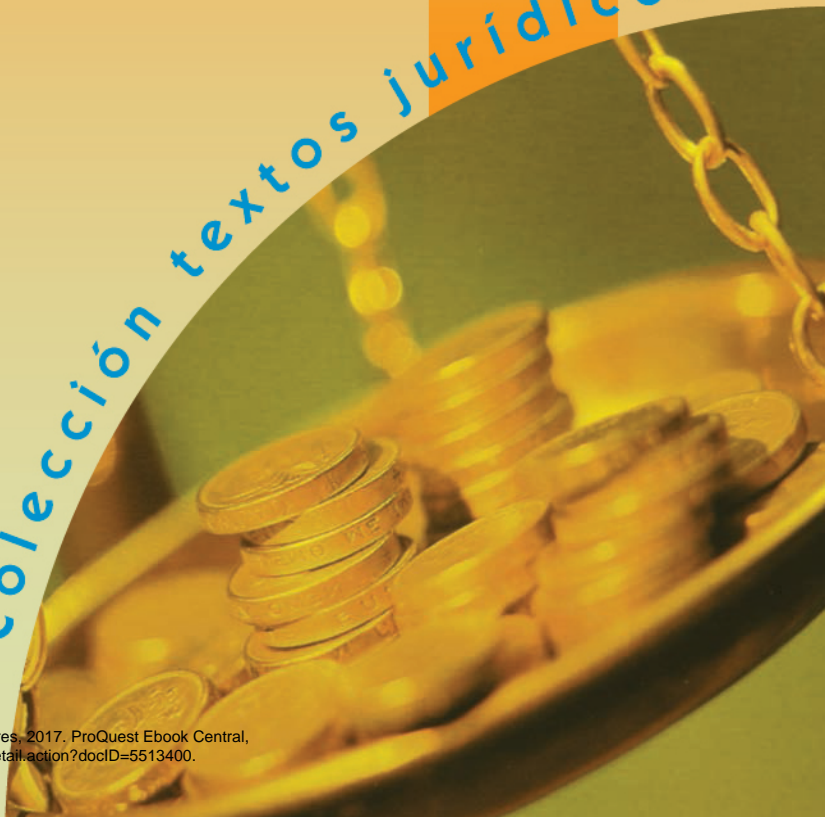


# Derecho fiscal I

Séptima edición

Hugo Carrasco Iriarte

*Colección textos jurídicos*



# Derecho fiscal I



# Derecho fiscal I

Primera edición electrónica  
(Séptima edición impresa)

**Hugo Carrasco Iriarte**  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO



Copyright © 2017 por **IURE editores, S.A. de C.V.** y  
**Hugo Carrasco Iriarte**, respecto a la primera edición electrónica de la obra

### **DERECHO FISCAL I, e-Book**

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

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

Para cualquier consulta al respecto, favor de dirigirse a nuestro domicilio ubicado en Antonio Caso núm. 142, Piso 3, Col. San Rafael, Deleg. Cuauhtémoc, C.P. 06470, Ciudad de México. Tel. 5280.0358, fax 5280.5997. [www.iureeditores.com](http://www.iureeditores.com)  
Miembro de la Cámara Nacional de la Industria Editorial Mexicana, registro núm. 3329.

**ISBN 978-607-616-129-6** (libro electrónico, realizado con base en la  
7a edición impresa, © 2017, **ISBN 978-607-616-128-9**)

Hecho en México - Made in Mexico

Dirección editorial:  
**Olga Arvizu Bonnells**  
**Gustavo Arvizu Bonnells**  
**Jaime Arvizu Bonnells**

Diseño de portada:  
**Heriberto Gachuz Chávez**

*A mi generación de abogados 1968.  
A los licenciados Antonio Ortiz Salinas  
y Juan Zúñiga Ortiz,  
por su esfuerzo realizado en el  
primer gobierno democrático de la Ciudad de México,  
y permitirme colaborar con ellos en la lucha  
por la justicia fiscal.*

*A los licenciados Javier Moreno Padilla,  
Pedro Cuevas Figueroa  
e Ignacio Ramos Espinosa,  
por darme la oportunidad de  
incursionar en la docencia.*

*A mis padres, Ernesto Carrasco (†)  
y Guadalupe Iriarte (†), in memoriam.*

*Para María, mi esposa,  
mis hijos Hugo, Marcos, Erandi  
y María Karla.*



# Contenido

Prólogo	xxxiii
Abreviaturas	xxxv

## **Nociones previas 1**

Funciones esenciales del Estado contemporáneo	1
Actividad financiera	2
Recursos financieros	3
Derecho financiero	3
Ramas del derecho financiero	3
Noción de derecho fiscal	3
Ubicación del derecho fiscal	5
Fuentes del derecho fiscal	5
No son fuentes del derecho fiscal	8
Subramas jurídicas que abarca el derecho fiscal	8
Estructura de la hacienda pública contemporánea	9
<i>Cuestionario</i>	11



## Unidad 1. Principios constitucionales de las contribuciones 13

- 1.1 Noción constitucional de contribución 13
- 1.2 Principios del orden jurídico general: son aplicables al mismo tiempo que los que norman específicamente a las contribuciones 15
  - 1. Principio de generalidad 15
  - 2. Principio de uniformidad 15
  - 3. Noción de justicia 15
  - 4. Principio de justicia impositiva 16
  - 5. Principio de seguridad jurídica 16
  - 6. Principio de legalidad tributaria 16
  - 7. Principio de capacidad contributiva 17
- 1.3 Potestad constitucional en materia de contribuciones 18
  - Potestad tributaria 18
  - Elementos de concepto 18
  - Potestad normativa 18
  - Potestad de aplicación 19
  - Potestad de asignación al gasto público 19
    - 1.3.1 Distribución de la potestad normativa 20
    - 1.3.2 Potestad de la Federación, de los estados, de la CDMX y de los municipios 20
      - Asignación de campos de contribuciones en el sistema federal mexicano 22
      - Federación 22
      - Municipios 22
      - Estados 22
      - Ciudad de México 22
    - 1.3.3 Múltiple contribución por uno o varios titulares de la potestad fiscal, en el plano interno y en el internacional 22
    - 1.3.4 Sistema nacional de coordinación fiscal y colaboración administrativa entre la Federación y las entidades federativas 23
    - 1.3.5 Competencia de las autoridades administrativas y organismos autónomos en materia fiscal 24
      - 1. En el nivel federal 24
        - A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público 24
        - B. Servicio de Administración Tributaria (órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público) 25
        - C. Organismos fiscales autónomos 25
        - D. Procuraduría de Defensa del Contribuyente 25
      - 2. En el nivel de la Ciudad de México 25
        - A. Autoridades centrales 25

B. Secretaría de Finanzas	25
C. Tesorería de la CDMX	26
D. Procuraduría Fiscal de la Ciudad de México	26
E. Sistema de Aguas de la Ciudad de México (véanse figs 1.1 a 1.7)	26
1.4 Contribuyentes y otros obligados conforme a la Constitución	26
1.4.1 Criterios de vinculación entre los hechos causa de las contribuciones y los titulares de la potestad fiscal	31
1.4.1.1 Nacionalidad	31
1.4.1.2 Residencia	32
1.4.1.3 Lugar del hecho generador	32
Nadie puede ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento (art 5o, párr 3o, <i>CPEUM</i> ).	33
1.5 Poderes públicos y sus atribuciones en materia de contribuciones	34
1.5.1 Congreso de la Unión y formación de las leyes de contribuciones	34
1.5.2 Senado de la República y aprobación de los tratados relacionados con contribuciones	37
Facultad exclusiva de la Cámara de Senadores de ratificar los nombramientos de empleados superiores de Hacienda	39
1.5.3 Cámara de Diputados y aprobación del presupuesto de egresos	40
1.5.3.1 Examen, discusión y aprobación del presupuesto de egresos	40
1.5.3.2 Revisión de la cuenta pública anual	41
Auditoría Superior de la Federación. Discrepancias	41
Recomendaciones para la mejora en el desempeño	41
Conclusión de la revisión de la cuenta pública	41
1.5.3.3 La Auditoría Superior de la Federación y sus facultades revisoras	42
Naturaleza jurídica	42
Principios que rigen la función de fiscalización	42
Proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente	42
Objetivos de la Auditoría Superior de la Federación	42
Regulación de la Auditoría Superior de la Federación	45
Sistema Nacional Anticorrupción	45
Fortalecimiento institucional para la prevención de faltas administrativas y hechos de corrupción	46
Sistemas locales anticorrupción	46
1.5.4 Ejecutivo Federal e iniciativas de ley, decretos, reglamentos y las circulares en materia fiscal	46

