, que prestan organismos descentralizados
 - Por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público
 - Derecho sobre la extracción de petróleo
 - Derecho adicional sobre la extracción de petróleo
 - Derecho sobre hidrocarburos

IV. Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago.

V. Productos

- Por los servicios que no correspondan a funciones de derecho público
- Derivados del uso, aprovechamiento o enajenación de bienes de dominio privado
- Exportación de tierras y aguas
- Arrendamiento de tierras, locales y construcciones
- Enajenación de bienes:
 - Muebles
 - Inmuebles
- Intereses de valores, créditos y bonos
- Utilidades
 - a) De organismos descentralizados
 - b) De la Lotería Nacional para la Asistencia Pública
 - c) De Pronósticos para la Asistencia Pública
 - d) Otros
- Otros

VI. Aprovechamientos

- Multas
- Indemnizaciones
- Reintegros
 - Sosténimiento de las escuelas, artículo 123
 - Servicio de vigilancia forestal
 - Otros
- Provenientes de obras públicas de infraestructura hidráulica
- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de las leyes locales sobre herencias y legados expedidas de acuerdo con la federación
- Participaciones en los ingresos derivados de la aplicación de las leyes locales sobre donaciones expedidas de acuerdo con la Federación
- Aportaciones de los estados, municipios y particulares para el servicio del sistema escolar federalizado
- Cooperación con el Distrito Federal por servicios públicos locales prestados por la Federación
- Aportaciones de los gobiernos de estados, municipios y de particulares para otras obras públicas
- Cinco por ciento de días de cama a cargo de establecimientos particulares para internamiento de enfermos y otros destinados a la Secretaría de Salud
- Participaciones a cargo de los concesionarios de vías generales de comunicación y de empresas de abastecimiento de energía eléctrica
- Participaciones señaladas por la ley federal de juegos y sorteos
- Regalías provenientes de fondos y exportaciones mineras
- Aportaciones de contratistas de obras públicas
- Destinados al fondo para el desarrollo forestal:
 - Aportaciones que efectúen los gobiernos del Distrito Federal, estatales y municipales, los organismos y entidades públicas, sociales y los particulares
 - De las reservas nacionales forestales
 - Aportaciones al Instituto Nacional de Investigaciones Forestales y Agropecuarias
 - Otros conceptos
- Cuotas compensatorias
- Hospitales militares
- Participaciones por la explotación de obras del camino público señaladas por la ley federal del derecho de autor
- Recuperaciones de capital
 - Fondos entregados en fideicomiso, a favor de entidades federativas y empresas públicas
 - Fondos entregados en fideicomiso a favor de empresas privadas y particulares

- Inversiones en obras de agua potable y alcantarillado
- Desincorporaciones
- Otros
- Provenientes del decomiso y de bienes que pasan a propiedad del fisco federal
- Rendimientos excedentes de Petróleos Mexicanos y organismos subsidiarios
- Provenientes del programa de mejoramiento de los medios de informática y de control de las autoridades aduaneras
- No comprendidos en los indicios anteriores provenientes del cumplimiento de convenios celebrados en otros ejercicios
- Otros:
 - Remanente de operación del Banco de México
 - Utilidades por recompra de deuda
 - Rendimiento mínimo garantizado
 - Otros

B. INGRESOS DERIVADOS DE ORGANISMOS Y EMPRESAS

VII. Ingresos de organismos y empresas:

- Ingresos propios de organismos y empresas
 - Petróleos Mexicanos
 - Comisión Federal de Electricidad
 - Luz y Fuerza del Centro
 - Caminos y Puentes Federales de Ingresos
 - Lotería Nacional
 - Instituto Mexicano del Seguro Social
 - Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado
- Otros ingresos de empresas de participación estatal

VIII. Aportaciones de seguridad social

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

C. INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTOS

IX. Ingresos derivados de financiamientos:

- Interno
- Externo
- Otros financiamientos:
 - Diferimiento de pagos
 - Otros
- Superávit de organismos y empresas de control presupuestario directo

Del análisis de esta lista resulta una clasificación básica que nos permite dividir a los ingresos en dos grupos: los aprovechamientos del poder impositivo del Estado, que llamaremos ingresos no tributarios.

Podemos incluir en los ingresos tributarios los siguientes conceptos:

- i. Impuestos
- ii. Aportaciones de Seguridad Social
- iii. Contribución de mejoras
- iv. Derechos
- v. Contribuciones pendientes
- vi. Accesorios de contribuciones

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

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

2.2. Los Ingresos Tributarios

Se requiere partir de un criterio uniforme para determinar que tipo de ingresos de los que obtiene el Estado debemos considerar con la característica de tributarios, este criterio tiene que referirse, necesariamente, a la idea que nos sitúe ante la facultad o poder que el Estado, como ente supremo de la sociedad, tiene para obtener recursos de los particulares, es decir, estaremos frente a un poder soberano, y en el ejercicio de esta soberanía se obtendrán dichos recursos.

Uno de los aspectos de la soberanía es el conocido poder de imperio, facultad que el Estado romano se expresaba en el domino absoluto sobre los pueblos que conquistaba, sometiénolos a su autoridad e imponiéndoles la obligación de aportar recursos.

Podemos decir que en virtud de su poder de imperio el Estado cuenta con la facultad de exigir determinados recursos al particular, no toda imposición a los particulares podrá tener el carácter de exacción tributaria, ya que existen otros tipos de ingresos que, a pesar de ser impuestos por el poder soberano, no tienen ésta característica, caso particular lo constituyen las multas, que no obstante representa ingresos para el Estado, su imposición tiene como antecedente un hecho ilícito y su finalidad es ante todo, ejemplificativa y aflictiva, ya que con ella se pretende, mas que otra cosa, imponer un castigo a quien incumple un mandato legal.

Los ingresos tributarios tienen su origen histórico en el poder de imperio del Estado, por ello se excluyen los ingresos que se derivan del acuerdo de voluntades entre el Estado y otros organismos, ya sean públicos o privados, como pueden ser los derivados de la explotación de sus propios recursos y los recursos crediticios.

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

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

2.3. Los Ingresos No Tributarios

Estos ingresos se derivan de la explotación de los recursos del Estado y de los financiamientos que obtiene por diferentes vías a fin de completar su presupuesto. De ello podemos derivar la existencia de ingresos patrimoniales y crediticios.

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

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

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

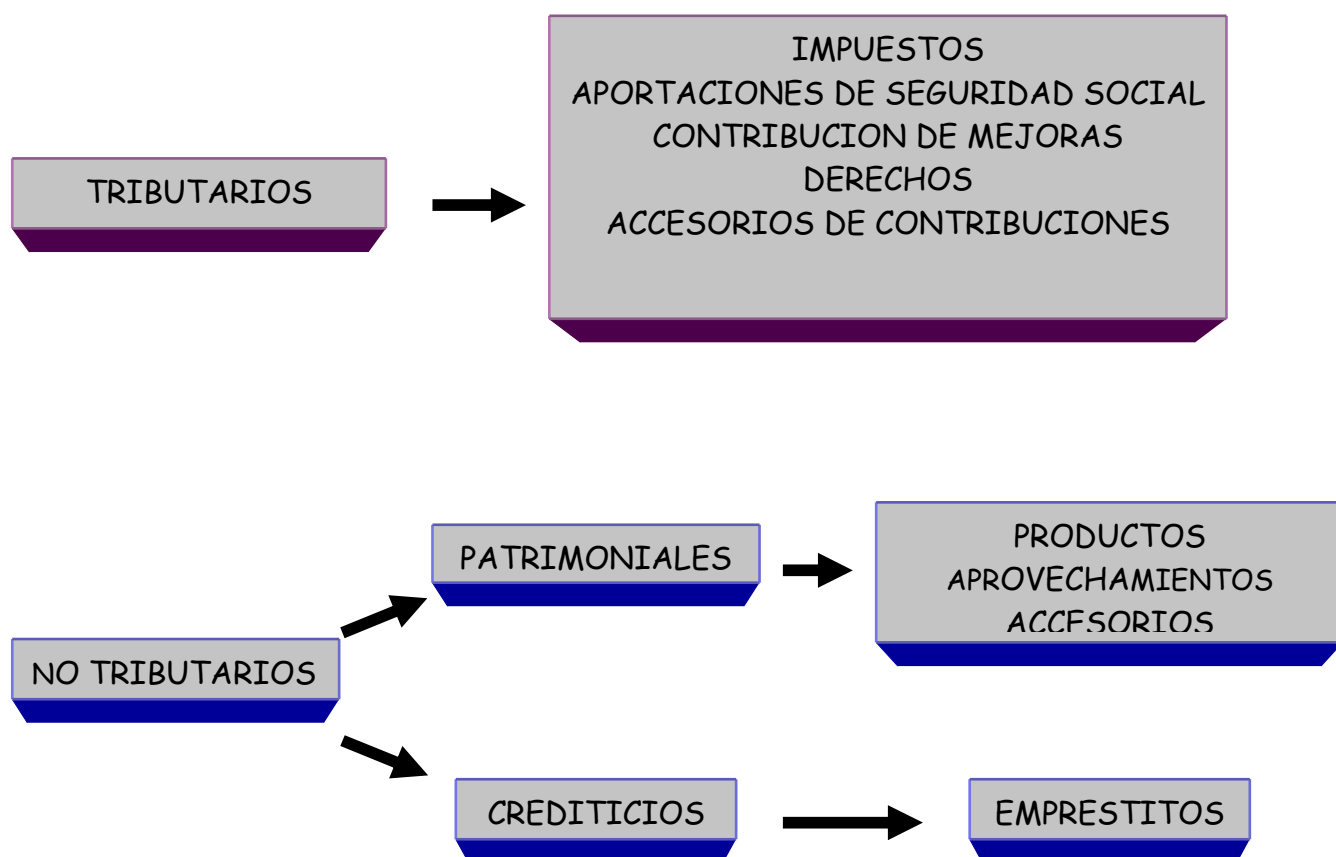


Figura 5. Clasificación de los Ingresos del Estado

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

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

Nuestra Constitución, en la fracción VII de su artículo 73, faculta al Poder Legislativo para sentar las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda celebrar empréstitos sobre el crédito de la nación, para aprobar las operaciones que al efecto realice y para reconocer y disponer el pago de la Deuda Pública, que norma todas las actividades relativas a esta materia.

3. La Potestad y La Competencia Tributarias

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

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

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

El Estado en uso de su poder de imperio, establece las contribuciones necesarias y en los particulares sometidos a ese poder deben participar con una parte de su riqueza, “Los impuestos eran, en principio, exacciones destinadas a un fin determinado: para cubrir los gastos de guerra, etc., y se concedieron a petición de los soberanos. Sólo con el tiempo se convirtieron en contribuciones regulares para alimentar la Hacienda Pública”

3.1. La Potestad Tributaria

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

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

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

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

Por tanto, cuando hablamos de potestad tributaria nos referimos necesariamente a la fuerza que emana de la propia soberanía del Estado, en tanto que cuando nos referimos a la competencia tributaria hacemos alusión a las facultades que la ley ha otorgado a los órganos del Estado. **Potestad es poder que emana de la soberanía del Estado; competencia es facultad que deriva de la ley.**

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

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

3.2. La Competencia Tributaria

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

Fonrouge nos dice que el poder tributario se manifiesta en la creación de la ley y que paralelamente se encuentra la facultad de realizar la aplicación concreta de la norma por parte de la autoridad administrativa, lo cual se denomina “competencia tributaria”

La potestad tributaria se manifiesta en el campo legislativo con la creación de las normas que establecen las situaciones generales, que al concretarse en la actividad o la situación de los particulares, quedarán sometidas a la competencia tributaria del Ejecutivo, el cual la ejercerá conforme a las normas que regulan sus ejercicio.

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

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

3.3. La Distribución De La Potestad Tributaria

Cuando hablamos de estados unitarios, de organización centralista, la distribución de potestades en esta materia nos plantea problema alguno, toda vez que nos encontramos ante un solo órgano que absorbe todo el poder público, el cual ejerce conforme a su estructura.

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

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

3.4. Facultades Exclusivas De La Federación

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

En el ámbito tributario, el mencionado artículo 124 constitucional marca lo que denominamos reserva expresa de la ley, como facultades para el orden federal, al establecer que “Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados”.

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

Para establecer contribuciones:

- a) Sobre comercio exterior.
- b) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4º y 5º del artículo 27.
- c) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- d) Sobre servicios públicos concesionarios o explotados directamente por la Federación, y
- e) Especiales sobre:
- f) Energía eléctrica.
- g) Producción y consumo de tabacos labrados.
- h) Gasolina y otros productos derivados del petróleo.
- i) Cerillos y fósforos.
- j) Agua miel y productos de su fermentación.
- k) Explotación forestal.
- l) Producción y consumo de cerveza.

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

Se reserva a la Federación la potestad de gravar las importaciones y exportaciones como fuente exclusiva de sus ingresos.

3.5. Prohibiciones Para Los Estados

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

3.6. Facultades Concurrentes Con Los Estados

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

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

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

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

3.7. La Hacienda Pública

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

En diciembre de 1982 se promovió una reforma al citado artículo 115 constitucional, en la que, entre otros aspectos, se modificaron las bases de integración de la hacienda municipal.

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

A partir de esta reforma, la hacienda municipal está formada por:

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

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

3.8. El Distrito Federal

El artículo 44 constitucional señala que “La Ciudad DE México es el Distrito Federal, sede de los poderes de la unión, y capital de los Estados Unidos Mexicanos”.

En el artículo 122 se establece que el gobierno del Distrito Federal, está a cargo de los poderes de la Unión, y de los órganos del gobierno del Distrito Federal, representativos y democráticos: asamblea legislativa, el jefe de gobierno del Distrito Federal y el Tribunal Superior de Justicia y Consejo de La Judicatura.

3.9. Sistema de Coordinación Fiscal Ley de Coordinación Fiscal

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

En la actualidad esta actividad tiene su base en la ley de coordinación fiscal, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 27 de diciembre de 1978, con la cual se pretende:

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

3.10. Limites a la Potestad Tributaria

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

3.10.1. Irretroactividad

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

3.10.2. Legalidad

Esta garantía incluye dos aspectos:

1. Sobre el establecimiento de las contribuciones

- Se encuentra regulada en la fracción IV, del artículo 31 constitucional, ya que solo por ley, formal y materialmente considerada pueden ser impuestas las contribuciones, con los elementos que las integran.
- Sujeto, objeto, base, tasa o tarifa, como lo establece el artículo 5º del Código Fiscal de La Federación.

2. Sobre la actuación de las autoridades

- Se reglamenta en el primer párrafo del artículo 16 constitucional, dicho párrafo expresa: “Nadie puede ser molestado en su persona, familia domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandato escrito de la autoridad competente, que funde y motive la cusa legal del procedimiento”.

3.10.3. Libertad de Trabajo

El artículo 5º de La Constitución consigna la libertad de trabajo, ya que no debe ser atacada por el ejercicio del poder fiscal al expedir leyes que graven los productos del trabajo en forma excesiva, privando al sujeto de los rendimientos de la labor realizada.

3.10.4. Derecho de Petición

En materia tributaria el derecho de petición es una facultad que todo individuo tiene para solicitar la intervención de las autoridades fiscales a fin de que se cumpla la ley fiscal. Cuando el gobernado ejerza su derecho de petición, la autoridad deberá emitir un acuerdo escrito en respuesta a la petición que fue presentada.

3.10.5. No confiscación de Bienes

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

3.10.6. Exención de Impuestos

El artículo 28 de la Constitución establece que en los Estados Unidos Mexicanos queda prohibida la exención de impuestos, en los términos que establezca en la ley secundaria. El texto original de este artículo establecía la prohibición absoluta de la exención. La Suprema Corte de Justicia mantuvo el criterio de que mientras la exención no se otorgue en forma particular en un momento dado, sino que se aplique a toda una categoría de sujetos, estará dentro de los lineamientos constitucionales.

3.10.7. Proporcionalidad y Equidad

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

Esta proporcionalidad debe identificarse con la capacidad contributiva de las personas, no con la capacidad económica.

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

4. Las Contribuciones

Las contribuciones son las aportaciones económicas impuestas por el Estado, independientemente del nombre que se les asigne, como impuestos, derechos, o contribuciones especiales, y son identificadas con el nombre genérico de tributos en razón de la imposición unilateral por parte del ente público.

Debemos entender por tributo, lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, constitucional que establece la obligación de “Contribuir al Estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”

4.1. Características de las Contribuciones

De la disposición constitucional transcrita podemos derivar algunas notas esenciales que son:

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

4.1.1. Obligación Personal

“Es obligación de los mexicanos contribuir...” De acuerdo con el principio fundamental, el Derecho origina relaciones jurídicas cuyo contenido, facultades y obligaciones, vinculan a las personas y sólo a ellas. La obligación, que constituye un elemento de la relación jurídico-tributaria, es de naturaleza personal.

4.1.2. Aportación Pecuniaria

“Contribuir para los gastos...” Cuando se habla de que la aportación es para gastos, solo podremos pensar en que la contribución será de carácter pecuniario, dada la naturaleza monetaria de la economía actual. Sin embargo, es posible que las contribuciones sean en especie.