## X CONTENIDO

- El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, y sólo el 15 de diciembre por cambio de poderes. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre (art 74, fracc IV, *CPEUM*). 46
- No se debe modificar la Ley de Ingresos, ni el presupuesto de egresos o gastos 47
- Casos de excepción 47
1. En tiempo de guerra, los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones en los términos que establece la ley marcial respectiva (art 16, último párrafo, *CPEUM*) 47
  2. El Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir o prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos (art 131, párr II, *CPEUM*) 48
- 1.5.4.1 Administración pública hacendaria y la aplicación de la Ley Fiscal, así como la expedición de circulares y otras reglas administrativas de carácter general 49
  - 1.5.4.2 La promulgación y, en su caso, veto de la ley de contribuciones y presupuesto de egresos 51
    - Concepto 51
    - Veto. Facultad del presidente 51
    - Tipos de veto 52
    - Veto sobre el presupuesto de egresos 52
    - “Veto de bolsillo” 54
  - 1.5.3 Cámara de Diputados y aprobación del presupuesto de egresos 40
  - 1.5.5 Poder Judicial de la Federación y jurisprudencia 54
  - 1.5.6 Poderes de los estados y sus atribuciones en materia de contribuciones 55
    - Potestad tributaria de las entidades federativas 55
    - Prohibición para los estados de emitir estampillas y papel sellado 56
    - Prohibición para los estados de tener aduanas interiores, así como para cobrar el tributo de peaje y establecer impuestos alcabalatorios 57

Tampoco pueden los estados gravar la producción, el acopio o venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice	58
Sin el consentimiento del Congreso de la Unión, los estados no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (art 118, fracc I)	58
Ciudad de México	59
1.5.7 Atribuciones de los ayuntamientos en materia de contribuciones	60
Integración de la hacienda municipal	60
1.6 Sistema de contribuciones y el principio de anualidad presupuestaria	62
Casos de emergencia	63
Previsiones generales	64
1.6.1 Materia de las contribuciones y clasificación, las contribuciones sobre ingreso y las utilidades, bienes, gasto, comercio exterior y consumo	66
1.6.1.1 Ingresos y utilidades	66
Ingresos	66
Utilidades	67
1.6.1.2 Bienes	67
1.6.1.3 Gasto	67
1.6.1.4 Comercio exterior	67
1.6.1.5 Consumo	68
1.6.2 Definición de las bases gravables y de las tasas para formar cada contribución y su efecto en el sistema	68
1.6.3 Ley de Ingresos y presupuesto de egresos	74
Ley de Ingresos	74
Ejecución de la Ley de Ingresos	74
Control y evaluación de los ingresos	75
Presupuesto de egresos	75
Integración del Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación	76
1.6.4 Derecho fundamental de anualidad de la ley fiscal	76
1.7 Principio de legalidad en materia fiscal y sus excepciones	78
1.8 Tratados internacionales en materia de contribuciones y convenios de coordinación fiscal con los estados de la República	78
Observancia y aplicación de los tratados	79
1.9 Interpretación constitucional e interpretación de leyes y tratados concernientes a contribuciones	80
Interpretación de la ley	80
Interpretación constitucional	80

Interpretación de la ley fiscal	80
Normas fiscales supletorias	81
Interpretación de los tratados	81
1.10 Gasto público y otros fines de las contribuciones	82
1.10.1 Plan. Programas y presupuesto públicos	83
Plan	83
Planeación nacional del desarrollo	84
Programas y presupuesto públicos	84
Programas prioritarios	85
1.10.2 Gasto público	85
1.10.3 Fines de la política económica y social	86
1.10.4 Propósitos del legislador y efectos de las contribuciones	86
1.10.5 Política fiscal	87
1.11 Proporcionalidad y equidad de las contribuciones	88
1.11.1 Principios de capacidad económica, capacidad contributiva y del beneficio	88
Capacidad económica	88
Capacidad contributiva	88
Elementos de la capacidad contributiva	89
Beneficio	89
1.11.2 Proporcionalidad	90
1.11.3 Equidad	91
1.11.4 Derecho fundamental de no confiscación	92
No se considera confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas (art 22, <i>CPEUM</i> )	92
Delitos fiscales	93
1.11.5 Derecho fundamental de multa no excesiva	93
Penas inusitadas y trascendentales (art 22, <i>CPEUM</i> )	93
Inconstitucionalidad de la clausura de carácter impositivo (art 22, <i>CPEUM</i> )	94
1.11.6 Fin último de justicia de las contribuciones en el sistema de contribuciones	94
1.11.7 Otras acepciones de la justicia fiscal	96
1.12 Contemporaneidad de la ley de contribuciones con la realización del hecho generador	97
1.12.1 Hecho generador	97
1.12.2 Derecho fundamental de irretroactividad de la ley	97
1.12.3 Potestad del legislador	99
1.13 Territorio de aplicación de la ley de contribuciones	99
1.13.1 Territorio nacional de zonas de ejercicio de soberanía	100
1.13.2 Aplicación extraterritorial de la ley fiscal	100

- 1.14 Seguridad jurídica en los actos de aplicación 101
  - 1.14.1 Derecho fundamental de audiencia 102
    - Derecho de petición 103
    - La afirmativa ficta en materia fiscal local 103
    - Consulta 104
    - Resoluciones favorables a los particulares 105
  - 1.14.2 Principio de ejecutividad de las contribuciones 106
    - Nadie debe hacerse justicia por su propia mano 106
  - 1.14.3 Derecho fundamental de legalidad de los actos de molestia 107
    - Facultad de la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias con el objeto de comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales (art 16, *CPEUM*) 107
  - 1.14.4 Inviolabilidad de las comunicaciones privadas en materia fiscal 111
  - 1.14.5 No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con motivos de naturaleza fiscal 111
    - Síndicos 112
    - Funciones de los síndicos 112
- 1.15 Impartición de justicia en materia fiscal 114
  - 1.15.1 Derecho fundamental de juicio previo 114
  - 1.15.2 Derecho fundamental de jurisdicción y de someterse al tribunal previamente establecido 115
  - 1.15.3 Derecho fundamental de formalidades esenciales del procedimiento 116
  - 1.15.4 Derecho fundamental de ley expedida con anterioridad al hecho 117
  - 1.15.5 Bases de organización de la justicia para el control constitucional y el de legalidad 117
    - Poder Judicial de la Federación 118
    - Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa) 118
    - Comisión Nacional de los Derechos Humanos 120
    - Procuraduría de la Defensa del Contribuyente 121
  - 1.15.6 Principios constitucionales de la jurisdicción contencioso-administrativa, federal y local 121
  - 1.15.6-A Derechos humanos e impartición de justicia 124
    - Derechos humanos contenidos en tratados internacionales 126
    - Interpretación conforme y *pro personae* 126
    - Deberes de todas las autoridades en materia de derechos humanos y principios rectores 127

No discriminación	127
1.15.7 Principios constitucionales de justicia pronta, expedita, imparcial, completa y gratuita	129
Derecho a la justicia	129
Espectacular reforma en la Ciudad de México para créditos controvertidos	129
Los servidores públicos de la Ciudad de México que sin causa justificada no cumplan las sentencias podrán ser amonestados, arrestados o destituidos de sus cargos	131
Exposición de motivos	131
La impartición de justicia que lleva a cabo el Estado debe ser gratuita	133
1.15.8 Medios alternativos	135
Principios que deben contemplar los medios alternativos	137
1.15.9 Principios de carácter social	137
Toda educación que imparta el Estado será gratuita (art 3o)	137
El Congreso de la Unión está autorizado para fijar aportaciones económicas correspondientes al servicio de la educación (arts 3o, fracc VIII, y 73, fracc XXV)	137
Impedimento para gravar y embargar el patrimonio familiar (arts 27, fracc XVII, párr III, y 123, ap A, fracc XXVIII)	139
El salario mínimo queda exceptuado de embargo (art 123, ap A, fracc VIII)	140
Prohibición de imponer gabelas o contribuciones en las cárceles (art 19, último párrafo)	141
Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable [art 123, ap A, fracc IX, inc e)]	142
Es obligación de los patrones contribuir al establecimiento de las escuelas (art 123, ap A, fracc XII)	143
Aportaciones al IMSS y al Infonavit	143
Pueblos indígenas	143
1.16 Examen general de los sistemas federal y local de contribuciones frente a los principios constitucionales anteriores	147
<i>Cuestionario</i>	166

## Unidad 2. Elementos sustanciales de las contribuciones 171

2.1 Especies de contribuciones	171
Clasificación de las contribuciones	171
Contribuciones	171
Clasificación de las contribuciones en la Constitución mexicana	172
2.1.1 Impuestos	173

Definición de impuesto en el <i>Código Fiscal de la Federación</i>	173
Origen de los impuestos	174
Fines de los impuestos	175
Principios doctrinales de los impuestos	177
Efectos de los impuestos	177
2.1.2 Derechos	179
2.1.3 Contribuciones de mejoras	180
2.1.4 Aportaciones de seguridad social	181
Accesorios de las contribuciones	182
Aprovechamientos	183
Autogenerados	183
Productos	183
2.2 Titulares de la potestad en materia de contribuciones y naturaleza del vínculo jurídico con obligados	183
Obligación fiscal	184
Fuente de la obligación fiscal	185
Elementos de la obligación impositiva	185
Causa de la obligación fiscal	185
Los impuestos en la actualidad	186
Objeto de la obligación fiscal	187
Relación jurídico-tributaria	188
2.3 Contribuyentes y su carácter de principales obligados por la contribución	188
Clasificación de los sujetos pasivos	188
2.4 Hecho generador de las contribuciones	189
2.4.1 Concepto	189
2.4.2 Elementos legales que componen el hecho imponible (generador)	190
2.4.3 Descripción legal del hecho imponible	191
Descripción legal del hecho generador	191
2.4.4 Elemento material del hecho generador y su clasificación económica	191
Elemento subjetivo	192
2.4.5 Elemento temporal del hecho generador y su clasificación	192
2.4.6 Elemento espacial del hecho generador y su clasificación	192
2.5 Base gravable	193
2.5.1 Concepto y clasificación	193
2.5.2 Relación sustancial entre el hecho generador y la base gravable como elementos de definición de la contribución e indicadores de la capacidad económica y contributiva del obligado	193
2.6 Tasa	194



- 2.6.1 Concepto y su clasificación 194
- 2.6.2 Relación sustancial entre la base gravable y la tasa, como elementos de definición de la contribución e indicadores de la capacidad económica y contributiva del obligado 195
- 2.7 Pago de la contribución 196
  - 2.7.1 Concepto 196
  - 2.7.2 Elementos materiales, personales, de tiempo y de lugar 196
    - Materiales 196
    - Pago en moneda extranjera 197
    - Cheques devueltos 197
    - Pago con cheque no abonado en cuenta del contribuyente 197
    - Acreditamiento de estímulos fiscales 198
    - Pago liso y llano 199
    - Pago bajo protesta 199
    - Pago espontáneo 200
    - Pago provisional 200
    - Pago definitivo 200
    - Pago en garantía 200
    - Pago en anticipos 201
    - Pago anticipado 201
    - Pago extemporáneo 201
    - Pago virtual 201
    - Pago por consignación 201
    - Pago por terceros 202
    - Retención de contribuciones 202
    - Retención por pagos en especie 203
    - Aplicación del pago 203
    - Contribuciones que se pagan mediante declaración 203
      - Personales 203
      - Clasificación de los sujetos pasivos 204
      - Fecha de pago 207
      - Lugar de pago 208
      - Forma de comprobar el pago 208
      - Indexación tributaria 208
      - Es la actualización de créditos fiscales, devoluciones, valores y operativos 208
  - 2.7.3 Pago a plazo, diferido o en parcialidades 209
    - Casos de excepción 211
    - Uso indebido del pago a plazos 211
    - Omisión del pago de los montos autorizados en el pago en parcialidades 211
    - Actualización incluida en la tasa de recargos 212

2.7.4	Pago de lo indebido o en exceso	212
	<i>Solve et repete</i>	212
	Concordato tributario	213
	Devolución de oficio o a petición del interesado	214
	Devolución de pago de lo indebido	214
	Saldos a favor	215
	Derecho a la devolución	215
	Plazo para aclaración de errores en los datos de la solicitud de devolución	215
	Plazo para solicitar la devolución	215
	Devolución de cantidades menores a las solicitadas	216
	Facultades para comprobar la procedencia de solicitudes de devolución	216
	El fisco federal pagará la devolución actualizada	217
	Cuándo se entenderá que está debidamente efectuada la devolución	218
	Plazo para la entrega del monto de la devolución	218
	Recargos por devoluciones improcedentes	218
	Prescripción de la devolución	218
	La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado	219
	Formulación de los requerimientos de documento digital	219
	Devolución	219
2.8	Formas de extinción de la contribución y de los créditos fiscales	219
	<i>El Código Fiscal de la Federación</i>	221
2.8.1	Exención	222
2.8.2	Subsidio	222
2.8.3	Compensación de créditos	224
	Recargos sobre compensaciones indebidas	225
	Compensación de oficio	225
	Compensación entre entidades de derecho público	226
2.8.4	Contribución pagada a otro sujeto activo	226
	Controversias entre el fisco federal y los fiscos locales	226
	Concurrencia de fiscos en el embargo	227
	Reglas en la preferencia de créditos fiscales	227
2.8.5	Acreditamiento	228
2.8.6	Caducidad	228
	Distinción entre caducidad y prescripción	228
	Caducidad plazo de cinco años. Responsabilidad solidaria	231
	Caducidad plazo general de cinco años	232
	Caducidad plazo de diez años	232
	El plazo no se interrumpe, sólo se suspende	233

	Suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación	233
	Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes	234
	Materia penal	234
	Infracciones	234
	Caducidad en vía de acción	235
	Novación fiscal	235
	Destrucción de mercancías en depósito ante la aduana	235
2.8.7	Prescripción de los créditos fiscales	236
	Prescripción en vía de acción	236
	Interrupción del término	237
	Suspensión del término	237
	Extinción de pleno derecho de créditos fiscales	237
	Extinción de créditos fiscales incobrables	238
2.8.8	Condonación de contribuciones y accesorios	238
	Condonación de contribuciones	239
2.8.9	Condonación de multas	239
	Condonación a contribuyentes que estén sujetos a concurso mercantil	240
2.8.10	Cancelación de créditos fiscales	240
	Extinción de créditos fiscales incobrables	241
2.9	Recapitulación acerca de la causación, determinación y cumplimiento de la contribución	241
	<i>Cuestionario</i>	241

### Unidad 3. **Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones** 245

3.1	Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones	245
3.1.1	Registro de los contribuyentes y demás obligados	245
	Registro y control de vehículos	247
	Registro público vehicular	248
	Padrón catastral	248
	Registro de agentes o apoderados aduanales y transportistas en el despacho de mercancías de las empresas	248
	Padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas	248
3.1.2	Expedición y conservación de comprobantes de los ingresos, actos y operaciones	248
	Comprobantes fiscales	248
	Plazo de conservación	249

Documentos con firma electrónica avanzada o sello digital	249
Comprobantes digitales	249
Comprobantes digitales. Obligaciones	249
Certificación de FIEL	250
Certificado para uso de sellos digitales	250
Autoría de los comprobantes	250
Certificados para establecimientos	250
Tramitación del certificado	250
Contenido de comprobantes al SAT	250
Remisión de comprobantes al SAT	250
Validación	250
Asignación de folio	250
Incorporación de sello digital	251
Proveedores de certificación	251
Autorización de proveedores por el SAT	251
Revocación de autorizaciones	251
Difusión de proveedores autorizados	251
Puesta del archivo electrónico a disposición de los clientes	251
Especificaciones informáticas	251
Comprobación de autenticidad	251
Devoluciones, descuentos y otros	252
Emisión por medios propios	252
Comprobantes fiscales digitales. Requisitos	252
RFC y régimen fiscal	252
Folio y sello digital	252
Lugar y fecha de expedición	252
RFC del beneficiario	252
Clave genérica	253
Cantidades y descripción del acto	253
Otros requisitos	253
Obligaciones por medio de coordinados	253
Donativos deducibles	253
Arrendamiento de inmuebles	253
Tabacos labrados	254
Automóviles	254
Valor en moneda nacional	254
Automóvil. Concepto	254
Mercancías no identificables	254
Valores unitarios	254
Requisitos adicionales	254
Lentes ópticos graduados	255
Transportación escolar	255

Cesión de documentos	255
Valor del acto	255
Pago en una sola exhibición	255
Enajenación con tasa de 0% de IVA y los relacionados con el IEPS	255
Servicios personales	255
Pagos en varias exhibiciones	256
Forma de pago	256
Mercancías de importación	256
Ventas de primera mano	256
Importaciones a favor de terceros	256
Otros requisitos	256
Comprobantes de retención de contribuciones	256
Registro de las omisiones	257
Documentación en locales	257
Comprobantes de mercancías	257
3.1.3 Contabilidad para efectos fiscales	258
Contabilidad fiscal	258
Información que soliciten las autoridades fiscales	259
Aseguramiento de la contabilidad. Sellos y colocación de marcas en la documentación contable	259
Contribuyentes con varios establecimientos	261
Participación de los estados	261
Instalaciones aduaneras	262
Control de aduana en el despacho	263
Recintos fiscales	263
3.1.4 Dictamen contable opcional sobre estados financieros	263
Aviso de dictaminación	264
Presentación del dictamen	264
Diferencias de impuesto	264
Obligaciones que se tienen por cumplidas	264
Dictamen acerca del cumplimiento de obligaciones fiscales en la Ciudad de México	264
3.1.5 Intervención de notarios, agentes aduanales y otros auxiliares de la administración fiscal	266
Notarios	266
Agentes aduanales	266
Otros auxiliares de la administración fiscal	267
Bancos	267
Personas físicas y morales	267
3.1.6 Declaraciones y avisos	267
Declaración de impuestos	267

Formas oficiales	268
Presentación de solicitudes, declaraciones, avisos o informes a través de medios electrónicos	268
Opción de cumplir en las oficinas del SAT	268
Opción de autorizar a organizaciones que agrupen a contribuyentes	268
Formas para presentación de declaraciones no aprobadas	269
Conocimiento de formatos electrónicos	269
Obligaciones respecto a la presentación de declaraciones	269
Representantes de personas no residentes en el país	269
Envío por medio del servicio postal	270
Recibo de documentos sin observaciones ni objeciones	270
Declaraciones o avisos en los cuales se omite alguna contribución	270
Solicitudes o avisos complementarios	270
Plazo para presentar declaraciones que no lo tengan señalado	270
Autorización de instrucciones anticipadas de pagos	271
Constancia con carácter informativo	271
Declaraciones complementarias	271
Avisos	272
3.1.7 Determinación de las contribuciones	273
Autodeterminación	273
Determinación	273
3.1.8 Comprobación de elementos esenciales de causación de las contribuciones, de la correcta determinación de ésta y su entero	273
3.1.9 Medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales	279
Documentos digitales	281
Firma electrónica avanzada (FIEL)	281
Certificado vigente de la firma electrónica	282
Sello digital	282
Aspectos relevantes que contemplan el <i>Código Fiscal de la Federación</i> en relación al uso de medios electrónicos	282
Promociones en documentos digitales	282
Buzón tributario	282
Notificación por buzón tributario	283
Notificación. Acuse de recibo	285
Notificaciones realizadas	285
Aviso mediante mecanismo elegido	285
Plazo para abrir los documentos	285
Documento digital no abierto	285