4.1.3. Para el Gasto Público

“Contribuir para los gastos públicos así de la Federación, Distrito Federal, Estado o municipio en que residan...” el producto de las contribuciones solamente se pueden destinar para los gastos públicos y no para otro fin, pues el destino que se da a los impuestos es el elemento esencial de los tributos, aunque también existe la posibilidad de destinar el producto específico de un tributo a un fin particular, siempre apoyados en una disposición legal.

4.1.4. Proporcionalidad y Equitativa

“... de la manera proporcional y equitativa...” El tributo se debe establecer en proporción a la riqueza de la persona sobre la que va a incidir. La equidad, por su parte, se origina, en la idea de la justicia del caso concreto, de la aplicación de la ley en igualdad de condiciones a los que se encuentran en igualdad de circunstancias.

4.1.5. Establecimiento Sólo A través de una Ley

“... y equitativa que dispongan las leyes. El mandato constitucional establece la exigencia de que las contribuciones se impongan solamente por medio de una ley. Esta disposición identifica al principio de legalidad en materia tributaria. Conforme a la división de poderes el acto legislativo es facultad del Congreso de la Unión, razón por la cuál él y solo él podrá emitir leyes en sentido formal y material.

4.2. Clasificación de las Contribuciones

Los ingresos tributarios solamente son los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribución de mejoras y los derechos, así como los accesorios que tengan su origen en situaciones tributarias.

4.2.1. Impuestos

Los impuestos representan el monto de ingresos tributarios más importante que percibe la Federación, entidades federativas y los municipios.

De acuerdo con lo que dispone el artículo 2º, fracción I, del Código Fiscal de la Federación:

“Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma”

4.2.2. Aportaciones de Seguridad Social

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

4.2.3. Contribuciones de Mejoras

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

4.2.4. Derechos

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

4.2.5. Accesorios de las Contribuciones

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

Las especies de contribuciones son: impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos.

4.3. Los Impuestos

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

Los pueblos conquistadores establecían sobre los conquistados diversas cargas que éstos debían cubrir, como porciones determinadas de su producción o la ejecución de ciertos trabajos. El poder omnipotente del soberano determinaba qué cargas debían soportar sus súbditos o las poblaciones sometidas. Luego, con el nacimiento del Estado, su poder también se manifestó con la imposición de cargas a su población.

4.4. Principios de los Impuestos

El conocimiento de los principios de la imposición es de fundamental importancia para el desenvolvimiento adecuado de un país, ya que su manejo apropiado hace de las contribuciones un instrumento muy útil para la consecución de los fines del Estado, ya que la aplicación indiscriminada y arbitraria de contribuciones puede provocar graves consecuencias económicas, políticas y sociales.

Haremos una división en tres clases de principios:

1. Los principios generales
2. Los principios elementales
3. Los principios constitucionales que se derivan de nuestra Carta Magna.

4.4.1. Los Principios Generales

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

4.4.2. Los Principios Elementales

Los principios de igualdad, certidumbre, comodidad y economía, que hace más de dos siglos expuso Adam Smith, siguen teniendo vigencia, ya que su observancia resulta indispensable para el buen funcionamiento de todo sistema tributario.

a) Principio de igualdad:

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

b) Principios de certidumbre:

- en este principio se identifica la importancia de que los destinatarios de las contribuciones tengan la certeza de sus obligaciones; que cada persona sepa cuál es su obligación y hasta que límites tiene la misma.
- Para el cumplimiento de éste principio es necesario especificar los siguientes datos: el sujeto, el objeto, la cuota, la forma de hacer la valuación de la base, la forma de pago, la fecha de pago, quién paga, y las penas en caso de infracción, lo cual hace necesario que las normas tributarias sean claras y precisas.

c) Principio de comodidad:

- Existen una serie de impuestos que por su naturaleza en ocasiones resultan problemáticos para su cobro y otro, por el contrario, se cobran aun sin que el consumidor lo sepa. Un impuesto que se cobra inmediatamente a la realización del hecho generador se resiste menos que el que se recauda tiempo después de la situación que lo originó.

d) Principio de economía:

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

4.4.3. Los principios Constitucionales

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

Las autoridades tanto legislativas como administrativas deben observar una serie de reglas básicas en el Ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como Principios Constitucionales de la Tributación.

a) Principio de legalidad:

- La fracción IV del artículo 31 de la Constitución General de la República consagra el principio de legalidad al establecer que son obligaciones de los mexicanos.

- “Contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como del Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes”.

b) Principio de proporcionalidad y equidad:

- Un impuesto es equitativo en cuanto se aplica en forma general a todos los que se encuentren en la misma situación tributaria. (y) El gravamen es proporcional, supuesto que se cobra según la capacidad económica de los causantes.

4.5. Clasificación de los Impuestos

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

Una primera clasificación es la que considera que los impuestos se dividen en directos e indirectos.

Existen dos criterios principales para distinguirlos:

Uno basado en la incidencia y otro que llamaremos administrativo.

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

Los impuestos indirectos se dividen en:

- a) **personales:** son aquellos en los que se toma en cuenta las condiciones de las personas con carácter de sujetos pasivos; en principio recaen sobre el total de la capacidad contributiva del sujeto pasivo, teniendo en consideración su situación especial. Por ejemplo, el impuesto sobre la renta de personas físicas.
- b) **Reales:** estos impuestos recaen sobre la cosa objeto del gravamen sin considerar la situación de la persona que es dueña de ella y que es sujeto de impuesto, como en el impuesto predial.

Los impuestos indirectos, por su parte, se dividen en:

- a) **impuestos sobre los actos e**
- b) **impuestos sobre el consumo.**

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

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

4.6. Efectos de la Tributación

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

4.6.1. La repercusión

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

Este fenómeno económico ocurre en tres etapas:

1. La percusión
2. Translación
3. Incidencia

4.6.2. La difusión

La difusión es un fenómeno económico que consiste en la distribución de la carga del impuesto entre un número determinado de personas.

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

4.6.3. La utilización del desgravamiento

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

4.6.4. La evasión

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

5. La Norma Tributaria

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

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

5.1. La Ley

Conforme a lo dispuesto en la fracción IV del artículo 31 constitucional, sólo mediante una ley es posible imponer contribuciones para cubrir los gastos públicos, esta norma general tiene dos excepciones, ambas determinadas por el artículo 49 y reguladas en los artículos 29 y 131 del propio ordenamiento.

De acuerdo con la teoría del Estado los diputados constituyen la representación de la población, en tanto que los senadores son representantes de las entidades federativas ante el Congreso de la Unión.

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

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

Desde el punto de vista de su elaboración, partimos del principio de que el tributo debe estar establecido en una ley, formal y materialmente hablando, y las excepciones a este principio deben estar consignadas expresamente en la constitución. Por tanto, se trata de disposiciones que emanan del poder legislativo siguiendo los lineamientos requeridos para su formulación; se deben circunscribir a la materia ubicada dentro de la competencia de este poder, sin excederse en sus facultades; serán proporcionales y equitativas y su producto se debe destinar

solamente a cubrir el gasto público. Además y como punto de partida, en su elaboración deberá respetarse el ámbito reservado a los particulares, identificado como campo de las garantías individuales.

El segundo aspecto que contempla el principio de legalidad en relación a la elaboración de la ley se traduce en que en su contenido deben estar expresamente previstos los elementos fundamentales que sirvan de base para la determinación de la existencia y cuantía de la obligación, por lo que no será posible que se deje el arbitrio de la propia autoridad determinar quiénes, cómo y cuánto, en relación con la contribución.

Respecto de la iniciación de vigencia, el derecho común establece que ésta se puede realizar conforme a los sistemas sucesivo y sincrónico, contemplados en los artículos 3º y 4º del Código Civil, en materia fiscal el Código de la materia establece expresamente en su artículo 7º que: “las leyes fiscales, sus reglamentos y las disposiciones administrativas de carácter general, entrarán en vigor en toda la República el día siguiente de su aplicación en el Diario Oficial de la Federación, salvo que en ellas se establezca una fecha posterior”, pero siempre con la exigencia de que la publicación de la ley sea anterior a su entrada en vigor, conforme al derecho común la ley tiene plena eficacia y que, por lo tanto, debe cumplirse plenamente, es decir, que debe tener plena aplicación en todos sus aspectos mientras no sea derogada o abrogada.

5.2. El Decreto Ley

Conforme al artículo 70 de nuestra Constitución “Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto”, y es que el ejercicio del poder tributario sólo puede realizarse a través de una ley, y solo el poder legislativo tiene la finalidad de emitirlas, por ello se deja la emisión de los decretos, en nuestra materia, como campo particular del Ejecutivo.

5.3. Los Reglamentos

“El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el poder ejecutivo en uso de una facultad propia y que tiene por objeto facilitar la exacta observancia de las leyes expedidas por el Poder Legislativo”.

5.4. Las Circulares

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

Junto a los ordenamientos legislativos, encontramos disposiciones secundarias, que son elementales para el manejo de los asuntos fiscales, como la resolución que

establece reglas generales y otras disposiciones de carácter fiscal para cada año, conocida como “circular miscelanea”, así como gran número de acuerdos y decretos que se emiten cada año.

5.5. La Jurisprudencia

Debemos reconocer que la existencia y aplicación de la jurisprudencia es la importancia significativa en el mundo jurídico, toda vez que a través de ella se precisan el contenido y alcance de las normas jurídicas, y puesto que mediante su formación no se pueden crear nuevas disposiciones, una vez establecida, su aplicación constituye un medio adecuado.

Para las soluciones de las controversias planteadas, al orientar la aplicación de la ley.

6. La Relación Jurídico-Tributaria

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

6.1. La Obligación Tributaria

A efecto de precisar los conceptos de obligación y relación jurídico-tributaria es conveniente partir de la presencia de una norma jurídica que en si y por si, no obliga a nadie mientras no se dé un hecho o situación previstos por ella.

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

6.2. Características de la Obligación Tributaria

Debemos identificar sus características esenciales, debemos mencionar que se trata de una obligación ex lege cuyo sujeto activo necesariamente será el Estado a través de sus órganos, y cuya finalidad es, directa o indirectamente, la recaudación de ingresos o la realización de un fin especial de naturaleza económica, política o social.

Es una obligación ex lege, ya que: “La obligación tributaria nace, se crea, se instaure por fuerza de la ley; en la ley radican todos sus factores germinales”.

6.3. El Hecho Generador de la Obligación Tributaria

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

El hecho imponible es una previsión concreta que el legislador selecciona para que nazca la carga tributaria, y el hecho generador es una conducta que al adecuarse al supuesto genérico de la norma origina la obligación tributaria en general.

6.4. Nacimiento de la Obligación

La realización del supuesto normativo da lugar a las obligaciones.

La doctrina coincide en forma absoluta en que “La obligación fiscal nace cuando se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales”. Como lo establecían nuestros códigos fiscales anteriores al vigente, es decir, con la realización del hecho generador por lo que le serán aplicables las disposiciones legales vigentes en el momento de su nacimiento. Sin embargo, en materia fiscal, el momento del nacimiento de una obligación no coincide con el de su exigibilidad, ya que por su naturaleza especial requiere del transcurso de un cierto plazo para que sea exigible.

En la actividad, en su artículo 6º, el Código Fiscal de la Federación sólo se refiere a la obligación sustantiva al disponer que “Las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

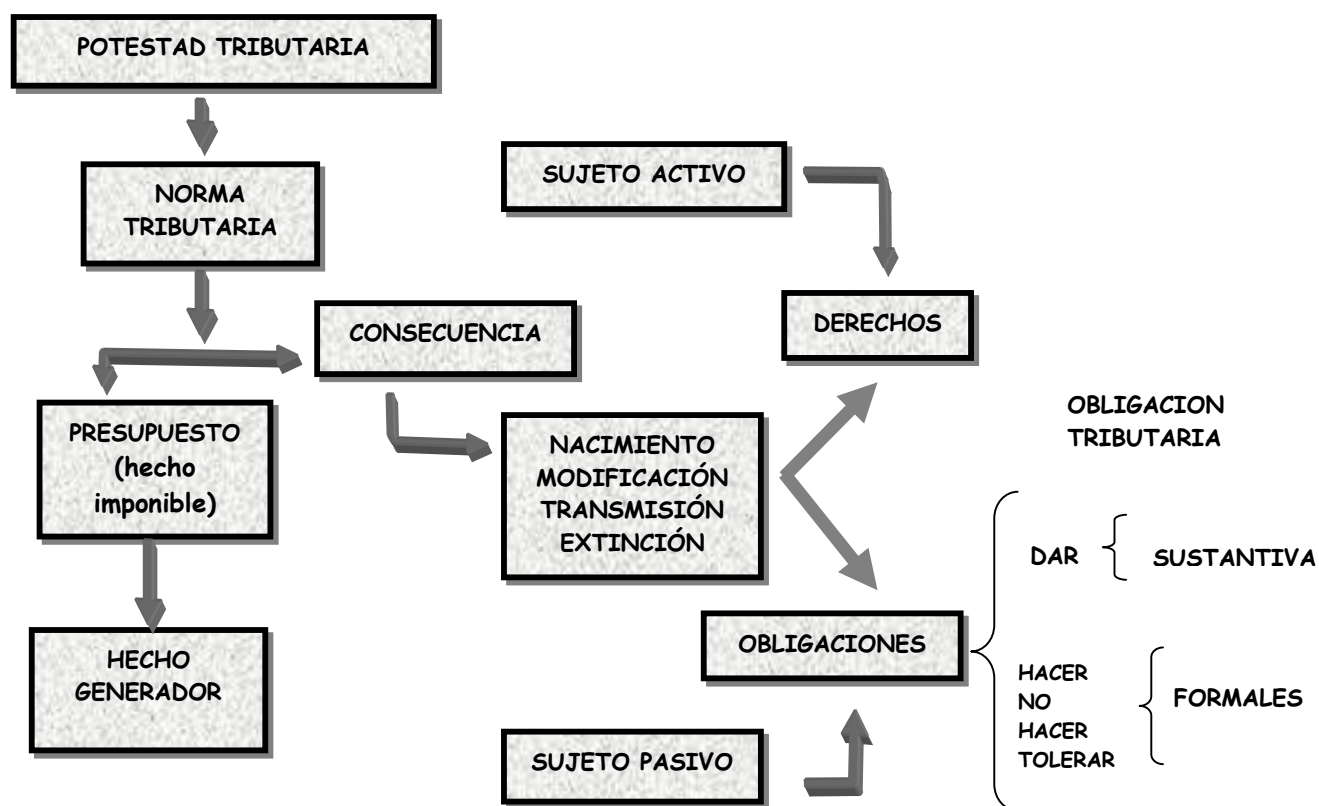


Figura 6. Relación jurídico-tributaria

6.5. Determinación de la Obligación Fiscal

Emilio Margáin indica dos reglas que deben tenerse presentes a efecto de determinar la obligación tributaria.

- a) La determinación del crédito fiscal no origina el nacimiento de la obligación tributaria, ésta nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho previstas por la ley. La determinación del crédito es un acto posterior al nacimiento de la obligación y es la aplicación del método adoptado por la ley. La obligación del contribuyente nace de la ley, sin embargo su cuantificación requiere de un acto nuevo, que es la determinación.
- b) Las normas para la determinación del crédito fiscal y las bases para su liquidación deben estar previstas en la ley, no así en el reglamento. Esto deriva del principio de la legalidad que prevalece en nuestro sistema jurídico tributario.

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

6.6. Tarifa y Época de Pago de la Obligación Fiscal

Las tarifas pueden ser de cuatro tipos:

1. De derrama
2. Fija
3. Proporcional
4. Progresivas

En nuestra legislación, el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación establece que las contribuciones deben pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas, y a falta de disposición expresa, el pago debe hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas dentro del plazo que corresponda según sea el caso.

Por otra parte, las contribuciones omitidas que determinen las autoridades fiscales como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

6.7. Exigibilidad de la Obligación Fiscal

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

7. El Crédito Fiscal

7.1. Transformación de la Obligación Fiscal

El Código Fiscal en su artículo 4º establece que los créditos fiscales, los que tenga derecho a percibir el Estado o sus organismos descentralizados que provengan de contribuciones, de aprovechamientos o de sus accesorios, incluyendo los que deriven de responsabilidades que el Estado tenga derecho a exigir de sus servidores públicos o de los particulares, así como aquellos a los que las leyes les den ese carácter y el Estado tenga derecho a percibir por cuenta ajena.

Podemos señalar como características del crédito fiscal las siguientes:

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

7.2. La Determinación Fiscal

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

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

La determinación puede llevarse a cabo por el contribuyente, tal como lo prevé el artículo 6º del Código Fiscal de la Federación, en su tercer párrafo, al señalar que “corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición de lo contrario”, cuando la autoridad ejerce sus facultades de comprobación; y en forma mixta, cuando el contribuyente proporciona toda la información necesaria para la cuantificación de la obligación, la cual se puede realizar sobre base estimada o presunta.

La determinación sobre base cierta se ejecuta, ya sea por el sujeto pasivo o por la administración tributaria.

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

7.3. Los Privilegios del Crédito Fiscal

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

7.3.1 Derecho de Preferencia

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

- a) Adeudos garantizados con prenda o hipoteca
- b) Alimentos
- c) Salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo.

Encontramos que el artículo 147 del Código Fiscal establece las reglas en lo que se refiere a la preferencia del crédito fiscal federal respecto de los créditos fiscales locales.

7.3.2. Solve et Repete

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

7.3.3. Garantía del Crédito Fiscal

El artículo 141 del Código Fiscal contiene la lista de las formas o medios para garantizar los créditos fiscales. Se deben otorgar a favor de la Tesorería de la Federación o del organismo descentralizado competente para cobrar dichos créditos, así como de las tesorerías o dependencias de las entidades federativas que realicen estas funciones.

Para garantizar el interés fiscal sobre un mismo crédito, se podrán combinar las diferentes formas que establece el artículo 141 del Código de la materia, así como sustituirse entre sí, caso en el cual antes de cancelarse la garantía original, se deberá constituir la sustituta. La garantía constituida puede

garantizar uno o varios créditos fiscales, y deberá ampliar dentro del mes siguiente a aquel en que concluya su vigencia.

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

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

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

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

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

7.3.4. El Embargo Precautorio

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

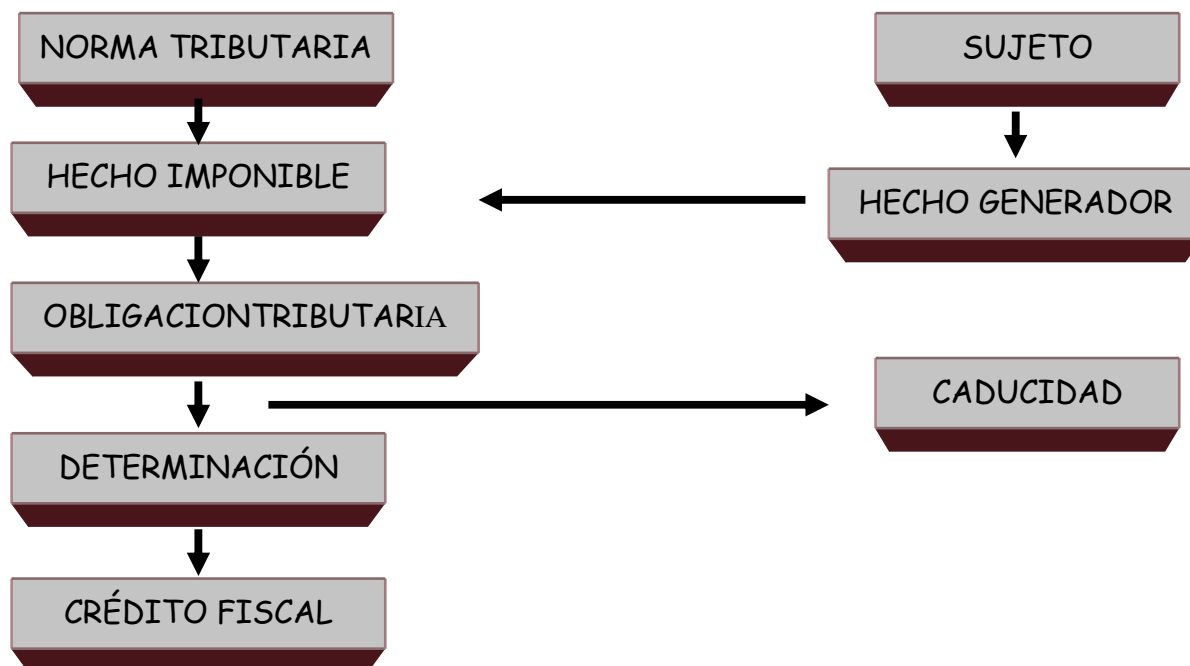


Figura 7. El Crédito Fiscal

8. Los Sujetos de la Relación-Tributaria

Los sujetos de la relación jurídico-tributaria como toda relación de derecho, pueden tener el carácter de sujetos activos y de sujetos pasivos, ambos tienen características particulares que es necesario precisar.

8.1. Los Sujetos Activos

Los sujetos activos son los que señala el artículo 31 fracción IV de la Constitución (Federación, Estados, Distrito Federal, Municipios), que son aquellos a favor de quienes fluye la masa de recursos sustraída del patrimonio de otro sujeto (sujeto pasivo).

En toda relación jurídica el sujeto activo es quien tiene la facultad de exigir el cumplimiento de la obligación, de los términos fijados por la propia ley, se presenta como una facultad- obligación de carácter irrenunciable, de lo que resulta que no solo tiene derecho o facultad de exigir el cumplimiento, sino también la obligación de hacerlo.

8.2. Los sujetos Pasivos

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

8.3. El responsable Tributario

En materia tributaria la figura del responsable es en la relación del sujeto responsable con el sujeto del impuesto, o con una particular situación jurídica o de hecho señalada en la ley.

En el caso de los responsables tributarios les es impuesta esta calidad jurídica por distintas razones, sin que realicen el presupuesto generador del tributo. Los responsables solidarios soportan la obligación del pago no a título del deber constitucional de contribuir, sino a título de garantía, en su más amplia acepción, del pago de la deuda tributaria.

8.4. La Capacidad

Conforme al Derecho común, la capacidad es el tributo de las personas que las hace sujetos de derecho, por lo que se considera como la aptitud para ser titular de derechos o para ser sujeto de obligaciones, lo que nos permite diferenciar la capacidad de goce y la de ejercicio. El análisis de la capacidad adquiere

relevancia en materia tributaria cuando se trata de la capacidad de ejercicio, toda vez que la de goce es una aptitud de la persona por el solo hecho de existir.

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

8.5. El Domicilio

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

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

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

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

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

9. Extinción de las Obligaciones

El principio general de la extinción de las obligaciones es que una vez satisfecha la conducta debida: dar, hacer, no hacer o tolerar, culminan su existencia, de donde derivamos que, tratándose de las obligaciones formales, su extinción se produce con la realización de la conducta que la norma señala como consecuencia de haberse colocado dentro de la hipótesis contenida en la norma.

Sin embargo, tratándose de la obligación sustantiva, la extinción puede presentar diversos matices y formas.

9.1. El Pago

La entrega de cantidades que se adeudan representa la forma más común de extinción de las obligaciones sustantivas.

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

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

En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de la causación.

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

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

- a. Gastos de ejecución.
- b. Recargos
- c. Multas
- d. Indemnización por devolución de cheques sin fondos.

9.2. La Compensación

La compensación es un medio por el cual dos sujetos, que recíprocamente reúnen la calidad de deudores y acreedores, extinguen sus obligaciones hasta el límite del adeudo inferior.

Para que este procedimiento se pueda efectuar en materia tributaria, nuestro Código Fiscal en su artículo 23 plantea estos supuestos:

- a) Que la obligación de pago se realice mediante la presentación de una declaración.
- b) Que el crédito a favor del particular, y el pago que se vaya a realizar, sean con respecto a una misma contribución.

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

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

El artículo 25 del propio ordenamiento establece la posibilidad de pagar con el acreditamiento de estímulos fiscales, tratándose de contribuciones periódicas. Este acreditamiento resulta un tipo de compensación de un crédito a cargo de un sujeto, contra un crédito a su favor derivado de un estímulo fiscal.

9.3. Prescripción y Caducidad

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

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

Por su parte, la caducidad es la pérdida de las facultades de las autoridades para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar créditos fiscales e imponer sanciones. Esta extinción de facultades de la autoridad, conforme el artículo 67 del Código Fiscal, opera en un plazo de 5 años a partir de la fecha en que se dio el supuesto de la obligación o de la infracción, salvo el caso de 10 años cuando el contribuyente no haya presentado su solicitud en el Registro

Federal de Contribuyentes o no lleve contabilidad, así como por respecto a ejercicios en que omita la presentación de su declaración; o de 3 años en los casos de responsabilidad solidaria asumida por tercero, a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

9.4. La Condonación

Otra forma de extinguir obligaciones fiscales es mediante la condonación, que consiste en la remisión o perdón de la deuda.

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

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

1. La debe otorgar el Ejecutivo Federal
2. Debe ser general
3. Procede por región o por rama de actividad
4. Debe estar autorizada por ley

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

9.5. La Cancelación

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

9.6. Amnistía Fiscal

Dentro de los principales objetivos de la actual administración se encuentra incrementar la recaudación, por lo que, fundándose en la denominada “amnistía fiscal”, se pretende beneficiar a aquellos contribuyentes que, aun cuando tengan

irregularidades con respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales anteriores al ejercicio fiscal 2000, efectúen en forma correcta el entero de sus contribuciones a partir del ejercicio 2004 además se pretende que los contribuyentes continúen pagando las contribuciones a su cargo en los años 2001, 2002, 2003 y subsecuentes, con toda oportunidad y en su totalidad.

Dado lo anterior, en el Diario Oficial de la Federación se publicó con fecha 31 de diciembre de 2000, el decreto por el que se reforman diversas disposiciones transitorias del Código Fiscal de la Federación, y en sus fracciones VII y VIII se prevén procedimientos o modalidades en los cuales se sustenta la “amnistía fiscal”

10. La Exención Tributaria

Como sabemos, el significado genérico del concepto "exención" indica una situación de dispensa, de liberación, es decir, es un mecanismo por el cual se perdona o se libera alguna carga. En sentido jurídico es la liberación del cumplimiento de una obligación a cargo de una persona, en los términos previstos por ley.

Encontramos las siguientes características de la exención:

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

10.1. No Sujeción y No Causación

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

En la no sujeción el hecho generador si se realiza pero, por disposición de la ley, las personas que lo efectuaron no quedan sujetas al cumplimiento de la obligación; es decir, que a pesar de haber sido realizada la situación jurídica o de hecho prevista por la ley, la obligación no nace porque el sujeto quedó excluido del ámbito personal de aplicación de la norma, es decir no queda sujeto a la disposición legal. Por tanto no se puede hablar de una liberación o perdón de obligaciones, ya que para esto suceda, las obligaciones previamente deben nacer, lo cual no se da en estos casos.

10.2. La Condonación

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

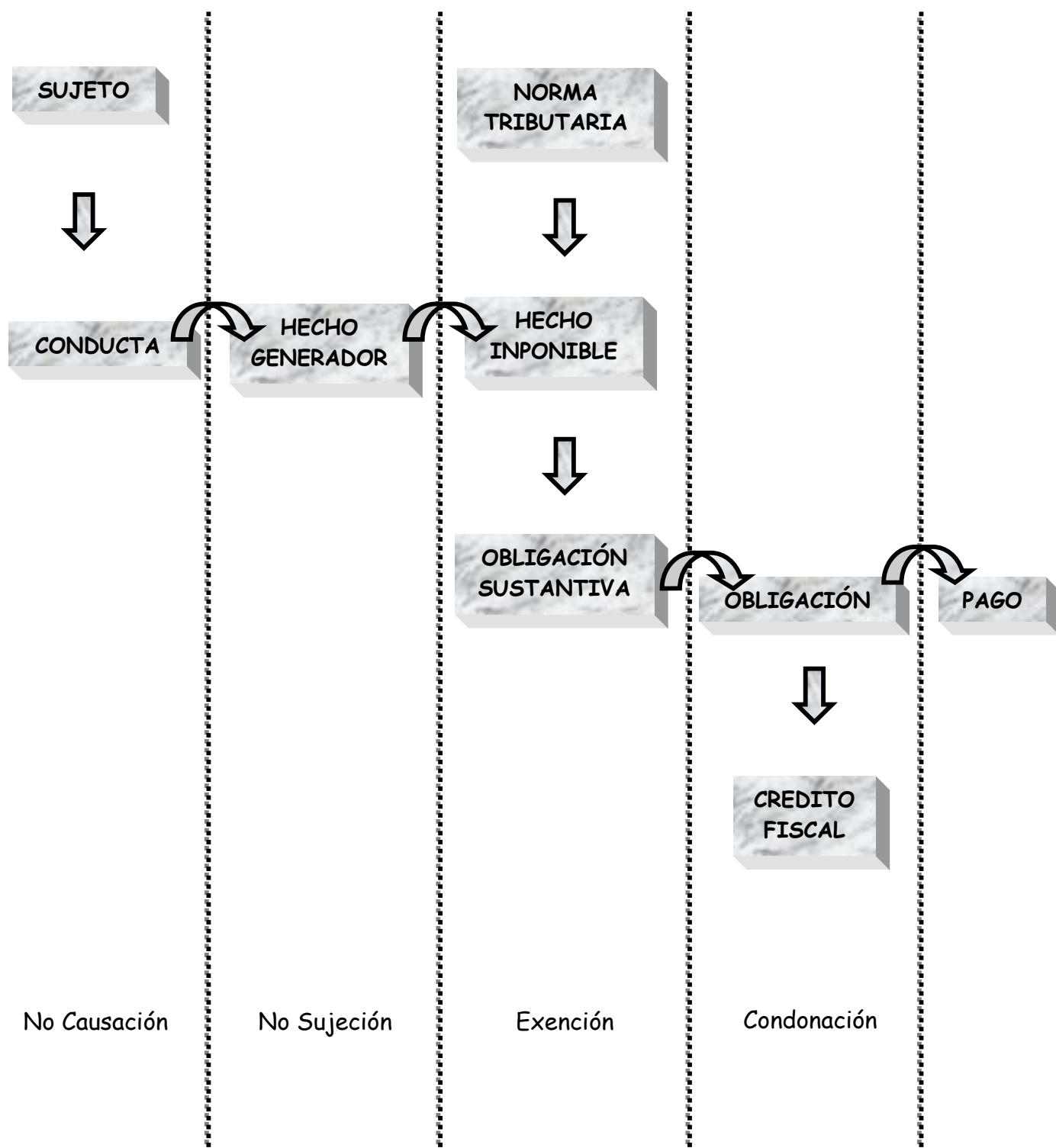


Figura 8. La exención tributaria

10.3. Constitucionalidad

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

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

10.4. Los Estímulos Fiscales

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

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

Otro mecanismo legal el fomento tributario lo constituyen los “estímulos interconstruidos”, llamados así debido a que se establecen en cada ley de impuestos, por lo que al ser auto aplicativos, no requieren una disposición adicional o reglamentaria, ya que cualquier contribuyente que se encuentre en el supuesto concreto que la ley prevé para su aprovechamiento, podrá aplicarlo en su favor.

11. Los Procedimientos Administrativos en Materia Fiscal

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

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

11.1. La Administración Tributaria

De conformidad en lo dispuesto por el artículo 31 de la ley orgánica de la administración pública federal, que le otorga facultades a la Secretaría de Hacienda para el cobro y administración de las contribuciones que la Federación tiene derecho a percibir, independientemente de los organismos fiscales autónomos, que como el Instituto Mexicano del Seguro Social y el INFONAVIT administran las contribuciones denominadas aportaciones de seguridad social.

El artículo 1º del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público determina que esta dependencia contará con:

A. SERVIDORES PÚBLICOS

1. Subsecretario de Hacienda y crédito Público
2. Subsecretario de Ingresos
3. Subsecretario de Egresos
4. Oficial mayor
5. Procurador fiscal de la Federación
6. Tesorero de la Federación

- UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES
- UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES
- ÓRGANOS DESCONCENTRADOS

Estas unidades se integran a su vez por coordinadores generales, unidades, direcciones generales, subprocuradurías y subtesorerías, que a la vez están integradas por:

- i. Coordinadores generales
- ii. Jefes de unidades
- iii. Directores generales adjuntos
- iv. Directores
- v. Subdirectores
- vi. Jefaturas de departamento, de oficina, de sección y de mesa
- vii. Coordinadores
- viii. Supervisores
- ix. Auditores, ayudantes de auditor
- x. Demás personal

Una reforma de gran importancia se dio a partir del 1 de junio de 1997, por medio de la cual la parte operativa de recaudación, auditoría y defensa jurídica se asignó a un órgano desconcentrado llamado servicio de administración tributaria, que en el artículo 1º de su ley prevé la siguiente integración:

A. UNIDADES ADMINISTRATIVAS CENTRALES

1. Secretariado técnico de la comisión del servicio fiscal de carrera
 2. Administración general de tecnología de la información
 3. Administración general de asistencia al contribuyente
 4. Administración general de grandes contribuyentes
 5. Administración general de recaudación
 6. Administración general jurídica
 7. Administración general de autoría fiscal federal
 8. Administración general de aduanas
 9. Administración general de innovación y calidad
 10. Administración general de evaluación
 11. Administración general del destino de bienes de comercio exterior
- propiedad del fisco federal

B. UNIDADES ADMINISTRATIVAS REGIONALES

1. Administraciones locales y aduanas
2. Administraciones regionales de evaluación

Dentro de estas unidades hay que destacar a las administraciones generales jurídica, de auditoria de recaudación, ya que, en cuanto a la primera de ellas, su función es actuar como el abogado en las controversias en que la autoridad hacendaria sea parte, la segunda se encarga de la determinación de los créditos fiscales a cargo de los contribuyentes, en cumplimiento de sus facultades fiscales, que en su caso corresponda.