Clave de seguridad	285
Acuse de recibo	285
Portal del SAT	285
Notificaciones por buzón tributario. Emisión	286
Contabilidad electrónica	286
Revisión electrónica	287
Requerimiento de pago y embargo electrónico	288
Recurso de revocación electrónico	288
Contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos	289
Documentos digitales	289
Certificados y sellos digitales	289
Firma electrónica avanzada (FIEL)	289
Documento digital. Concepto	289
Firmas electrónicas. Datos de creación	289
3.2 Autoridades fiscales y su competencia	290
3.2.1 Facultades del Ejecutivo Federal en la materia	290
3.2.2 Administración fiscal de la Federación, de los estados, de la Ciudad de México y de los municipios	292
3.2.3 Organismos desconcentrados de la administración con competencia en materia fiscal	293
Servicio de Administración Tributaria (SAT)	293
Obligación del Servicio de Administración Tributaria de aplicar la legislación fiscal y aduanera en forma proporcional y equitativa	293
3.2.4 Organismos autónomos de la administración centralizada con competencia en materia fiscal	295
Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)	295
Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit)	296
3.3 Colaboración administrativa entre autoridades fiscales en el plano internacional y en el derecho interno	297
3.3.1 Aplicación de los acuerdos internacionales de intercambio de información fiscal	302
Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria, publicado en el <i>Diario Oficial de la Federación</i> del 23 de enero de 1990	303
Impuestos comprendidos en el acuerdo	304
Definiciones	305
Intercambio de información	306

3.3.2	Convenios de colaboración administrativa entre autoridades fiscales federales y las entidades federativas y municipios	309
	Convenios de colaboración administrativa de carácter local	310
	1. Convenio de adhesión	310
	2. Convenio de colaboración administrativa en ingresos coordinados	310
	3. Declaratorias	311
	4. Otros convenios	311
3.4	Contribuyentes y sus obligaciones instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones	312
3.4.1	Inscripción en el registro o padrón de contribuyentes	312
3.4.2	Obligación del contribuyente de comprobar los elementos que caracterizan la contribución a su cargo	313
3.4.3	Expedición de comprobantes de operaciones que reúnan los requisitos fiscales, como facturas, recibos, títulos o valores	313
3.4.4	Presentación de declaraciones, solicitudes y avisos	313
3.4.5	Permitir la práctica de visitas, inspecciones o revisiones por las autoridades fiscales	314
3.4.6	Determinación de contribuciones	314
3.5	Responsables y sus obligaciones instrumentales para el cumplimiento de sus obligaciones	314
3.5.1	Responsables conforme a la legislación federal y su clasificación	314
3.5.2	Obligaciones instrumentales de los responsables	315
3.5.2.1	Responsabilidad de las autoridades fiscales	316
	<i>Cuestionario</i>	318

## Unidad 4. **Incumplimiento de las contribuciones 321**

4.1	Incumplimiento del contribuyente y de los demás obligados	321
4.1.1	Incumplimiento doloso	322
	Agravantes	323
	Aumento de multas	324
	Reducciones	325
	Requerimiento de información	326
	Tasa de recargos	326
	Acto que implica consentimiento	326
	Otras reducciones de multas	327
	Diferentes contribuciones. Una misma forma oficial	327
	Características de la multa fiscal	327
	Condonación de multas	328
	Reducción de 50% para los contribuyentes en el régimen de incorporación fiscal	329



- 4.1.2 Incumplimiento culposo 329
- 4.1.3 Incumplimiento por causas externas 330
- 4.2 Responsabilidad originada por el incumplimiento 330
  - 4.2.1 Responsabilidad de satisfacer el daño y el perjuicio ocasionados 330
    - 4.2.1.1 Actualización 331
    - 4.2.1.2 Recargos y otras indemnizaciones 333
  - 4.2.2 Responsabilidad solidaria 334
    - Responsabilidad de las personas físicas empresariales 336
    - 4.2.2.1 Transformación de la obligación formal de retener o recaudar en obligación de pago 336
    - 4.2.2.2 Derecho a repetir contra el contribuyente 337
  - 4.2.3 Responsabilidad por infracción administrativa 337
    - 4.2.3.1 Concepto de infracción y sus clasificaciones 337
      - Características de la responsabilidad por infracciones fiscales 337
      - Clasificación de las infracciones 338
      - Fundamentación y motivación de los proveídos sancionadores 340
    - 4.2.3.2 Sanciones administrativas y sus clasificaciones 340
- 4.3 Responsabilidad penal 341
  - 4.3.1 Delitos fiscales, su clasificación y las penas 342
    - Querrela 344
    - Declaración de perjuicio 346
    - Declaratoria de contrabando 346
    - No se formulará declaratoria de perjuicio 347
    - Denuncia de hechos 347
  - 4.3.2 Requisitos de procedibilidad y casos en que no se procede penalmente 347
    - Requisitos de procedibilidad 347
    - No se procede penalmente 347
  - 4.3.3 Hipótesis de sobreseimiento de los juicios penales 351
  - 4.3.4 Responsabilidad de representantes de las personas morales y personas físicas 354
    - Autoría y participación 354
    - Encubrimiento 354
    - Delitos de funcionarios públicos 354
    - Delitos en grado de tentativa 355
    - Delitos continuados 355
    - Preclusión del derecho para formular la querrela, la declaratoria de perjuicio y la declaratoria de contrabando 355
    - Sustitución y conmutación de penas 355

4.4	Facultades de la autoridad para exigir las responsabilidades derivadas del incumplimiento	357
4.4.1	En cuanto a la obligación de pago	357
4.4.1.1	Determinación presuntiva de la contribución omitida	357
	Procedimiento de determinación presuntiva	358
4.4.1.2	Exigir la actualización de contribuciones y el pago de recargos e indemnizaciones	358
4.4.1.3	Aplicación del procedimiento administrativo de ejecución	358
	Requerimiento de pago	359
	Embargo	362
	Suspensión del procedimiento de ejecución	367
	Señalamiento de bienes para la práctica de embargo	367
	Bienes exceptuados de embargo	371
	Depósito de los bienes embargados	372
	Oposición al embargo	374
	Concurrencia de autoridades en el embargo de bienes	374
	Controversias entre el fisco federal y los fiscos locales	374
	Orden de aplicación del producto	375
	Juicios universales	375
	Inscripción del embargo	376
	Embargo de créditos	376
	Embargo de dinero o de bienes preciosos	376
	Embargo de bienes de fácil descomposición o de materias inflamables	376
	Impedimento material a la práctica del embargo	377
	Intervención	377
	Interventor con cargo a la caja	378
	Interventor administrador	379
	Levantamiento de la intervención	380
	Remate	381
	Base para enajenar los bienes embargados	382
	Impugnación de los avalúos	382
	Peritos valuadores	382
	Plazo para rendir un dictamen	383
	Vigencia de los avalúos	383
	Procedencia de la enajenación	383
	Subasta pública	384
	Acreedores del embargado	384
	Convocatoria de remate	384
	Postura legal	385

Envío de las posturas en documento digital con firma electrónica avanzada	385
Calificación y fincamiento del remate	386
Adjudicación al adquirente de los bienes rematados	387
Aplicación del producto de remate	388
Ampliación del embargo	389
Adjudicación al fisco federal	389
5% para el fondo de administración y mantenimiento	390
Enajenación fuera de remate	390
Abandono de bienes embargados	391
4.4.1.4 Imposición de sanciones administrativas	392
4.4.1.5 Querrellarse penalmente	392
4.4.2 En relación con las obligaciones instrumentales de los contribuyentes responsables y demás obligados	392
4.4.2.1 Ineficacia de actos o contratos para efectos fiscales	392
4.4.2.2 Imposición de sanciones	393
4.4.2.3 Aplicación de medidas de apremio	393
4.4.2.3.1 Sanciones por incumplimiento en la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos	394
Imposición de multa	394
Estimación del impuesto omitido	394
Cobro provisional de contribuciones	395
Imposición de multa hasta por tres ocasiones	395
Solicitar el auxilio de la fuerza pública	395
Aseguramiento precautorio de bienes	395
Monto por el que se practicará el aseguramiento precautorio	396
Orden en que se sujetará el aseguramiento precautorio	396
Aseguramiento de los depósitos bancarios	397
Notificación del aseguramiento al contribuyente	398
Los bienes asegurados podrán dejarse en posesión del contribuyente	398
Levantamiento del aseguramiento	399
Casos en los que no se aplicarán las medidas de apremio	400
<i>Cuestionario</i>	400