11.2. El Registro de Contribuyentes

El Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 27 que:

Las personas morales, así como las personas físicas que deban presentar declaraciones periódicas o que estén obligadas a expedir comprobantes por las

actividades que realicen, deberán solicitar o que estén obligadas a expedir comprobantes por las actividades que realicen, deberán solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y proporcionar la información relacionada con su identidad, su domicilio y en general sobre su situación fiscal, mediante los avisos que se establecen en el reglamentote este código.

Por su parte, el reglamento del código fiscal dedica la sección segunda de su capitulo segundo a regular esta obligación, la cual se deberá cumplir dentro del mes siguiente a la fecha de inicio de actividades, en los términos previstos por la norma, con la presentación de la solicitud de inscripción ante la autoridad recaudadora. Igualmente se deberá presentar aviso ante el registro cuando ocurra un cambio de:

1. Denominación, nombre o razón social
2. Domicilio fiscal
3. Aumento o disminución de obligaciones, suspensión o recaudación de actividades
4. Liquidación o apertura de sucesión
5. Cancelación en el Registro Federal de Contribuyentes
6. Cuando se produzca un cambio de actividad preponderante, y de apertura o cierre de establecimiento o locales



Figura 9. Sujetos Obligados a Registrarse

11.3. Consultas y Solicitudes

En los términos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, “toda promoción que se presente ante las autoridades fiscales deberá estar firmada por el interesado o por quien esté legalmente autorizado para ello, a menos que el promovente no sepa o no pueda firmar, caso en el que imprimirá su huella digital”.

Dentro de los escritos que es posible presentar ante la autoridad hacendaria se identifican las promociones libres, los de justicia de ventanilla y los de reconsideración.

En los términos del artículo 18, los escritos deben presentarse en los formatos que disponga la autoridad hacendaria, junto con los anexos y el número de copias que la propia autoridad disponga, y en caso de que no existan tales formatos, el escrito deberá contener por lo menos los siguientes requisitos:

- Constar por escrito.
- Llevar el nombre, razón social de la empresa y el registro federal de contribuyente de petitionerio.
- Señalar la autoridad a la que se dirige y el propósito de la promoción.

d) Citar, en su caso, domicilio para oír y recibir toda clase de notificaciones, y el nombre de la persona autorizada para recibirlas.

En el artículo 18-A del Código Fiscal de la Federación los requisitos se incrementan considerablemente, los cuales son los siguientes:

1. Número telefónico del contribuyente y de los autorizados.
2. Nombre, direcciones, RFC, números de identificación fiscal, en caso de residentes en el extranjero, de todas las personas involucradas en la solicitud o consulta planteada.
3. Descripción de las actividades a que se dedica el interesado.
4. Monto de la operación, objeto de la operación.
5. Hechos y circunstancias relacionados con la promoción, así como acompañar los documentos e información que soporten hechos y circunstancias.
6. Descripción de las razones del negocio que motivan la operación en cuestión.
7. expresar si la materia de la consulta ya fue planteada ante otra autoridad fiscal o jurisdiccional y en su caso, el sentido de la resolución.
8. Indicar si el contribuyente se encuentra sujeto al ejercicio de facultades de comprobación sobre la consulta.

Por lo que hace la justicia de ventanilla, el escrito tiene por objeto hacer aclaraciones de manera pronta y eficaz, pero sin que el mismo se considere como una instancia, porque no interrumpe ni suspende los plazos para interponer los medios de defensa a que haya lugar.

El fundamento de este tipo de escrito lo encontramos en el artículo 33-A del Código Fiscal de la Federación, que autoriza a los particulares para acudir ante las autoridades fiscales, dentro de los seis días siguientes a la fecha en que hayan surtido sus efectos las notificaciones de diversas resoluciones, como estimaciones

de impuestos omitidos e imposición de multas, y la autoridad debe emitir su resolución seis días después de integrar el expediente fiscal.

El escrito conocido como de reconsideración, la ley no lo nombra como tal, se encuentra previsto en el tercer párrafo del artículo 36 del Código Fiscal de la Federación como una promoción cuando las resoluciones contrarias a los particulares no se hayan impugnado y hayan transcurrido los plazos para ello, para que el superior jerárquico de la autoridad revise las resoluciones administrativas que no le sean favorables, y sean modificadas o revocadas en beneficio de los contribuyentes, si se demuestra que se pronunciaron en contravención a las disposiciones legales.

Ante las diversas promociones resulta importante señalar que cuando la autoridad tiene la obligación de responder, se puede producir la negativa ficta si no lo hace dentro de los tres meses siguientes a la presentación del escrito, o a la integración del expediente.

De conformidad con el artículo 37 del Código Fiscal de la Federación, cuando la autoridad hacendaria no resuelva las instancias o peticiones de los particulares en un plazo de tres meses y por ende su notificación, contados a partir de la prestación del escrito o en su caso a partir del cumplimiento de prevención si la hubiere, considerará que la autoridad resolvió en sentido negativo.

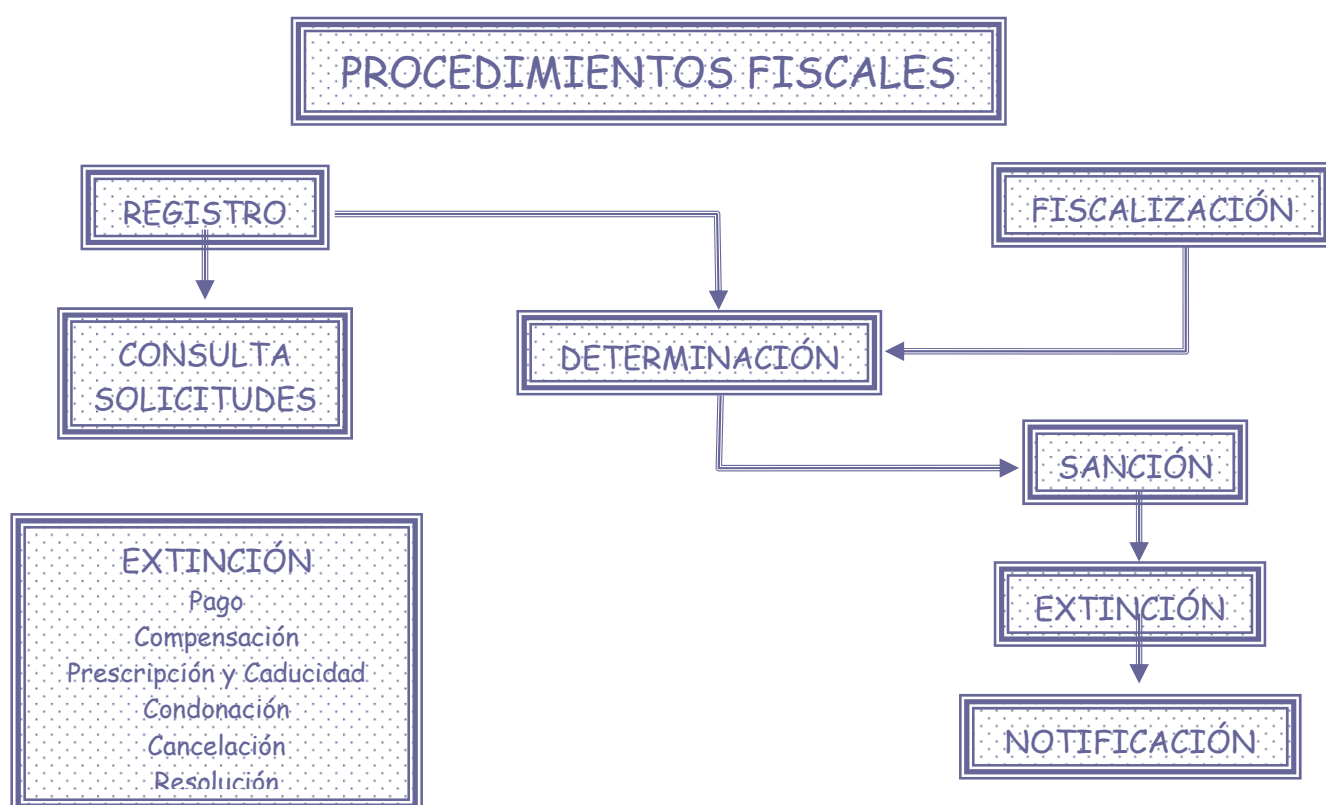


Figura10. Procedimientos fiscales

11.4. Las Notificaciones

De conformidad con el artículo 134 del Código Fiscal de la Federación las notificaciones podrán ser:

1. Personalmente o por correo certificado; cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes y actos administrativos que puedan ser recurridos.

2. Por correo ordinario y telegrama; cuando sean actos distintos a los señalados en el punto anterior.

3. Por estrados; cuando el contribuyente desaparezca después de iniciadas las facultades de comprobación; se oponga a la diligencia de notificación; y en los demás casos que establezca la ley.

Este tipo de notificaciones se harán cuando expresamente lo señalen los ordenamientos fiscales, fijando durante cinco días el documento a notificar en un lugar abierto al público del local fiscal, y la notificación se entenderá por realizada al sexto día siguiente.

4. Por edictos; en el caso de que la persona buscada hubiera fallecido y no se conozca al representante de la sucesión, hubiere desaparecido o se ignore su paradero.

Esta notificación se realiza publicando un resumen del acto a notificar durante tres días consecutivos en el Diario Oficial de la Federación y uno en un periódico de circulación en la República.

5. Por instructivo, cuando previo citatorio no haya con quien realizar la notificación, en los términos del artículo 137, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Para efectos fiscales el cómputo de los términos se debe efectuar a partir de la forma en que se fijan los plazos, que puede ser por número de días o por periodos, como se menciona en el artículo 12 del Código Fiscal de la Federación:

- a) Tratándose de plazos fijados en días, solo se computan las hábiles (excepto para la presentación de declaraciones y pago de contribuciones).
- b) En los casos en que se fijan por periodo de semana, mes, o año, o se señale una fecha determinada, el término concluye precisamente en el día fijado o el día hábil siguiente si aquel cae en inhábil o no exista el mismo día en el mes de calendario correspondiente.

Las diligencias deberán realizarse en días y horas hábiles, que para efectos fiscales se consideran las comprendidas entre las 7:30 y las 18: 00 horas, pero una diligencia iniciada en hora hábil puede concluir en hora hábil. La autoridad también está facultada para habilitar los días que sean necesarios, previa notificación de ello al interesado, de conformidad con el artículo 13 del Código Fiscal de la Federación.

El cómputo de los plazos transcurre a partir del día siguiente a aquel en que surte efectos la notificación, por lo que se deben tener en cuenta tres fechas importantes:

1. La de notificación
2. La del surtimiento de efectos
3. La del inicio del plazo

11.5 Procedimientos de Fiscalización

El artículo 42 del Código Fiscal de la Federación establece que la actividad fiscalizadora de las autoridades se puede realizar tanto en el domicilio de los contribuyentes como a través de revisiones de toda clase de bienes en los lugares de producción o en tránsito.

Los actos de fiscalización que realiza la autoridad administrativa a través de las visitas domiciliarias, se traducen en actos de molestia a los particulares, por lo que el procedimiento deberá estar debidamente fundado y motivado, como lo establece el artículo 16 constitucional y, en especial, deberán reunir las formalidades de las órdenes de cateo, es decir, cumplir los demás requisitos de constitucionalidad y legalidad previamente establecidos.

La base legal de las visitas domiciliarias se encuadra en la fracción III del citado artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, en donde se establece la facultad de la Secretaría de Hacienda para practicar visitas a los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos y revisar su contabilidad, bienes y mercancías, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y en su caso, determinar las contribuciones omitidas o los créditos fiscales, así como para comprobar la comisión de delitos fiscales y también para dar información a otras autoridades fiscales.

11.5.1 Requisitos

De acuerdo con lo dispuesto en el artículo 16 constitucional, y a la adecuada interpretación de sus párrafos primero, octavo y décimo, se tiene que dicho precepto establece como requisitos para la realización de las visitas domiciliarias, los siguientes:

- a) Que la orden se expida por escrito.
- b) Emitida por autoridad competente.
- c) Fundada y motivada.
- d) Que se realice con el procedimiento legalmente procedente.
- e) Que precise el lugar en donde debe realizarse.
- f) Que mencionen las personas que deben atender la visita o a quien va dirigida.
- g) Que identifique el objeto de la misma.
- h) Que se levante acta circunstanciada.
- i) Que se nombren testigos.

Por lo que hace a los requisitos legales, los artículos 38 y 43 del Código Fiscal de la Federación establecen los requisitos que debe satisfacer la orden de visita:

- a) Constar por escrito.
- b) Señalar la autoridad que lo emite.
- c) Estar debidamente fundada y motivada.
- d) Precisar su objeto o propósito.
- e) Contener firma autógrafa de funcionario competente.
- f) Precisar los nombres de las personas a quienes va dirigida.

11.5.2. Procedimiento

Por lo que hace al procedimiento de fiscalización, existen varias reglas y formalidades, que dependen del tipo o finalidad de la visita. En principio, la visita se debe realizar precisamente en el domicilio señalado en orden, con la persona que se visita o su representante legal, excepto previo citatorio entregado el día anterior el visitado no se presenta. Los visitadores deberán identificarse exhaustivamente, y requerir al visitado para que designe dos testigos, que en caso de negativa del visitado o de los nombrados, serán designados por los visitadores. Una vez iniciada la visita se precede a revisar y seleccionar la documentación, o poner marcas en los documentos, para asegurar dicha información.

De toda visita deberán levantarse actas en las que se asienten los hechos y circunstancias particulares acaecidas durante su realización. Se levantan actas parciales hasta concluir la revisión, en que se levanta la última acta parcial, y se le dan cuando menos veinte días al visitado para preparar sus observaciones y pruebas que constarán en el acta final. También se pueden efectuar compulsas con terceros relacionados con el visitado, a fin de conocer con mayor certeza su situación fiscal.

La secuela procesal de la revisión fiscal prácticamente consiste en:

1. Citatorio (en su caso)
2. Entrega de la orden de visita
3. Primera acta parcial
4. Actas parciales o complementarias
5. Última acta parcial
6. Autocorrección (en su caso)
7. Acta final
8. Oficio de observaciones (en su caso)

Dentro del plazo de 20 días siguientes a la fecha de notificación del oficio de referencia, el contribuyente podrá desvirtuar los hechos u omisiones que se le imputan, por medio de documentos, libros y registros, así como optar por corregir su situación fiscal, pero si no logra desvirtuarlos, se tendrán por consentidos para la autoridad hacendaria, de conformidad con el artículo 48fracción VI, segundo párrafo, del Código Fiscal de la Federación.

Aparte de las visitas domiciliarias, las facultades fiscalizadoras de la administración se pueden efectuar en las oficinas de la autoridad administradora con un procedimiento específico, tal es el caso de:

- Revisiones de escritorio, o de las revisiones de
- Dictámenes de estados financieros,
- Revisión para la expedición de comprobantes fiscales,
- Revisión de mercancías en tránsito e incluso revisiones fuera del inicio de las facultades de comprobación del artículo 42 del Código Fiscal de la federación, como la “revisión de aclaraciones y de planeación fiscal”, en los términos de los artículos 41-a y 42-a de este ordenamiento.

Los dictámenes de estados financieros, cuya revisión realiza la Secretaría de Hacienda, tiene un valor semejante a las visitas domiciliarias, por lo que la autorización para realizarlos se otorga a profesionales, sujeta a requisitos especiales y a un control estricto por parte de la autoridad fiscal. Estos requisitos, de acuerdo con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, son los siguientes:

- a) Que sea contador público titulado.
- b) Que el contador se encuentre registrado ante autoridades fiscales.
- c) De nacionalidad mexicana, y si es extranjero se estará de conformidad con los tratados internacionales.
- d) Ser miembro de un colegio de contadores.

LEVANTAMIENTO DE ACTAS

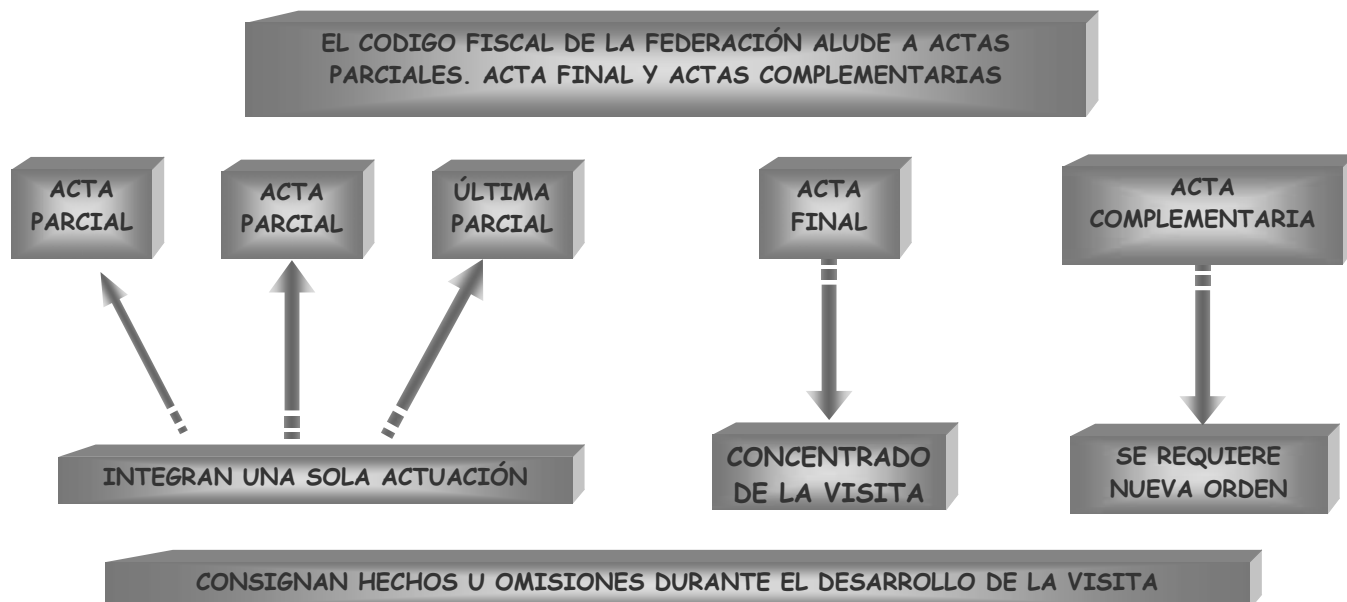


Figura 11. Realización de la visita domiciliaria

INSTANCIA DE CONFORMIDAD



Figura 12. Instancia de conformidad

11.6. Procedimientos de Determinación

Las autoridades pueden llevar a cabo la determinación de las contribuciones que el contribuyente no haya cubierto en su oportunidad. Esta determinación la efectúa la autoridad fiscal sobre base cierta o sobre base presunta, en los términos de los artículos 55 al 64 del Código Fiscal de la Federación.

Cuando mediante el ejercicio de sus facultades de fiscalización, la autoridad pueda conocer con certeza la totalidad de las operaciones realizadas por el contribuyente a partir de la información contable y administrativa que se haya tenido, o de la que obre en su poder, la determinación será sobre base cierta, aunque en la mayoría de los casos de incumplimiento se encuentran irregularidades que hacen necesario determinar las contribuciones sobre base presunta o estimada. Al respecto, el artículo 55 del Código Fiscal prevé que ésta procede cuando:

1. Se opongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales; u omitan presentar declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que se venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a aportaciones de seguridad social.
2. No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 3% de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.
3. Se dé alguna de éstas irregularidades:
 - a) Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3% sobre los declarados en el ejercicio.
 - b) Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos
 - c) Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los costos siempre que en ambos casos el importe exceda del 3% del costo de los inventarios.
4. No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios o no lleven el procedimiento de control de los mismos que establezcan las disposiciones fiscales.
5. No se tenga en operación los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubiera autorizado la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, los destruyan, o alteren o impidan el propósito para el que fueron instalados.
6. Por otras irregularidades en la contabilidad, que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.

A efecto de destinar los ingresos omitidos, la autoridad puede utilizar:

A. Los datos que obtenga del propio contribuyente, de su contabilidad, registros administrativos, cuentas bancarias, informes de producción, entradas y salidas de bodegas.

B. Información que obtenga por medio de compulsas a proveedores y clientes con quienes el contribuyente realice operaciones, ya que estos informes en muchas ocasiones permiten el conocimiento de datos que el contribuyente no registró.

C. Por último, la autoridad puede estimar la utilidad del contribuyente con base en las declaraciones que obren en su poder con respecto a otros ejercicios fiscales, con las que calcularán la base del impuesto que corresponda determinar presuntivamente.

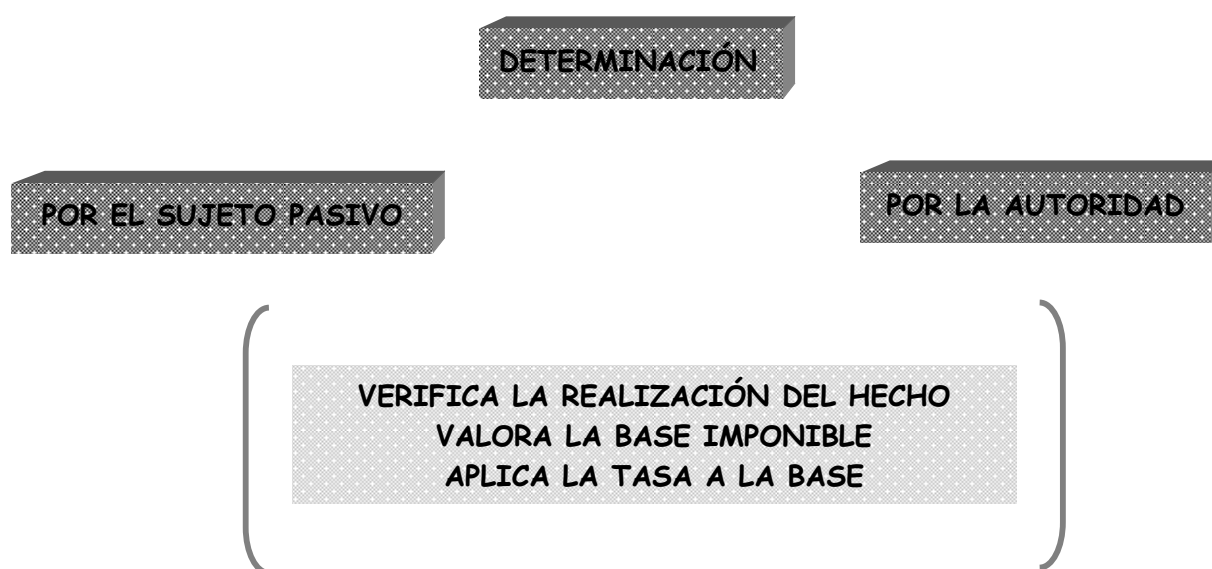


Figura 13. La determinación

12. El Procedimiento Administrativo de Ejecución

Como lo establece el artículo del Código Fiscal, las contribuciones se causan conforme se realizan los hechos generadores correspondientes y deberán determinarse por los particulares de acuerdo con las disposiciones vigentes en el momento de su causación, o pagarse en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. En caso de que el contribuyente no pague dentro del plazo indicado, las autoridades ejercerán sus facultades de fiscalización para determinar el monto de las contribuciones omitidas, las cuales deberán ser pagadas o garantizadas, junto con sus accesorios, dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a aquel en que haya surtido efecto su notificación, tal como lo previene el artículo 65 del Código Fiscal de la Federación.

12.1. La Facultad Económica- Coactiva

El criterio utilizado para justificar la facultad económico-coactiva de la administración se apoya en la naturaleza del crédito fiscal, que responde a necesidades de carácter público a cargo del Estado, ya que frente al interés público no puede prevalecer el interés particular.

La doctrina del Derecho Administrativo resulta más adecuada para explicar el procedimiento administrativo de ejecución a partir de la “ejecutoriedad del acto administrativo”. En efecto, si partimos del hecho de que a través de este procedimiento se va a ejecutar un acto administrativo, que es la resolución en la que determina un crédito fiscal, la explicación de la procedencia y legalidad de esta ejecución deriva de la naturaleza del propio acto, que al ser válido en razón de la presunción de legalidad que la ley le atribuye por haber completado su ciclo de formación con todos los elementos que lo integran, y ser eficaz como consecuencia de su notificación al particular, debe producir sus efectos, que en este caso consiste en que el fisco obtenga el ingreso que se le adeuda.

Si no cumple voluntariamente con su contenido, la administración puede ejecutarlo en los términos que la ley le confiere, es decir, hará efectiva la característica de ejecutoriedad del acto.

12.2. El Embargo

El embargo para que proceda se requiere la existencia de un crédito, definitivo y exigible y que la orden para realizar esta diligencia sea notificada personalmente, con las formalidades que el Código Fiscal contempla para este tipo de actuaciones. Siguiendo un orden para el embargo El Código Fiscal en su artículo 155 comprende:

1. Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios.

2. Acciones, bonos, cupones y depósitos bancarios, inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias públicas y de instituciones o empresas particulares de reconocida solvencia.

3. Bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.

4. Bienes inmuebles.

Pueden darse otros en los siguientes casos:

- a) Embargo administrativo a solicitar del deudor, a efecto de garantizar un crédito fiscal. Previsto en el artículo 141, fracción V, del Código Fiscal de la Federación.
- b) Embargo precautorio, cuando la autoridad considere que existe el peligro de que el contribuyente se ausente, oculte bienes o realice maniobras para quedar en estado de insolvencia. Este embargo no puede subsistir por tiempo indeterminado, ya que no existe un crédito fiscal definitivo, por lo que la autoridad deberá hacer la determinación en el plazo que fije la ley a fin de que se convierta en definitivo y continúe el procedimiento de ejecución.
- c) Embargo de bienes ilegalmente introducidos al país, que en sentido estricto se debe denominar secuestro, ya que se sustraen al particular para asegurar su control. Se encuentra regulado en los artículos 44, fracción II, y 1152, párrafo III, del Código Fiscal de la Federación.

12.3 El Remate

Con el propósito de obtener el mejor precio de los bienes embargados, su enajenación deberá realizarse en subasta pública o almoneda (aunque se utilicen como sinónimos, en estricto sentido la almoneda se refiere solo a la venta pública de bienes muebles), que generalmente se realiza en el local de la oficina ejecutora, mediante convocatoria publicada cuando menos diez días antes del remate.

El día y hora señalados para el remate, el jefe de la oficina ejecutora informará a quienes hayan concurrido a él los nombres de las personas que podrán participar en la almoneda, por haber presentado los siguientes documentos:

- a) Escrito con los datos del oferente
- b) Postura no menor de las dos terceras partes de la base fijada para el remate, la cual se determina por el valor de avalúo del bien o por el precio acordado entre la ejecutora y el embargado.
- c) Certificado de depósito, cuando menos por el 10% de la base fijada para el remate.

Los participantes harán los ofrecimientos, o pujas, para mejorar sus posturas, y el jefe de la oficina ejecutora fincará el remate a quien sostenga la más alta. El producto del remate, de la venta fuera de subasta o de la adjudicación al fisco, deberá aplicarse a cubrir el crédito fiscal, de acuerdo con la prelación de pagos expuesta en el capítulo de extinción de las obligaciones, y el excedente se entregará al embargado.

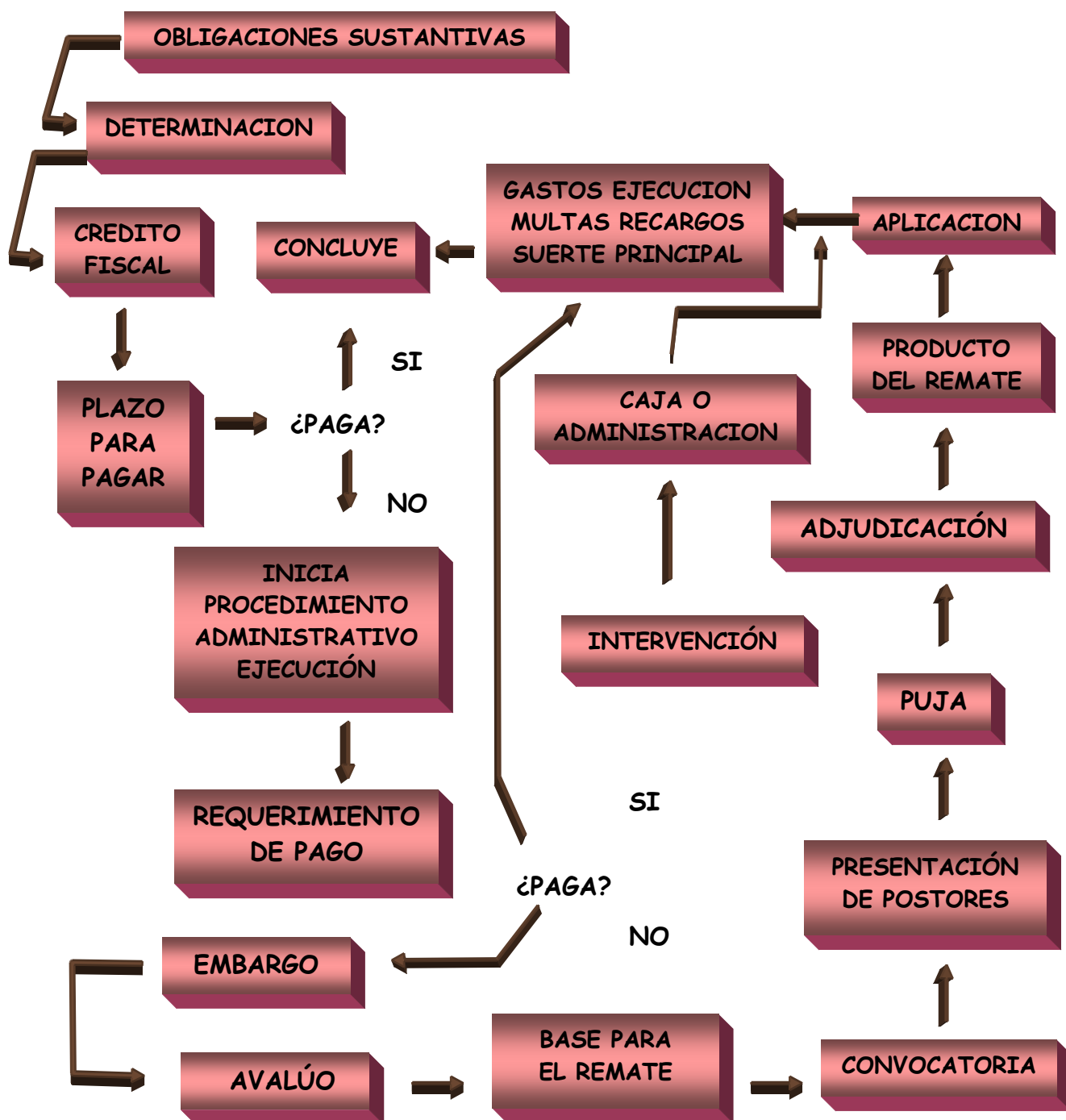


Figura 14. Proceso administrativo de ejecución

12.4. La suspensión del Procedimiento

La suspensión del procedimiento se establece en el artículo 144 del Código Fiscal como un medio para evitar la ejecución cuando los créditos fiscales, a pesar de ser definitivos en la esfera administrativa, no han sido consentidos, ya que pueden ser impugnados y revocados o anulados, por lo que, mientras no queden firmes puede suspenderse su ejecución, previa solicitud del interesado ante la oficina ejecutora y aseguramiento de interés fiscal.

La suspensión podrá ser ordenada por el superior jerárquico de la ejecutora o por el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa, a solicitud del deudor.

También se puede dar el caso de una suspensión parcial cuando el particular sólo haya impugnado una parte de la resolución, en cuyo caso se deberá continuar el procedimiento con respecto a la parte consentida.

13. El Ilícito Tributario

Trataremos el ilícito tributario como un apartado de nuestra disciplina, con un análisis de las dos figuras fundamentales que la integran: las infracciones y los delitos, con sus respectivas sanciones y penas, así como la facultad de la autoridad para imponerlas.

En materia tributaria el ilícito se produce en el momento en que el sujeto pasivo de la relación jurídica no cumple con alguna de las obligaciones sustantivas o formales que tiene a su cargo, por lo que su acción u omisión concretiza la aplicación de una sanción prevista en la ley al considerarla como conducta ilícita.

Por lo general, en sentido amplio se considera a la infracción como el género y se le define como “toda acción u omisión que importa violación a un mandato tributario”. Y dentro de ese género se incluye a los delitos y a las contravenciones, figura esta última que en nuestra legislación se denomina “infracción en sentido estricto”. En la actualidad, el Código Fiscal de la Federación omite definir las infracciones y los delitos, y los regula en capítulos diferentes.

13.1. El Hecho Ilícito

La conducta ilícita se trata de un solo castigo, integrado desde dos aspectos: el penal y el administrativo (pena corporal y sanción económica), que son impuestos por autoridades diferentes.

En materia fiscal “... la autoridad judicial no impondrá sanción pecuniaria, las autoridades administrativas, con arreglo a las leyes fiscales, harán efectivas las contribuciones omitidas, los recargos y las sanciones administrativas correspondientes...”