**Unidad 5. Sistema nacional de contribuciones 405**

- 5.1 Noción de sistema de contribuciones 405
  - Consideraciones básicas para este nuevo milenio 408
- 5.2 Sistema federal de contribuciones 409
  - 5.2.1 Composición del sistema por material y tipos de contribuciones 410
  - 5.2.2 Instituciones y conceptos generales de las contribuciones confirmatorias del sistema 412
    - 5.2.2.1 Territorio de aplicación 412
    - 5.2.2.2 Residencia y domicilio 412
      - Aviso cuando se deje de ser residente en México 415
      - Práctica de diligencias 416
    - 5.2.2.3 Autodeterminación 417
    - 5.2.2.4 Ejercicio fiscal 420
    - 5.2.2.5 Enajenación, enajenación a plazo, lugar de enajenación y arrendamiento financiero 420
    - 5.2.2.6 Fusión y escisión de las sociedades 422
      - 1. Fusión 422
      - 2. Escisión 423
    - 5.2.2.7 Empresa y actividades empresariales 425
    - 5.2.2.8 Valor de los bienes y servicios objeto del ingreso 426
    - 5.2.2.9 Actualización de valores de bienes u operaciones 426
    - 5.2.2.10 Plazo para el pago provisional y el definitivo de las contribuciones 427
    - 5.2.2.11 Acreditamiento de impuestos 428
    - 5.2.2.12 Valores de bienes u operaciones en moneda extranjera 428
- 5.3 Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en el federalismo mexicano 429
  - 5.3.1 Propósitos, estructura y características del establecimiento del sistema 430
    - Propósitos 430
    - Estructura 430
    - Características 435
    - Participaciones en garantía. Son inembargables 438
    - Condición para registrar las obligaciones de los municipios 438
    - Inscripción de las obligaciones originadas de la emisión de valores 439
    - Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios 439
    - Pago de obligaciones contraídas a través de fideicomisos o vehículos de fuente de pago o garantía 439

Participaciones embargables y compensaciones	439
Coordinación en materia contable y de información de finanzas públicas	439
5.3.2 Materias objeto de los convenios y acuerdos de adhesión	440
Materia de colaboración administrativa	440
Facultades reservadas para la Federación	441
Materia en relación con la coordinación en derechos	443
5.3.3 Descripción del sistema resultante de la coordinación fiscal	445
5.4 Sistemas locales de contribuciones	446
5.4.1 Ciudad de México	447
Transferencias federales y participaciones: teoría y realidad en la Ciudad de México	448
Las transferencias	448
Las participaciones	452
5.4.2 Estatales	454
5.4.3 Municipales	456
5.5 Correlaciones entre los sistemas federal y locales de contribuciones	456
5.6 Examen de la contribución de la carga fiscal nacional	457
<i>Cuestionario</i>	459

## Unidad 6. **Impuestos federales** 461

6.1 Generalidades de los impuestos federales	461
6.1.1 Impuestos federales	461
6.1.2 Impuesto sobre la renta	462
6.2 Impuesto sobre la renta de las personas morales	465
Ingresos acumulables	469
6.2.1 Régimen general	469
Forma y época de pago	469
Requisitos de las deducciones (art 27, LISR)	472
6.2.2 Régimen opcional para grupos de sociedades	473
No podrán optar por este régimen	475
Ventajas	475
6.2.3 Régimen de coordinados	475
Coordinado	476
Definición de actividad exclusiva	476
Obligaciones del coordinado	477
Beneficios	477
6.2.4 Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas	478
6.2.5 Las sociedades cooperativas de producción	483
6.2.6 Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras	485

- Sujetos 485
- Beneficios 486
- 6.3 Impuesto sobre la renta de las personas físicas 486
  - Sujetos 486
  - Diversos regímenes de las personas físicas 488
  - 6.3.1 Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado 489
    - Fórmula 493
    - Obligación de presentar declaración anual sobre salarios 495
  - 6.3.2 Ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales 497
    - Sujetos 499
    - Objeto 499
    - Época de pago 500
    - Ingresos 500
    - Deducciones 500
  - 6.3.3 Régimen de incorporación fiscal 503
    - Objeto 504
    - Inicio de actividades 505
  - 6.3.4 Ingresos por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles 509
    - Sujetos 509
    - Objeto 509
    - Deducciones 510
  - 6.3.5 Ingresos por enajenación de bienes (arts 119 a 128, *LISR*) 513
    - Sujetos 513
    - Objeto 513
    - Tasa aplicable a ingresos acumulables 518
  - 6.3.6 Ingresos por adquisición de bienes 519
    - Sujetos 519
    - Objeto 519
  - 6.3.7 Ingresos por intereses 520
    - Sujetos 520
    - Mecánica del impuesto 522
  - 6.3.8 Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales 523
  - 6.3.9 De los ingresos por obtención de premios 527
    - Ingresos 527
    - Tasa y tarifa 528
  - 6.3.10 De los demás ingresos que obtengan las personas físicas 528
- 6.4 Impuesto sobre la renta a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional 530

- 6.4.1 Establecimiento permanente 532
  - Existencia conforme a la regla básica 533
- 6.4.2 Fuente de riqueza 543
- 6.4.3 Tratados para evitar la doble tributación 544
- 6.5 Impuesto al valor agregado 544
  - Características 546
  - Sujetos 547
  - Objeto 547
  - Base del impuesto 547
  - Momento en el que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones 548
  - Definición de las actividades gravadas 550
  - Traslación 551
  - Acreditamiento 552
  - Determinación del impuesto acreditable 553
  - Impuesto acreditable 553
  - Inversiones o gastos en periodos preoperativos 554
  - Traslado del impuesto 554
  - Impuesto trasladado y efectivamente pagado 554
  - Retención y entero del impuesto 554
  - Procedimiento de acreditamiento 554
  - Derecho personal al acreditamiento 554
  - Retención del IVA que se traslada 555
  - No retención 557
  - Obligados sustitutos 557
  - Momento de retención 557
  - Retención menor 557
  - Devolución del IVA a turistas 559
  - Pago 560
  - Impuesto local a las ventas 560
- 6.6 Impuesto especial sobre producción y servicios 560
  - Estructura de la ley 561
  - Características 561
  - Objeto 564
  - Sujetos 565
  - Base del impuesto 569
  - Tasas 569
  - Causación 569
  - Cálculo y pago 569
  - Esquema *ad valorem* bebidas alcohólicas 569
  - Destrucción de envases 569
  - Acreditamiento 571

Los no contribuyentes	573
Traslado del impuesto	573
Procederá el acreditamiento (art 4, segundo párrafo, <i>LIEPS</i> )	573
Los exentos	574
El impuesto trasladado no es acreditable	574
Pierde el derecho de acreditamiento	574
Obligaciones de los contribuyentes	574
Determinación presuntiva. Algunos casos	575
Impuesto federal sobre juegos con apuestas y sorteos	577
Antecedentes	577
Sujetos	577
Objeto	577
Disminución del impuesto	578
Exentos	578
Estimativa de sus ingresos en sorteo	579
Base	579
Cálculo del impuesto	580
Época de pago	580
Nuevo impuesto a las telecomunicaciones	580
Impuesto por la prestación de servicios telefónicos	580
6.7 Impuesto sobre automóviles nuevos	581
Sujetos	581
Objeto	581
Base gravable	582
Tasa	582
Automóviles blindados	583
Forma y época de pago	583
Inclusión del impuesto en el precio	584
Exenciones	584
Momentos en que se efectúa la enajenación	584
Devolución y compensación	584
Fondo de compensación del impuesto sobre automóviles nuevos	585
6.8 Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación	585
Sujetos	586
Responsabilidad solidaria	587
Base	587
Tasa	587
Pago	587
Exentos	587



6.9	Impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias por prácticas desleales de comercio	587
	Aranceles	588
	Cuotas compensatorias	589
	Miscelánea del comercio exterior. Reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior	589
	Depósito fiscal	590
	Requisitos que deberán cumplirse	591
	Regímenes fiscales preferentes y empresas multinacionales (arts 176 al 178, <i>LISR</i> )	593
6.10	Derechos federales	594
	6.10.1 Derechos por prestación de servicios	594
6.11	Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, con mayor significado financiero e importancia para el desarrollo de actividades económicas	599
	Derechos sobre hidrocarburos	599
	Derechos sobre minería	600
	Derechos sobre el espacio aéreo	600
	Derechos sobre explotación forestal y pesca	601
	Derecho de pesca y acuicultura	602
	Derechos sobre agua	602
6.12	Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos	603
	Sujetos	604
	Cálculo del impuesto	604
	Actualización de tarifas	604
	No causación	605
	Forma y época de pago	605
	Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos	605
	Distribución de los recursos recaudados por concepto del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos	605
	<i>Cuestionario</i>	607
	Bibliografía	611
	Índice de materias	617

# Prólogo

El presente texto va dirigido a los estudiantes de la carrera de derecho, para la asignatura Derecho fiscal I y acorde con las exigencias programáticas de los planes de estudio vigentes en la Facultad de Derecho de la UNAM y de otras universidades en la República mexicana.