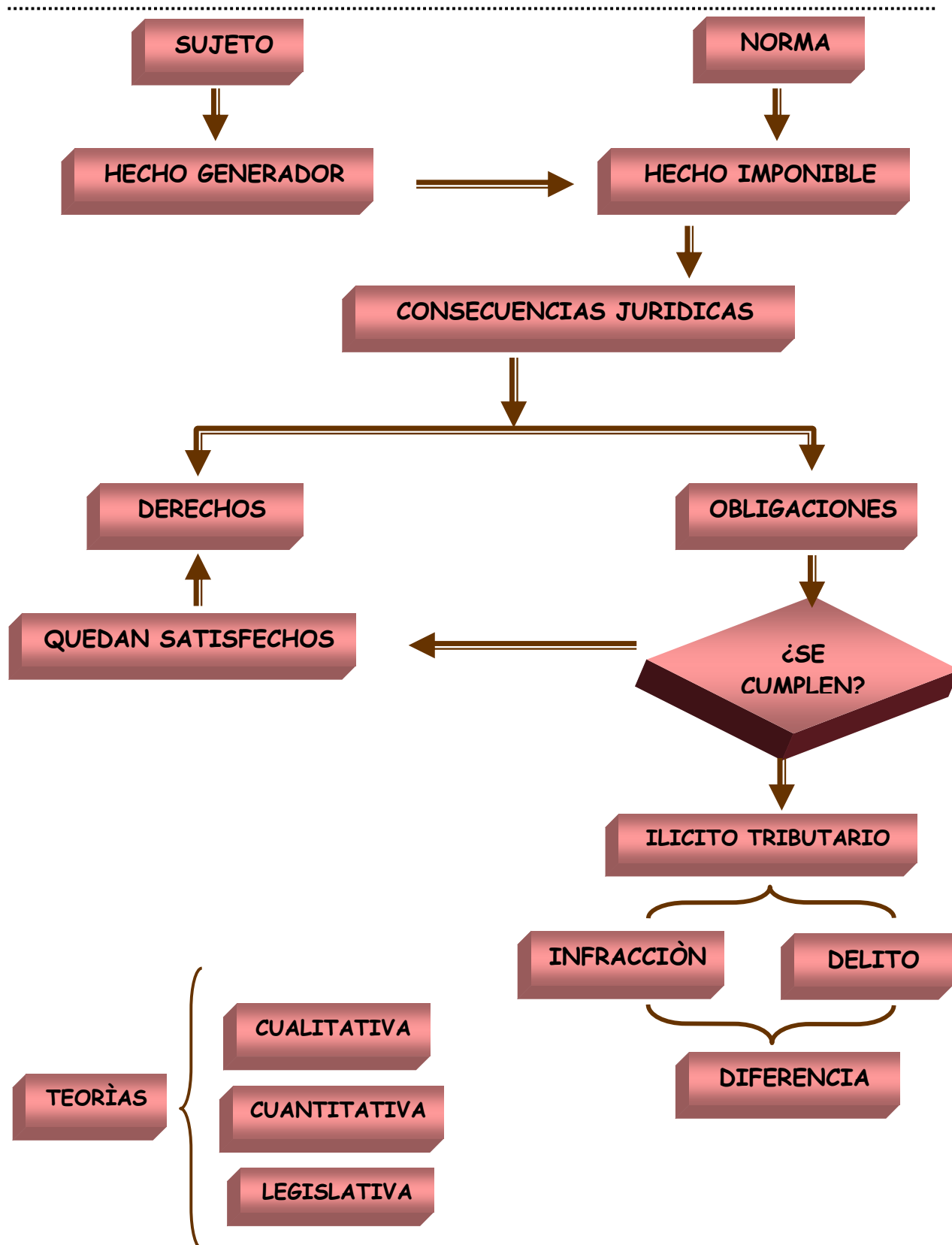


Figura 15. El ilícito tributario

13.2. La Facultad Sancionadora

Conforme al artículo 21 de la Constitución:

La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial. La persecución de los delitos incumbe al Ministerio Público y a la policía judicial, la cual estará bajo la autoridad y mando inmediato de aquel. Compete a la autoridad administrativa la aplicación de sanciones por las infracciones de los reglamentos gubernativos y de policía...

Existen dos tipos de castigo: las penas y las correcciones que impone la autoridad política o administrativa, correcciones que debían estar previstas en las leyes a fin de que la autoridad administrativa las aplicara, de donde se desprende la existencia de infracciones establecidas en las leyes, cuya sanción corresponde a la autoridad administrativa.

13.3 Infracción y Sanciones

Será responsable por la comisión de una infracción toda aquella persona que concrete en el mundo fáctico, los supuestos que la norma jurídica señale para que una conducta se considere como infracción, según lo establece el artículo 71 del Código Fiscal, y agrega que también son responsables quienes "...omitan el cumplimiento de obligaciones previstas por las disposiciones fiscales, incluyendo aquellas que lo hagan fuera de los plazos establecidos".

El sujeto sancionado la constituyen las autoridades fiscales y son, conforme a lo dispuesto en los artículos 40, fracción II, 41 fracción III, 67, 75 y 94 del Código Fiscal de la Federación: el sistema de administración tributaria y su reglamento, así como del reglamento interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Al ser la infracción una conducta que realiza lo que la ley prohíbe u omite lo que ordena, su comisión implica el incumplimiento de una obligación, y como en éstas pueden consistir en un dar, un hacer, un no hacer, o tolerar, las agruparemos en fracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias sustantivas y de obligaciones tributarias formales.

Nuestro Código Fiscal de la Federación regula este tipo de infracciones en sus artículos 76 y 78; y las podemos clasificar de la siguiente forma:

1. Infracciones descubiertas por la autoridad al ejercer sus facultades de comprobación, en cuyo caso el monto de las sanciones será un porcentaje de las contribuciones omitidas, dependiendo de que el pago de dichas contribuciones se realice antes o después del cierre del acta final, o de la determinación del crédito.

2. Infracciones por omisión de contribuciones derivadas de errores aritméticos en declaraciones, en cuyo caso la multa será del 20 al 25% de las cantidades omitidas (artículo 78).

En los casos de infracciones por incumplimiento de obligaciones tributarias formales, los artículos 79, 81 y 83 presentan una relación casuística, entre cuyas conductas ilícitas encontramos:

1. Incumplir obligaciones relacionadas con el Registro Federal de Contribuyentes:
 - Falta o extemporaneidad de inscripción y avisos.
 - Señalar domicilio fiscal diferente al que corresponda.
 - Omisión de cita de la clave, o hacerlo erróneamente, o utilizarla de manera indebida.
 - Cuando la inscripción de un contribuyente sea obligación de otra persona, como en el caso de patrones, se excluye la responsabilidad al contribuyente.
2. Autorizar actas constitutivas, de fusión o liquidación de personas morales sin la comprobación de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes; no asentar o asentar datos incorrectos en actas de asamblea o en escrituras públicas.
3. No presentar, o hacerlo a requerimiento, las declaraciones, solicitudes, avisos o constancias que exijan las normas fiscales o no hacerlo a través de los medios electrónicos que señale la Secretaría y Crédito Público.
4. No cumplir con las diversas obligaciones de proporcionar informaciones a las autoridades fiscales.
5. Incumplir obligaciones relativas a la contabilidad:
No llevarla, realizarla en forma incompleta o distinta, no conservarla o no legalizarla.
6. No expedir comprobantes de sus actividades, cuando exista la obligación de hacerlo.
7. Microfilmear o grabar en discos ópticos o en otros medios, sin cumplir con los requisitos legales.
8. No dictaminar estados financieros en los casos de obligación .
9. No expedir o acompañar la documentación que acredite la estancia legal de mercancía extranjera.

Conforme al artículo 75, al calificar la infracción, la autoridad tomará en cuenta las siguientes agravantes:

1. Reincidencia, cuando se sancione la segunda o posteriores veces a una por la comisión de una infracción.
2. Usar documentos, ya sea falsos, que contengan operaciones inexistentes, o sin derecho a ellos.
3. Utilizar dos o más sistemas de contabilidad de contenido distinto, o los libros sociales con contenido diferente.

4. Destruir la contabilidad o microfilmear documentos sin cumplir con los requisitos fiscales.
5. Hacer mal uso de la información confidencial.
6. Omitir el entero de contribuciones retenidas o recaudadas.
7. Cometer una infracción en forma continuada.

13.4. Delitos y Penas

Los delitos son las conductas ilícitas sancionadas en las leyes respectivas. En la especie, el Código Fiscal de la Federación los regula en el capítulo II del título IV. Al respecto, en el artículo 95 se establece que serán sujetos responsables de delitos fiscales, aquellas personas que:

1. Concierten la realización del delito.
2. realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.
3. cometan conjuntamente el delito.
4. Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo .
5. Induzcan dolosamente a otro para cometerlo.
6. Ayuden dolosamente a otro para su comisión.
7. Auxilien a otro después de su ejecución, cumplimiento una promesa anterior.

También será sujeto responsable por encubrimiento quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en la comisión del delito:

1. Con ánimo de lucro adquiera, reciba, traslade u oculte el objeto del delito a sabiendas de que provenía de este, o si de acuerdo con las circunstancias debía presumir su ilegítima procedencia, o ayude a otro de los mismos fines.
2. Ayude en cualquier forma al inculpaado a eludir las investigaciones de la autoridad o a sustraerse de la obligación de ésta, u oculte, altere, destruya o haga desaparecer las huellas, pruebas o instrumentos del delito o asegure para el inculpaado el objeto o provecho del mismo.

Los delitos establecidos en el Código Fiscal de la Federación se pueden clasificar en nominados e innominados. Esto obedece a que solamente dos tipos delictivos se han calificado con una nominación: el contrabando y la defraudación fiscal. Las otras conductas punibles que en forma casuística han sido relacionadas no tienen nombre específico.

En lo referente al delito de contrabando, éste ocurre cuando se introducen o extraen del país mercancías omitiendo el pago de las contribuciones respectivas, o cuando se trata de mercancías de tráfico prohibido o restringido.

El otro delito nominado es el de defraudación fiscal, que se comete cuando una persona omite en forma parcial o total el pago de contribuciones u obtiene un beneficio indebido con engaños o aprovechando errores en perjuicio del fisco federal; además de que se sanciona con las mismas penas de la defraudación fiscal a quien

declare menos ingresos o incluya deducciones falsas en sus declaraciones fiscales, omita el entero en tiempo d contribuciones retenidas o

recaudadas, o al que legítimamente se beneficie de un subsidio o estímulo fiscal, en los términos de los artículos 108 7y 109 del Código Fiscal de la Federación.

Por último, encontramos que constituye delito fiscal, cometido por funcionarios y empleados públicos, al orden o práctica de visitas domiciliarias, o embargos, sin mandamiento escrito por la autoridad fiscal competente, o la realización de verificación física de mercancías en lugar distinto a los recintos fiscales, así como amenazar de cualquier modo al contribuyente, o apoderarse de mercancía que se encuentre en el recinto fiscal.

El procedimiento penal está sujeto a requisitos especiales de procedencia según el delito de que se trate. Estos requisitos consisten en que la Secretaría y Crédito Público, a través de la Procuraduría Fiscal de la Federación:

1. Que formule querrela en los casos de:
 - a) Asimilación al contrabando (artículo 105)
 - b) Defraudación fiscal (artículo 108)
 - c) Asimilación a la defraudación fiscal (artículo 109)
 - d) Delitos relacionados con el Registro Federal de Contribuyentes (artículo 110)
 - e) Delitos por incumplimiento de obligaciones formales (artículo 111)
 - f) Disposición de bienes por depositarios o interventores (artículo 112)
 - g) Visitas o embargos sin mandamiento escrito (artículo 114)
2. emita declaratoria de que el fisco federal sufrió o pudo sufrir perjuicio en los delitos de:
 - a) Contrabando (artículo 102)
 - b) Robo o destrucción de mercancía en domicilio fiscal(artículo 115)
3. Declaratoria de contrabando en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran del permiso respectivo, o bien cuando se trate de mercancías de tráfico prohibido.

El sobreseimiento se puede decretar en los procesos relativos a los delitos en que es necesaria querrela o bien la declaratoria de perjuicio o de contrabando, cuando la Secretaría de Hacienda solicite que se sobresean los procesos en cuestión, siempre y cuando los procesados paguen o garanticen las contribuciones omitidas, las sanciones impuestas y los recargos respectivos, y la solicitud se haga antes de que el ministerio público formule conclusiones.

14. Los Recursos Administrativos

Para que la administración pública verifique la legalidad de sus actos, a solicitud del gobernado, la ley establece un procedimiento que permite a la autoridad administrativa recorrer nuevamente el camino que siguió en su elaboración, a fin de verificar que su actuación se ajuste al orden legal vigente, fundamentalmente sirve de instrumento al participar para que éste, en la vía prejudicial, pueda obtener de la autoridad la modificación o invalidación o invalidación de una resolución ilegal.

14.1 Elementos de los Recursos

Los elementos esenciales determinan la existencia del recurso y necesariamente deben cumplirse para su procedencia. Estos elementos son:

1. Previstos en la ley. La revisión de legalidad con base en una instancia del particular sólo puede proceder cuando en la ley está expresamente previsto el procedimiento que debe desahogarse, y la autoridad que deba hacerlo, que puede ser la misma que emitió el acto, el superior jerárquico, o una administrativa especial para esos efectos, ya que las promociones sin base legal no vinculan a la autoridad para emitir una resolución, y, otra parte, si la revisión la realiza de manera oficiosa, su actividad sólo constituye una forma de manifestación interna de su autoridad.

2. Un acto administrativo previo. Para que exista el recurso debe haber un objeto sobre el cual incida la actuación de la administración, a fin de revisar la legalidad de la resolución pronunciada con anterioridad.

3. Una instancia de parte. Estos medios de defensa sólo pueden existir mediante el impulso inicial de un particular a quien, se supone, afecta la actuación de la autoridad, ya que si no existiera la promoción del gobernado, la actuación oficiosa no constituiría un recurso.

4. Un interés jurídico lesionado. La promoción para que la autoridad proceda a la revisión de sus actuaciones sólo puede realizarla quien tenga un interés jurídico; es decir, el reconocimiento que la norma jurídica hace para la defensa de un derecho del particular, o, en todo caso, el reconocimiento de un interés legítimo por la situación particular del gobernado, de tal forma que la falta de interés jurídico o legítimo, en su caso, dará lugar al desechamiento de la instancia, o a su sobreseimiento.

14.2. Principios de los Recursos

La existencia y tramitación de estos medios de defensa está sujeta a una serie de principios que informan su procedimiento, y que de una u otra el legislador debe considerar al establecerlos en el texto legal:

- i. Principio de legalidad objetiva.
- ii. Principio de oficialidad.
- iii. Principio de la verdad material.
- iv. Principio de informalidad.

5. Principio de debido proceso. Consagrado en los artículos 14 y 16 de nuestra constitución, se ha interpretado como una garantía de los gobernados, que se traduce en:

- a) Que se ha tramitado y resuelto por autoridad competente.
- b) Que se otorgue al particular la oportunidad de formular agravios, los cuales deben ser analizados y valorados por la autoridad.
- c) Que le permita ofrecer y rendir pruebas.
- d) Que se deje constancia por escrito de todas las actuaciones administrativas.
- e) Que sea ágil, sin trámites que dificulten su desarrollo.
- f) Que el particular conozca todas las actuaciones administrativas.
- g) Que se funde y motive la resolución.

14. 3. El Recurso de Revocación del Código Fiscal de la Federación

Conforme a lo dispuesto en los artículos 116, 117, 118 del Código Fiscal de la Federación, este recurso procede en contra de resoluciones definitivas dictadas por autoridades fiscales federales, que determinen contribuciones, accesorios o aprovechamientos, nieguen la devolución de cantidades que procedan conforme a la ley, dicten las autoridades aduaneras, y contra cualquier otra resolución definitiva que cause agravio en materia fiscal, con excepción de las dictadas en materia de precios de transferencia, procedimientos de reconsideración y condonación de multas; así como en contra de diversos actos que las autoridades fiscales federales emiten en el procedimiento administrativo de ejecución.

El artículo 121 del Código Fiscal establece como norma general que el escrito en que se promueva el recurso deberá ser presentado ante la autoridad competente en razón del domicilio del recurrente, dentro de los 45 días siguientes a aquel en que surta sus efectos el acto impugnado. También se podrá enviar por correo certificado, siempre que se deposite en la oficina postal del domicilio del promovente. Si se presenta ante alguna autoridad incompetente, ésta lo deberá turnar a la que deba conocerlo.

El recurso se deberá interponer por escrito, en el que además de cumplir con los requisitos generales de toda promoción, en los términos del artículo 18 del Código Fiscal de la Federación, se debe señalar:

1. La resolución o el acto que se impugna.
2. Los agravios que le cause la resolución o el acto impugnado.
3. Las pruebas y los hechos controvertidos.

En el artículo 123 del Código Fiscal de la Federación se establece que con la promoción del recurso de deberá adjuntar la siguiente documentación:

1. Los documentos que acrediten la personalidad cuando promueva a nombre de otro o de personas morales, o en los que conste que ésta ya hubiera sido reconocida por la autoridad fiscal que emitió el acto o resolución impugnada.
2. El documento en que conste el acto impugnado.
3. La constancia de notificación del acto impugnado, excepto cuando el promovente declare bajo protesta de decir verdad que no recibió constancia o cuando la notificación se haya practicado por correo certificado con acuse de recibo, o se trate de negativa ficta. Si la notificación fue hecha por edictos, deberá señalar la fecha de la última publicación y el órgano en que ésta se hizo.
4. Las pruebas documentales que ofrezca y el dictamen pericial, en su caso.

En el artículo 124 del Código se establece la posibilidad de que la instancia sea improcedente, por lo que la autoridad no entrará al fondo del asunto y solo emitirá una resolución de desechamiento cuando el recurso se intente en contra de actos:

- a) Que afecten el interés jurídico del promovente.
- b) Que se trate de resoluciones que resuelva un recurso o se dicten en cumplimiento de éstas o de una sentencia.
- c) Que haya sido impugnados ante el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.
- d) Que no se hayan impugnado oportunamente.
- e) Que sean conexos a uno ya impugnado en otro recurso o medio de defensa diferente.

La resolución que ponga fin al recurso deberá, como todo acto de autoridad, estar fundada y motivada, y examinar todos los agravios que se hicieron valer, excepto cuando uno de ellos sea suficiente para desvirtuar la validez del acto. Además, la autoridad puede invocar hechos notorios y corregir los errores que advierta en la cita de disposiciones legales, a fin de apreciar la resolución de manera objetiva y resolver en razón de la legalidad, de acuerdo con los principios

de legalidad objetiva y de la verdad material antes expuestos, pero solo con respeto a lo que haya sido materia del recurso.

La resolución que dice, precisando su alcance podrá, en los términos del artículo 133 del referido código.

- a) Desechar el recurso por improcedente, tenerlo por no interpuesto o sobreseerlo, en su caso.
- b) Confirmar el acto impugnado.
- c) Mandar reponer el procedimiento o que se emita una nueva resolución.
- d) Dejar sin efectos el acto impugnado.
- e) Modificar el acto impugnado o dictar uno nuevo que lo sustituya.

La autoridad dispone de tres meses para dictar la resolución y notificarla al promovente, ya que en caso de no hacerlo en ese tiempo se produce la negativa ficta (confirmación tácita de la resolución recurrida en este caso), por lo que transcurrido este plazo sin que el particular reciba la notificación de la resolución

a su recurso, puede imponer el juicio ante el tribunal federal de justicia fiscal y administrativa.

14.4 Otros Recursos Administrativos en Materia Fiscal

14.4.1 Recurso de inconformidad de la ley del Seguro Social

Con respecto al Seguro Social, la ley de la materia establece en su artículo 294 el recurso de inconformidad, el cual debe ser impuesto dentro de los 15 días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación de la resolución. El recurso procede en contra de los actos definitivos que dicten las dependencias o autoridades del propio instituto, que afecten los derechos de los patrones o demás sujetos asegurados, a fin de que los revise, de conformidad con lo alegado y probado en el medio de defensa hecho valer.

El recurso de inconformidad sólo puede intentarse contra actos del Instituto del Seguro Social que sean definitivos, considerando como tales los que no puedan ser revisados y, por ende, modificados por la propia autoridad que los emitió.

El escrito del recurso debe cumplir los siguientes requisitos:

1. Nombre, razón o denominación social del recurrente, firma, domicilio para oír y recibir notificaciones y número de registro patronal; si se trata de asegurados debe indicarse en el número de afiliación.
2. Mencionar la dependencia de la que emana el acto recurrido, indicando con claridad en que consistió dicho acto y, en su caso, fechas y números de liquidaciones, oficios y demás documentos en los que conste la determinación que se ataca.

3. la fecha en que se hicieron del conocimiento del recurrente los actos combatidos.
4. Exponer en forma clara y precisa los motivos de inconformidad (agravios) y los fundamentos legales en los que se apoye la misma.
5. Ofrecer las pruebas que tengan relación con los hechos.
6. Una manifestación de los hechos que originan la impugnación, en que se apoye el recurso hecho valer, narrando en forma sucinta.
7. Indicar el documento en que se basa la personalidad del promovente, cuando no se recurra a nombre propio.

Al escrito que contiene el medio de impugnación de le debe anexar lo siguiente:

1. El oficio materia del recurso.
2. Los documentos que determinan la personalidad, bajo las reglas del derecho común, cuando se actúa por cuenta ajena.
3. La constancia de notificación del acto combativo, salvo cuando se exprese, bajo protesta de decir verdad, que no se recibió el oficio.
4. Las pruebas documentales, públicas o privadas, que se ofrezcan. Se admiten toda clase de pruebas, con excepción de la confesional mediante la absolución de posiciones.

14.4.2. Recurso de la Ley del Infonavit

El artículo 52 de la ley del INFONAVIT establece este medio de defensa a favor de las empresas, de los trabajadores y de sus beneficiarios, en contra de resoluciones del instituto sobre suscripción, créditos, cuantía de aportaciones y descuentos, y cualquier otro acto que lesione sus derechos.

En el reglamento de este artículo se establece el procedimiento para el trámite y resolución del recurso, que deberá interponerse en un plazo de 15 días a partir de que éste surta efectos la notificación del acto reclamado en el caso del patrón, y de 30 días para el trabajador o sus beneficiarios.

En el escrito en que se interponga el recurso se deberá señalar el nombre del promovente y, en su caso, el de su representante, su número de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes y el domicilio para oír y recibir notificaciones; el nombre y domicilio de los recursos interesados, el acto reclamado y las razones por las que a su juicio se lesionan sus derechos. También se deberán anexar las pruebas que ofrezca.

Una vez integrado el expediente correspondiente y desahogadas las pruebas ofrecidas, se elaborará el proyecto de resolución, misma que deberá emitirse dentro de los 15 días posteriores a la elaboración del proyecto.

15. El Procedimiento Contenido Administrativo

El contencioso administrativo constituye una posibilidad adicional para que los gobernados defiendan sus intereses frente a los actos de administración que afecten su esfera jurídica. Sin embargo, el establecimiento de tribunales administrativos para juzgar los actos y resoluciones de la administración pública, fuera del ámbito del poder judicial, planteó un nuestro país un sin número de controversias, principalmente con respecto a su constitucionalidad, las cuales fueron superadas mediante reformas al texto constitucional.

15.1. Sistemas de lo Contencioso Administrativo

El término contencioso en su aspecto general significa contenida, litigio, pugna de intereses. Es el juicio seguido ante un juez competente sobre derechos o cosas que disputan entre si las partes en pugna. Cuando el señalamiento se hace con respecto a la materia administrativa, el contencioso se refiere a la jurisdicción encargada de resolver las cuestiones litigiosas entre los particulares y la administración pública.

El contencioso administrativo surgió por la necesidad que tienen los gobernados de combatir los actos de administración pública, cuando consideran que la actuación de las autoridades es ilegal.

Desde el punto de vista formal, el contencioso administrativo se concibe en razón de los órganos que conocen las controversias provocadas por la actuación administrativa, ya que se refieren a tribunales ubicados en el ámbito del poder Ejecutivo.

Desde el punto de vista material, esta institución está constituida por las controversias que generan los actos de la administración cuando lesionan intereses jurídicos de los particulares, independientemente de la ubicación de los órganos encargados de su conocimiento.

La defensa de los particulares frente a la administración se puede realizar de diferentes formas y ante distintos órganos jurisdiccionales, lo que dio origen a los sistemas francés o administrativo angloamericano o judicial.

Dentro del sistema francés los tipos más significativos del contenido administrativo son el de anulación, objetivo o de ilegitimidad, y el de plena jurisdicción o subjetivo, cuyo origen y razón de ser son diferentes, pues el primero de ellos fue instaurado para juzgar la legalidad del acto de autoridad por si mismo, en tanto que el subjetivo o de plena jurisdicción conoce sobre la violación de derechos subjetivos.

El contencioso de anulación sólo persigue el restablecimiento de la legalidad violada cuando la administración pública ha actuado con exceso de poder, que se manifiesta cuando el acto administrativo ha sido emitido:

1. Por funcionario incompetente.
2. Por inobservancia de las formas o procedimientos señalados por la ley.
3. Por no haberse aplicado la disposición debida.
4. por desvío de poder.

Estas formas de manifestación de exceso de poder son lo que diversas legislaciones han considerado como causales de anulación en el contencioso objetivo.

Por su parte, el contencioso subjetivo, al versar sobre derechos subjetivos, no requiere la existencia de causas de anulación, pues para que proceda la acción sólo basta plantear la violación del derecho subjetivo de algún particular.

En nuestro país tienen aplicación los dos sistemas de lo contencioso administrativo, ya que para algunos actos administrativos a nivel federal y local existen tribunales administrativos especializados, con lo cual estaríamos en presencia del sistema continental europeo, administrativo a francés; y para otro tipo de actos, también a nivel federal y estatal, cuyo conocimiento no esté reservado a los tribunales administrativos, existe el juicio ordinario administrativo federal ante jueces de distrito, por lo que para este tipo de actos se ha establecido el sistema anglosajón, angloamericano o judicial.

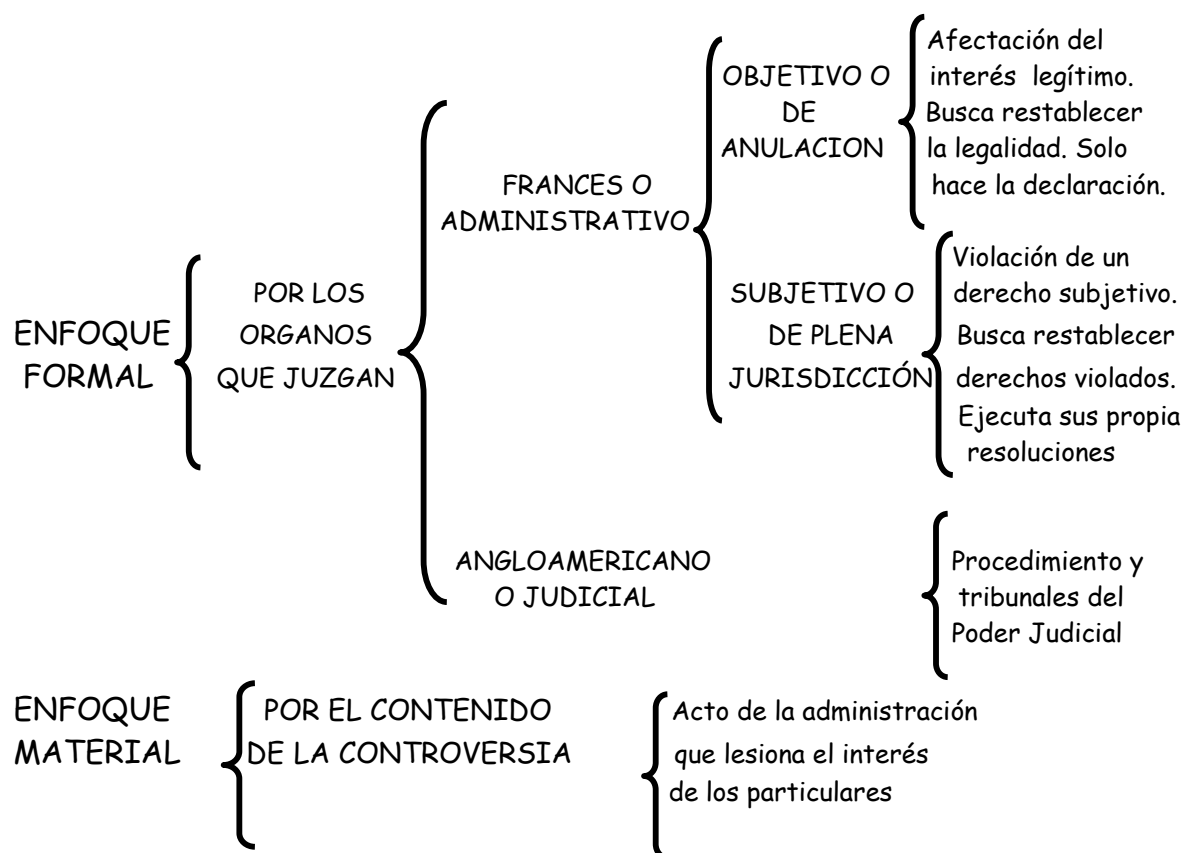


Figura 16. Sistema de lo Contencioso Administrativo

15.2. El Contencioso Administrativo en México

El establecimiento del contencioso administrativo en nuestro país tiene su antecedente en la Ley para el arreglo de lo contencioso administrativo del 25 de noviembre de 1853, conocida como Ley Lares, en la que se prohibió a los tribunales judiciales actuar sobre las cuestiones de la administración, se concedió al Consejo del Estado el carácter de tribunal administrativo.

Este planteamiento era estricta división de las funciones, con esta idea se elaboró la Constitución de 1857, que en su artículo 97 atribuyó a los tribunales de la federación, dependientes del Poder Judicial, el conocimiento y resolución de todo tipo de controversias, por lo que se pronunciaron diferentes tesis para combatir la existencia de tribunales administrativos, por considerar que vulneraban el principio de la división de poderes, entre que las resaltan las de Vallarta y Pallares.

La constitución de 1917, en el texto original del artículo 104, tampoco previó la existencia de tribunales administrativos, por lo que se hicieron dos reformas y adiciones que fueron publicadas en el Diario Oficial de la Federación los días 30 de diciembre de 1946 y 25 de octubre de 1967, a fin de darles un sustento constitucional. Este proceso culminó con las reformas publicadas en el Diario Oficial de la Federación del 10 de agosto de 1987, que adicionaron al artículo 104 la fracción I-B, y al 73 la fracción XXIX-H, esta última con el fin de otorgar facultades al Congreso de la Unión “para expedir leyes que instruyan tribunales de lo contencioso administrativo dotados de plena autonomía para dictar sus fallos, que tengan a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal o del Distrito Federal y los particulares, estableciendo las normas para su organización, su funcionamiento, el procedimiento y los recursos contra sus resoluciones”.

Así llegamos al 27 de agosto de 1936 en que se emitió la Ley de Justicia Fiscal, la cual estableció el tribunal Fiscal de la Federación, como un organismo con autonomía para dictar sus fallos por delegación de facultades que la propia ley establece; es decir, como un tribunal administrativo de justicia delegada, lo que originó numerosas controversias acerca de su constitucionalidad, aspecto que solucionó la Suprema Corte al considerar que la garantía de jurisdiccionalidad que consagra el artículo 14 constitucional no implica que el juicio se tenga que seguir ante un órgano judicial, y que mientras el Poder Judicial tuviese conocimientos de los asuntos contencioso administrativos a través del amparo, la Constitución no sería violada.

La doctora Dolores Hedúan Virués, magistrado del Tribunal Fiscal de la Federación y fundadora de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, en su obra Las Funciones del Tribunal Fiscal de la Federación, nos dice que la constitucionalidad de la competencia atribuida por la Ley del Tribunal fiscal de la Federación tiene los siguientes fundamentos:

- a) El hecho de que la Suprema Corte en ningún momento haya objetado la constitucionalidad de organismos administrativos encargados de revisar resoluciones en materia fiscal.
- b) La interpretación jurisprudencial del Artículo 14 constitucional, conforme a la cual, si bien la garantía que consagra es la de que siga un juicio, éste puede consistir en un procedimiento contencioso de carácter jurisdiccional promovido ante autoridad administrativa.
- c) La liquidación y el cobro de las prestaciones fiscales se debe regular en dos periodos: el oficioso, dentro del cual el Estado ejerce unilateral y ejecutivamente funciones del poder público, y el contencioso, que tiene por objeto la revisión, en vía jurisdiccional, de los actos que se producen por el ejercicio de dichas atribuciones, revisión que en nuestro país tradicionalmente se ha ejercido a través del juicio de amparo.

d) La ubicación del Tribunal Fiscal de la Federación dentro del marco del poder Ejecutivo no implica ataque al principio constitucional de separación de poderes, ya que la seguridad del particular se encuentra garantizada al poder interponer el juicio de amparo en contra de las resoluciones del Tribunal Fiscal de la Federación.

Al analizar el desarrollo que este tribunal tuvo desde 1936, en que fue establecido por la Ley de Justicia fiscal, hasta el año 2000, en que sufrió considerables reformas sustantivas y el cambio de nombre, podemos concluir que el contencioso administrativo en México tiene características propias, ya que no es totalmente de anulación, y cada día tiende más a un tribunal de plena jurisdicción, aunque si recordamos la finalidad de cada uno de los tipos del contencioso administrativo del sistema francés, podemos percatarnos de que el nuestro reúne características de ambos tipos.

En cuanto a la finalidad de nuestro contencioso administrativo, fue instaurado por la protección de los derechos subjetivos públicos, pues para la procedencia del juicio es necesaria la afectación del interés jurídico del demandante, como se desprende a contrario sensu de la fracción I del artículo 202 del Código Fiscal de la Federación, además, de que en la actualidad, a partir de las reformas del 31 de diciembre de 2000, se estableció la posibilidad de que el ahora tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa dicte sentencia de condena, como se puede apreciar del contenido de los artículos 208, fracción VIII, 237, último párrafo, y 239, fracción IV, del referido Código Fiscal.