Comprende los temas relativos a:

- Nociones previas.
- Principios constitucionales de las contribuciones.
- Elementos sustanciales de las contribuciones.
- Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones.
- Incumplimiento de las contribuciones.
- Sistema nacional de contribuciones.
- Impuestos federales.

Unidades que son fundamentales para todo aquel que desea iniciarse en el estudio de esta importante e interesante materia, el derecho fiscal.

Esta obra estudia desde diversos enfoques la importancia que tiene una equilibrada relación jurídico-tributaria, dentro del marco de la justicia fiscal, con

estricto respeto al derecho social y a los derechos humanos, donde destaca la necesidad de reestructurar y organizar los órganos de impartición de justicia y la función propia del gobierno de la República.

Durante el desarrollo de los diversos temas se busca un reencuentro entre los principios contributivos, la ciencia tributaria y el derecho positivo, como punto de inicio sustantivo, en donde prevalezca el sistema impositivo de justicia, no sólo como ideal sino como una realidad concreta.

Lo que se pretende es que el alumno tenga un conocimiento fundamental y crítico de las instituciones y figuras jurídicas más relevantes acerca de la materia.

No se hace mención a una gran diversidad de referencias autorales en aras de evitar que el alumno se distraiga o se pierda con lo expresado en la doctrina, de ahí que únicamente se realizan las estrictamente necesarias.

Un reconocimiento por su entusiasmo, dedicación y colaboración fundamental en la realización de esta obra a Itzel Chavarría Rocandio, en forma especial, así como a Rosa Jarillo, Sahara Rodríguez González, Karen Estefanía García García, Lorena González Macip y Brenda Guadalupe Ramírez Lezama quienes han contribuido de manera significativa para la publicación de esta nueva edición, del año 2016.

EL AUTOR  
Verano de 2016.

# Abreviaturas

ap, aps	apartado, apartados
AR	Amparo en revisión
art, arts	artículo, artículos
CC	<i>Código Civil</i>
CCDF	<i>Código Civil del Distrito Federal</i> (hoy CDMX)
CFF	<i>Código Fiscal de la Federación</i>
CFDF	<i>Código Fiscal del Distrito Federal</i> (hoy CDMX)
CPEUM	<i>Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos</i>
DOF	<i>Diario Oficial de la Federación</i>
fracc, fraccs	fracción, fracciones
IDE	Impuesto a los depósitos en efectivo
IETU	Impuesto especial a tasa única
inc, incs	inciso, incisos
INFONAVIT	Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores
ISR	Impuesto sobre la renta
IVA	Impuesto al valor agregado
LA	<i>Ley Aduanera</i>
LCE	<i>Ley de Comercio Exterior</i>

LCF	<i>Ley de Coordinación Fiscal</i>
LED	<i>Ley de Extinción de Dominio</i>
LFD	<i>Ley Federal de Derechos</i>
LFDC	<i>Ley Federal de los Derechos del Contribuyente</i>
LFISAN	<i>Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos</i>
LFJS	<i>Ley Federal de Juegos y Sorteos</i>
LFPIORPI	<i>Ley Federal para Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita</i>
LFPRH	<i>Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria</i>
LFRT	<i>Ley Federal de Radio y Televisión</i>
LFT	<i>Ley Federal del Trabajo</i>
LGSM	<i>Ley General de Sociedades Mercantiles</i>
LH	<i>Ley de Hidrocarburos</i>
LIESPS	<i>Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios</i>
LIF	<i>Ley de Ingresos de la Federación</i>
LIGIE	<i>Ley de los Impuestos Generales de Importación y Exportación</i>
LIPE	<i>Ley de Ingresos y Presupuesto de Egresos...</i>
LISH	<i>Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos</i>
LISPST	<i>Ley del Impuesto sobre la Prestación del Servicio Telefónico</i>
LISR	<i>Ley del Impuesto sobre la Renta</i>
LISTUV	<i>Ley del Impuesto sobre Tenencia o Uso de Vehículos</i>
LSAR	<i>Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro</i>
OCDE	Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico
op cit	obra citada
p, pp	página, páginas
RCFF	<i>Reglamento del Código Fiscal de la Federación</i>
RFC	Registro federal de contribuyentes
RTF	<i>Revista del Tribunal Fiscal</i>
RTFJFA	<i>Reglamento del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa</i> (hoy día, Tribunal Federal de Justicia Administrativa)
SAT	Sistema de Administración Tributaria
SCJN	Suprema Corte de Justicia de la Nación
SHCP	Secretaría de Hacienda y Crédito Público
SJF	<i>Semanario Judicial de la Federación</i>
t	tomo
TFF	Tribunal Fiscal de la Federación
tít	título
v	volumen

# Derecho fiscal I

Es costumbre universal conmemorar los acontecimientos significativos para la vida humana y social. El hombre como ser inteligente y sensible, aprovecha esas celebraciones para reflexionar en el sentido de lo que recuerda y extrae de ello enseñanzas constructivas que lo guíen con mayor claridad en el camino que tendrá que seguir, rompiendo de alguna manera la rutina deformante de una realidad cotidiana en la que no se encuentran momentos de tranquilidad que permitan esas meditaciones. Volver la mirada hacia el pasado para examinar el presente y delinear planes hacia el futuro...

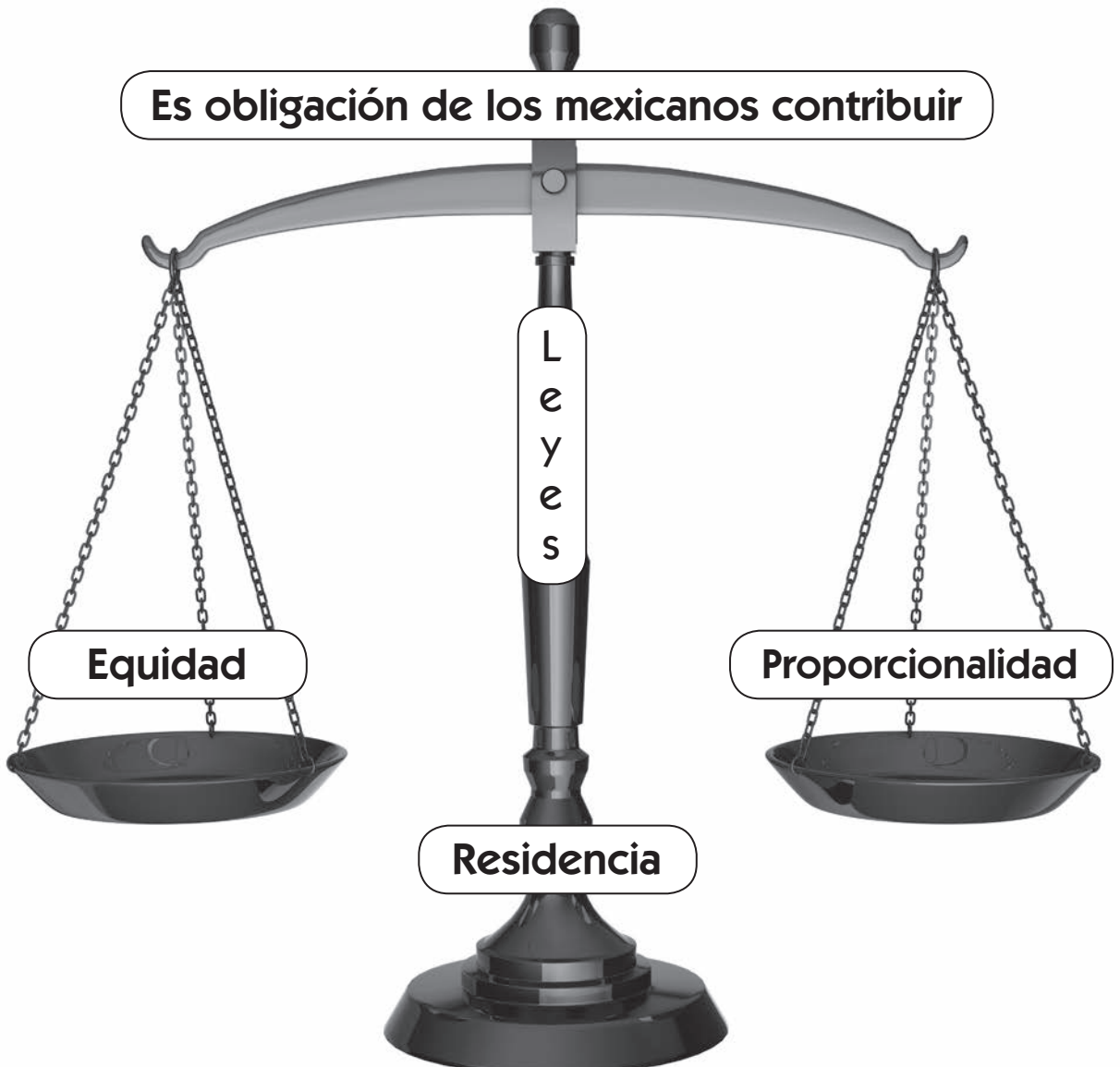
MARIANO AZUELA GÜITRÓN

# BALANZA DE LA JUSTICIA FISCAL

Art. 31, fracc. IV Constitucional

Destino gasto público

Es obligación de los mexicanos contribuir



Federación, Estados, Ciudad de México y Municipios

---

# Nociones prevías

## Funciones esenciales del Estado contemporáneo

Las funciones principales del Estado contemporáneo son idénticas a las que le dieron origen, pues sólo cambian los instrumentos, los términos y las formas para cumplir con sus finalidades esenciales, como realizar la justicia social, individual y colectiva, y el bien común, y garantizar tanto la libertad como la seguridad jurídica de los habitantes de una nación.