Por lo que respecta al procedimiento, en el de anulación se desarrolla el juicio simple, sin que sea indispensable la participación de la administración como parte demandada, pues su intervención sólo se reduce a rendir un informe que le requiere el tribunal. En cambio, el procedimiento en el contencioso de plena jurisdicción es de tipo judicial, con la participación de una parte demandante y una demandada, un proceso con todas sus etapas procedimentales: instrucción, sentencia o juicio, dando oportunidad a los colitigantes a formular sus acciones y defensas correspondientes, así como la aportación de pruebas que consideren pertinentes. En este aspecto, el contencioso administrativo regulado por el Código Fiscal de La Federación tiene carácter subjetivo o de plena jurisdicción, pues el procedimiento instaurado está estructurado con los principios de un verdadero juicio procesal.

Con respecto a la sentencia, el de simple anulación sólo se constriñe a reconocer la validez o aclarar la nulidad del acto, según corresponda; en cambio, en el de plena jurisdicción se emite una sentencia de condena.

	OBJETIVO O DE ANULACIÓN	SUBJETIVO O DE PLENA JURISDICCIÓN
FINALIDAD	Solo se busca el mantenimiento de la legalidad en la actuación de la administración.	Se pretende el reconocimiento o la reparación de un derecho subjetivo vulnerado por el acto administrativo.
SENTENCIA	Sólo constriñe a reconocer la validez o declarar la nulidad del acto.	Se emite una sentencia de condena.
PROCEDIMIENTO	Juicio simple, sin que sea indispensable la participación de la administración.	De tipo judicial, con la participación de una parte demandante y una demandada, un proceso con todas sus etapas procedimentales: instrucción y sentencia o juicio.
EFFECTOS	Sólo anula la resolución combatida, a través de una declaración que no puede ser ejecutada por el propio tribunal.	El tribunal puede ejecutar sus resoluciones en virtud de que busca el restablecimiento de un derecho subjetivo.

Figura 17. Diferencias de los tipos de contencioso administrativo

15.3. El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

El Tribunal Fiscal de la Federación cambió a Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tenemos que se integra con una sala superior y salas regionales. La sala superior se integra por once magistrados, los que cada dos años nombran entre ellos al presidente del tribunal; sesiona en pleno o en dos secciones. Cuando lo hace en pleno requiere de la presencia mínima de siete magistrados. Cuando sesiona en secciones, cada una de ellas se integra por cinco magistrados y se requieren cuando menos la presencia de cuatro magistrados para sesionar. Las salas regionales se integran por tres magistrados cada una, y para sesionar se requiere la presencia de todos.



Figura 18. Estructura del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa

El Tribunal Federal de Justicia y Administrativa por conducto del pleno de la sala superior, y con fundamento en el artículo 28 de su ley orgánica, emitió el acuerdo G/10/2001, por lo que se determinan los límites territoriales y denominación de las regiones del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, número y sede de sus salas regionales, publicado en el Diario Oficial de la Federación del 25 de enero de 2001, mediante el cual el territorio nacional se divide en diecisiete regiones con el nombre y límites territoriales.

En relación con los magistrados del tribunal, su nombramiento lo efectúa el presidente de la República, con aprobación del Senado, para un periodo de seis años.

En la designación se deberá señalar si es para integrar la sala superior o alguna sala regional.

Los requisitos para ser nombrado magistrado son:

- Ser mexicano por nacimiento, que no se adquiriera otra nacionalidad.
- Estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles y políticos.
- Mayor de treinta y cinco años.
- Tener notoria buena conducta.
- Ser licenciado en Derecho con título debidamente registrado, expedido cuando menos diez años antes de la fecha de la designación, y
- Tener un mínimo de siete años de práctica en materia fiscal.

15.4 Cuestiones Particulares del Procedimiento

El procedimiento contencioso administrativo se encuentra regulado por la ley Orgánica del Tribunal Federal de Justicia y Administrativa y el Código fiscal de la Federación, y supletoriamente por el Código Federal de Procedimientos Civiles cuando la disposición que no vaya a introducir instituciones ajenas o extrañas a él.

Las partes que intervienen en estos juicios son: el demandante, los demandados, el titular de la dependencia o entidad de quien dependa la autoridad demandada, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, cuando se controvierta el interés fiscal federal, y en los terceros que tengan un derecho incompatible con la pretensión del demandante.

Tienen el carácter de demandados, la autoridad que emitió la resolución impugnada y el particular a quien favorezca una resolución que sea materia de un juicio de lesividad.

La procedencia del juicio está íntimamente ligada a la competencia del propio tribunal, por lo que el juicio será improcedente cuando se trate de una materia distinta a las señaladas en el artículo 11 de la ley orgánica del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa. O que tratándose de esta materia ya se haya impugnado mediante otro medio de defensa, o se trate de una resolución conexa a otra ya impugnada, o que ya sea cosa juzgada. También es improcedente el juicio cuando el promovente no tenga interés jurídico, sea extemporánea la presentación de la demanda, no exista el acto reclamado, o no se haga vales agravio alguno; cuando la resolución pueda impugnarse en los términos del artículo 97 de la ley de comercio exterior y no haya transcurrido el plazo para el ejercicio de la opción o cuando la opción ya haya sido ejercida; cuando la resolución ya haya sido dictada por la autoridad administrativa para dar cumplimiento a la decisión que emane de los mecanismos alternativos de solución de controversias a que se refiere el artículo 97 de la ley de

comercio exterior; cuando la resolución impugnada haya sido dictada por la autoridad administrativa en un procedimiento de resolución de controversias previsto en un tratado para evitar la doble tributación, siempre y cuando dicho procedimiento haya iniciado con posterioridad a la resolución que recaiga a un recursote revocación o después de la conclusión de un juicio de nulidad ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa; que sean resoluciones dictadas por autoridades extranjeras que determinen impuestos y accesorios, cuyo cobro y recaudación hayan sido solicitados a las autoridades mexicanas, en atención a lo dispuesto por los tratados internacionales sobre asistencia mutua.

15.5 Demanda y Contestación

La demanda se deberá presentar ante la sala regional del domicilio de la autoridad que emitió el acto impugnado, o enviarse por correo certificado con acuse de recibo, siempre y cuando el actor tenga su domicilio fuera de la población en que se encuentre la sede de la sala regional competente, y que el depósito se haga en la oficina de correos del domicilio del demandante dentro de los 45 días posteriores a la fecha en que surta efecto la notificación del acto impugnado o de que el promovente tuvo conocimiento de su existencia.

Los requisitos fundamentales de la demanda son: el nombre del demandante y domicilio para recibir notificaciones en la sede de la sala regional competente, la resolución que se impugna, el nombre de las autoridades demandadas o de los demandados y su domicilio en el juicio de lesividad, los hechos que originaron la demanda, las pruebas que ofrezca; en caso de ofrecer prueba pericial o testimonial se precisarán los hechos sobre los que deban versar y señalarán los nombres y domicilios del perito o de los testigos, los conceptos de impugnación, el nombre y el domicilio del tercero interesado y lo que se pida; señalando en caso de solicitar una sentencia de condena, las cantidades o actos cuyo cumplimiento se demanda.

Junto con la demanda se deberán adjuntar copias de demanda y de los anexos para cada una de las partes, el documento con el que se acredite la personalidad del promovente, el documento que compruebe la existencia del acto impugnado y la constancia de su notificación.

Por su parte, la demandada también cuenta con 45 días hábiles para contestar la demanda y 20 para contestar la ampliación de la demanda. Deberá referirse a los incidentes de previo y especial pronunciamiento, en su caso, a la improcedencia y sobreseimiento, a cada uno de los hechos de la demanda, a sus argumentos de defensa, a sus pruebas. Igualmente, deberá adjuntar copias de su contestación y de sus anexos, cuestionarios y ampliación de los de su contraparte, y pruebas documentales.

En la contestación, y hasta antes del cierre de instrucción, la autoridad podrá allanarse a las pretensiones del actor o revocar su resolución. En ningún caso podrá mejorar su resolución, ya que el tribunal deberá juzgar en los términos en que ésta fue dictada.

15.6. Instrucción y Sentencia

Ya integrado el expediente con la demanda, la contestación, la ampliación de la demanda y su contestación, cuando sea el caso, el magistrado instructor procederá al desahogo de pruebas, entre las que no procede la confesional de las autoridades mediante absolución de posiciones; y si considera que hace falta alguna diligencia a fin de apreciar debidamente la controversia, podrá ordenar su práctica.

El sentido de la sentencia podrá ser de validez, de nulidad para efectos, en cuyo caso se deberá precisar con claridad la forma y términos en que se deberá

cumplimentar; y cuando además sea de condena, deberá aclarar la existencia de un derecho subjetivo y ordenar el cumplimiento de la obligación.

La declaración de nulidad procede en cualquiera de los cinco supuestos señalados por el artículo 238 del Código Fiscal que se enuncian a continuación:

1. Incompetencia del funcionario que haya dictado u ordenado, o tramitado el procedimiento del que se deriva dicha resolución. Cuando se trate de la incompetencia del funcionario que emitió la resolución, la sala puede estudiarla de oficio.
2. Omisión de los requisitos formales exigidos en las leyes, que afecten las defensas del particular y trascienda al sentido de la resolución impugnada, inclusive la ausencia de fundamentación o motivación, en su caso. La ausencia total de fundamentación y motivación del acto también puede ser decretada de oficio.
3. Vicios del procedimiento que afecten las defensas del particular y trasciendan el sentido de la resolución impugnada.
4. Si los hechos que la motivaron no se realizaron, fueron distintos o se apreciaron en forma equivocada, o bien se dictó en contravención de las disposiciones aplicadas o dejó de aplicar las debidas.
5. Cuando la resolución administrativa dictada en ejercicio de facultades discrecionales no corresponda a los fines para los cuales la ley confiera dichas facultades.

15.7. Los Recursos

Dentro del procedimiento contencioso administrativo se prevén dos recursos: el de reclamación ante el propio tribunal y el de revisión ante los tribunales colegiados del Poder Judicial de la Federación. Además se establece un medio de defensa por falta indebido cumplimiento de la sentencia, denominado instancia de queja.

El recurso de reclamación, establecido en los artículos 242 al 244 del Código Fiscal, procede ante la sala regional en contra de las resoluciones del magistrado instructor que admitan, desechen o tengan por no presentada la demanda, la contestación, la ampliación de ambas o las pruebas, que decreten o nieguen el sobreseimiento del juicio o que admitan o rechacen la intervención del coadyuvante o del tercer interesado.

El recurso de revisión, establecido en los artículos 248 y 249 del Código, debe ser interpuesto por el titular de la dependencia o entidad, cuando considere que el asunto es de importancia y trascendencia, dentro de los 15 días siguientes a aquel en que surtan efecto las resoluciones definitivas en la sala regional, las que decreten o nieguen el sobreseimiento y las que se hayan dictado con violaciones procesales durante el procedimiento, siempre que afecten las defensas del recurrente y trasciendan al sentido del fallo, y cuando el interés del negocio exceda tres mil quinientas veces el salario mínimo general diario del Distrito Federal, vigente al momento de la emisión de la resolución o sentencia recurrida.

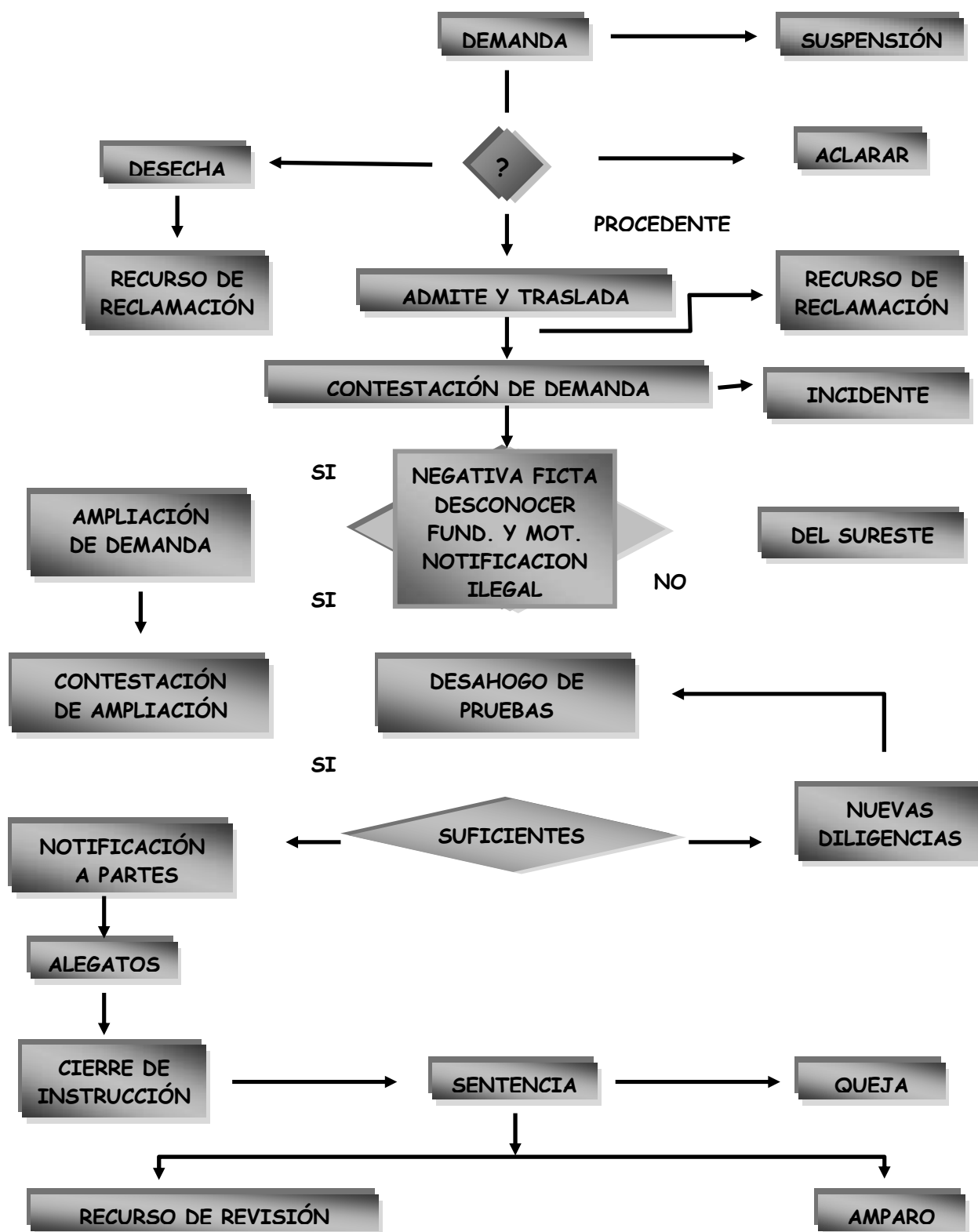


Figura 19. El procedimiento contencioso administrativo

CONCLUSIONES

El Estado moderno, se ha venido perfeccionando de tal manera que lo ha hecho a asumir nuevas y más relevantes responsabilidades con el objeto de cumplir cabalmente los fines que le son propios; especialmente, el satisfacer íntegramente el mejoramiento creciente de los pueblos a quienes representan y de donde nacen en virtud de lo anterior; el estado actual, ha tenido la necesidad de incrementar las fuentes de recursos apropiadas para cumplir los fines propuestos; en tal sentido, debe recurrir a una eficiente administración de los mismos.

El término tributo es de carácter genérico y ello significa:

- Todo pago o erogación que debe cumplir los sujetos pasivos de la relación tributaria, en virtud de una ley formalmente sancionada pero originada de un acto imperante, obligatorio y unilateral, creada por el Estado en uso de su potestad y soberanía.

Los diferentes conceptos específicos del tributo generalmente se utilizan indistintamente; sin embargo, podríamos tratar de definirlos de la siguiente manera:

Impuestos: (nacional, estatal o municipal)

- Obligación pecuniaria, que deben cumplir los contribuyentes sujetos a una disposición legal, por un hecho económico realizado sin que medie una contraprestación recíproca por parte del Estado perfectamente identificado con la partida tributaria obligada.

Contribuciones:

- Tributo destinado a financiar el costo de alguna actividad estatal, sea un servicio de previsión social con la contraprestación de obtener un beneficio, generalmente de obras públicas (de mejoras o de seguridad social).

Con lo anterior podemos concluir que el derecho tributario es aquel conjunto de normas jurídicas que se refieren a los tributos, regulándolos en sus distintos aspectos y al amparo como proviene del latín que significa favorecer, proteger, defender. Lo cual es importante para el desarrollo y progreso de cualquier nación.

Referencias Bibliográficas

- Carrillo Flores, Antonio, La justicia federal y la administración pública, México, purrúa, 1973.
- Delgadillo, L., Humberto, Principios del Derecho Tributario, México, 4ª Edición, Limusa Noriega Editores
- Margáin M., Emilio, De lo contencioso administrativo de anulación de ilegitimidad, 4ª Edición, México, Purrúa, 1984.
- Rodríguez Domínguez, Humberto, Manual para la defensa fiscal de los contribuyentes, México, Editorial Dofiscal, 1984
- Rodríguez Lobato, Raúl, Derecho Fiscal, Cap. 20 México Harla, 1983.
- Enciclopedia Encarta 2005.

Paginas de Internet:

<http://www.academia.com>

<http://www.Diccionarios.com>

www.tributum.com

www.derecho-org.com

www.todoelderecho.com