Lo anterior es válido en virtud de que el gobierno es una institución que surgió para permitir el desarrollo material y espiritual del ser humano, e impedir en consecuencia todo acto de injusticia, tanto individual como colectivo. De ahí que es muy importante tener presente que un ordenamiento jurídico, además de proteger los derechos fundamentales del ser humano, también debe ser un factor de cambio para evitar la dictadura o tiranía de las leyes, en especial las financieras o fiscales que no permitan una relación armónica entre el Estado, como titular de la hacienda pública, y los particulares.

Dicho de otra forma: “El Estado tiene encomendadas tareas que debe realizar para que la sociedad civil pueda encontrar organización y vida”.<sup>1</sup> Esto implica la

---

<sup>1</sup> Sergio Francisco de la Garza (1985), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 204.



necesidad de instrumentar, impulsar y coordinar todo un aparato burocrático que desempeñe esa pluralidad de tareas y funciones; significa, a su vez, que los titulares de tal aparato necesitan realizar “gastos imprescindibles para lo cual es necesario allegarse de los medios indispensables”.<sup>2</sup>

Al hablar de gastos imprescindibles nos referimos a los de justicia, de salud pública, de educación, de seguridad y de todo aquello que se relaciona tanto con la sobrevivencia y la calidad de vida de los habitantes como con la subsistencia del aparato estatal. Nunca, jamás en gastos de comunicación, “spots” televisivos tendenciosos de aquellos que están en el poder; como por ejemplo para inducir el voto de la población, los gastos superfluos u ostentosos, ni mucho menos gastos para masacrar pueblos o reprimir a la sociedad. Es conveniente señalar que en el siglo XXI debe destacarse la participación más intensa en las decisiones de gobierno, de parte de los ciudadanos, de tal forma que se debe hablar del poder ciudadano. El mal aparece en virtud de una partidocracia y la oligarquía de gobierno, que por lo general no responden a las necesidades reales de la población.

El Estado moderno no es un simple espectador de la vida económica nacional, sino un actor decisivo e indispensable en el profundo drama que domina a la humanidad.

El Estado no es una ficción que gobierna, ni una organización al servicio de grupos privilegiados. Su finalidad es servir a todos sin excepción, procurando mantener el equilibrio y la justa armonía de la vida social. La idea del interés público es determinante en las instituciones políticas. Favorecer a un grupo con detrimento de otro es crear profundas desigualdades sociales, que el Estado debe empeñarse en hacer desaparecer o al menos atenuar.<sup>3</sup>

### Actividad financiera

En otras palabras, “... el Estado debe cumplir funciones complejas para la realización de sus fines, tanto en lo referente a la selección de sus objetivos, como a las erogaciones, a la obtención de los medios para atenderlas y a la gestión y manejo de ellos, cuyo conjunto constituye la actividad financiera”.<sup>4</sup>

En consecuencia, la actividad financiera del Estado es el universo de acciones y actos por cuyo medio éste obtiene recursos para realizar el gasto público y la manera como éstos se administran, o sea, la obtención de medios económicos y su inversión en la atención de las necesidades generales de la población y las propias del Estado. Resulta evidente que, por su contenido, la actividad financiera del

<sup>2</sup> Gabino Fraga (1962), *Derecho administrativo*, México, Editorial Porrúa, p 345.

<sup>3</sup> Andrés Serra Rojas (1968), *Derecho administrativo*, 4a ed, Editorial Porrúa, ts I, p 96 y II, p 751.

<sup>4</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge (1977), *Derecho financiero*, vol I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, p 3.

Estado desde el punto de vista jurídico, o sea, del derecho financiero, implica cuatro situaciones sustanciales: la obtención del ingreso, el manejo adecuado de los recursos recabados, la realización de erogaciones destinadas al sostenimiento del aparato estatal y la realización de la justicia individual, social y colectiva.

### **Recursos financieros**

Respecto a los recursos económicos o financieros, **Alfonso Cortina Gutiérrez**, cuando alude a las finanzas públicas, dice que éstas se refieren "... a todos los medios económicos del Estado para satisfacer sus erogaciones...", los cuales clasifica en cuatro categorías:

- Recursos tributarios.
- Precios públicos.
- Empréstitos, tanto de fuentes externas como internas.
- Emisión de moneda.<sup>5</sup>

### **Derecho financiero**

Dentro de ese contexto, al comenzar el presente curso de derecho fiscal, es importante referirse a la noción y objeto del derecho financiero, por constituir éste la base en la cual se desarrollará el tratamiento de aquél.

El objeto del derecho financiero es normar aquello que se relaciona jurídicamente con las finanzas del Estado, o sea, con la captación y la administración de los recursos económicos estatales. Desde esa perspectiva, se puede decir que el derecho financiero es el conjunto de normas reguladoras de la actividad financiera del Estado.

#### *Ramas del derecho financiero*

Dada la amplitud y multiplicidad de asuntos que atiende el Estado en el cumplimiento de sus tareas y funciones, el derecho financiero se divide en varias ramas que tienen, cada una, un objeto propio y que se encuentran localizadas, lógicamente, en la actividad financiera.

---

<sup>5</sup> **Alfonso Cortina Gutiérrez** (1977), *Curso de política de finanzas públicas de México*, México, Editorial Porrúa, p 16.

Ramas del derecho financiero y objeto de éstas

- *Derecho fiscal*. Conjunto de disposiciones jurídicas que regulan los diversos aspectos de las contribuciones.
- *Derecho del crédito público*. Normas jurídicas que regulan el crédito público y que se encuentran establecidas principalmente en la *Ley de la Deuda Pública*.
- *Derecho monetario*. Disposiciones legales que regulan lo relativo a la moneda.
- *Derecho fiscal patrimonial*. Normas jurídicas concernientes a los bienes del Estado.
- *Derecho presupuestal*. Normas jurídicas que regulan el presupuesto de ingresos, así como el gasto público.

### **Noción de derecho fiscal**

El *derecho fiscal* es el conjunto de normas jurídicas que se encargan de regular las contribuciones en sus diversas manifestaciones. De ahí que el término se emplee para designar situaciones de distinta índole que se presentan con motivo de las contribuciones, por ejemplo:

**1. En lo que se refiere a una actividad del Estado.** En este supuesto, el término denota el establecimiento de contribuciones por medio de leyes y lo relativo a su determinación, liquidación, recaudación, ejecución y administración, así como lo conducente a la asistencia y orientación al contribuyente; esto último como una expresión de la aplicación concreta del principio de justicia tributaria. Además, denota lo que concierne a la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales y al poder sancionador de la administración pública en materia fiscal.

**Fiscal.** Relativo al fisco, que denota al Estado en su calidad de titular de la hacienda pública y, por lo mismo, investido del derecho a exigir el cumplimiento de las prestaciones existentes a su favor y en contrapartida, obligado a cubrir las que resulten a su cargo.

Al respecto, resulta conveniente hacer dos precisiones: una referente a la etimología de la palabra *fisco* y otra acerca de los conceptos de *hacienda pública* y *materia fiscal*.

La voz *fisco* proviene del latín *fiscus*, con la que se designaba el tesoro o patrimonio de los emperadores para diferenciarlo del erario, que era el tesoro público o los caudales destinados a satisfacer las necesidades del Estado.

**Materia fiscal.** Es aquella cuestión que se refiere a la hacienda pública, a la obtención de los fondos gubernamentales y a su aplicación.

**2. En lo que concierne a las relaciones del fisco con los contribuyentes.** En este caso alude a la naturaleza de dichas relaciones, las cuales pueden ser de armonía, de concertación (concordato) o contenciosas (recurso de revocación, juicio contencioso administrativo o de nulidad, o juicio de amparo). Una última relación es la de franca rebelión.

**3. En lo que atañe a las relaciones que se establecen entre los particulares.** Aquí está referido a la regulación de aquellas situaciones que por causas tributarias se presentan entre particulares, como sucede en la traslación de impuestos.

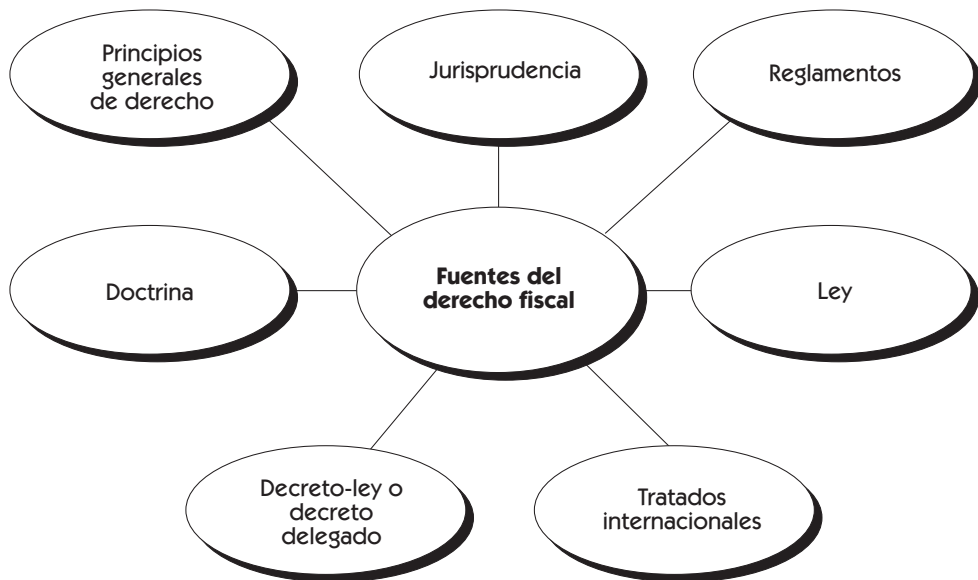
### ***Ubicación del derecho fiscal***

El derecho fiscal se ubica dentro del derecho público, porque es de interés público la obtención de recursos para que el Estado satisfaga sus gastos.

### ***Fuentes del derecho fiscal***

Cabe recordar que la fuente del derecho es de donde emana, brota o nace éste. Al respecto, existen tres tipos de fuentes: formales, reales e históricas (*véase* fig 1).

Las *fuentes formales* son las relativas a los procesos de creación de las normas; las *fuentes reales* son los factores y elementos que determinan el contenido de las normas, y las *fuentes históricas* son las que aluden a evidencias documentales de eventos o actos que dieron origen al texto de una ley. En el presente estudio sólo se hará referencia a las fuentes formales del derecho fiscal, que son las siguientes:



**FIGURA 1**

1. **Ley.** Se integra por el conjunto de normas jurídicas de carácter general emitidas por el Poder legislativo, que crea situaciones generales y abstractas. No se deberá pagar tributo si no se encuentra establecido en la misma ley. Esto se conoce como *principio de legalidad* y consiste en que si no se indica en el texto de la ley la existencia de una contribución, no habrá obligación de pagarla; además, la ley debe precisar los elementos sustanciales de las contribuciones, como el sujeto, el objeto, la base, la tasa, la tarifa y la época de pago; ya que de no señalarse éstos, se estaría en presencia de una ley fiscal imperfecta y, en consecuencia, no podrían recaudarse los impuestos. Estas leyes son emitidas por el Congreso de la Unión, por las legislaturas de los estados o por la Ciudad de México.

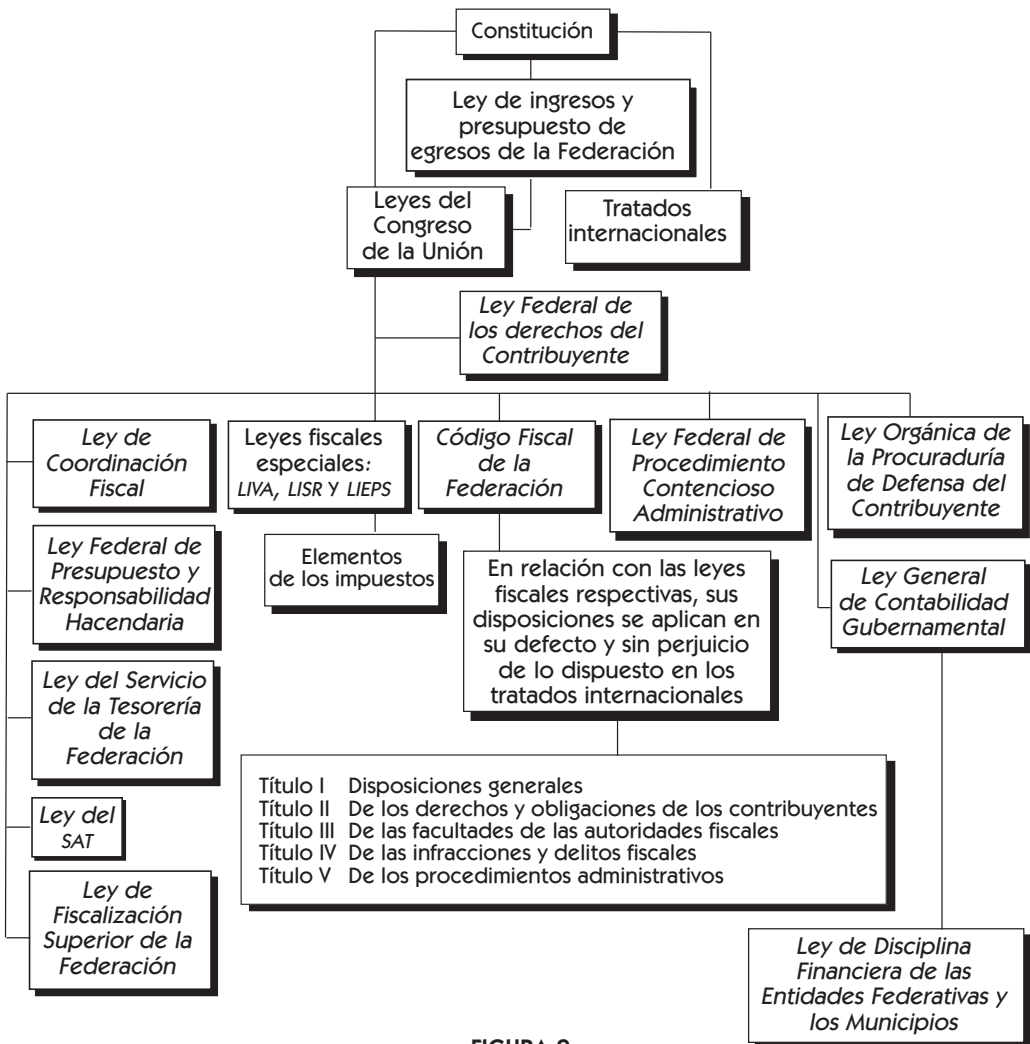


FIGURA 2

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

**2. Reglamentos.** Se conforman por normas de carácter general, abstractas e impersonales, expedidas por el titular del Poder ejecutivo con la finalidad de lograr la aplicación de una ley previa. Son producto de la facultad reglamentaria contenida en el art 89, fracc I, de la Constitución, la cual faculta al presidente de la República a proveer, en la esfera administrativa, la exacta observancia de una ley. Los reglamentos no deben rebasar lo que establece la ley fiscal, porque en tal caso serían inconstitucionales, son por ejemplo: el *Reglamento del Impuesto sobre la Renta*; el *Reglamento del Impuesto al Valor Agregado*, el *Reglamento del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* y el *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, entre otros.

**3. Decreto-ley o decreto delegado.** Es un acto formalmente ejecutivo y materialmente legislativo. Emitido por el Ejecutivo cuando esté en circunstancias extraordinarias, establece directamente contribuciones en los términos de la ley marcial respectiva o en los casos del impuesto al comercio exterior en que el Ejecutivo Federal aumenta, disminuye o suprime las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el Congreso de la Unión, y crea otras, o restringe o prohíbe las importaciones y el tránsito de productos, artículos y demás efectos, por estimar urgente los propósitos de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o para lograr cualquier otro fin que beneficie a la nación.

**4. Jurisprudencia.** Es la justicia “de carne y hueso”, la cual se integra con los criterios de los jueces y magistrados de los tribunales, por medio de los cuales se fija el alcance y contenido de una norma. En materia fiscal, la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha inducido al legislador a modificar las leyes fiscales.

En México, en materia fiscal, se reconocen cuatro órganos que crean jurisprudencia:

- La Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Plenos de circuito.
- Los tribunales colegiados de circuito.
- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Federal de Justicia Administrativa).
- Los tribunales administrativos de los estados y de la Ciudad de México.

La jurisprudencia emitida por el Poder judicial es obligatoria, mientras que la proyectada por los tribunales administrativos lo es sólo para ellos.

**5. Tratados internacionales.** Según el art 133 constitucional, los tratados celebrados por el presidente de la República, que sean aprobados por el Senado y que estén de acuerdo con la Carta Magna, serán ley suprema en toda la Unión. Esta rama del derecho fiscal ha crecido en los últimos años, con el sensible aumento de los tratados internacionales destinados a evitar la doble tributación.

**6. Doctrina.** La constituyen las aportaciones, interpretaciones y opiniones que hacen los investigadores y estudiosos de la materia fiscal.

**7. Principios generales de derecho.** Son principios descubiertos por la razón humana, de carácter universal, permanente y constante, los cuales expresan el comportamiento que conviene al hombre en orden a su perfeccionamiento como ser humano, independientemente del reconocimiento o sanción de la autoridad política. Asimismo, sirven para interpretar el contenido y el alcance de las disposiciones legales.

Los principios doctrinales de los impuestos privilegian como ejes centrales del hacer financiero al ser humano y a la noción de hacienda pública; en ese contexto, tales principios deben verse no como simples expresiones románticas, sino como asertos de la prudencia, dictados por la razón y la justicia respecto de los cuales se deben estructurar las sanas políticas fiscales.

### ***No son fuentes del derecho fiscal***

No confieren derechos, ni imponen obligaciones los casos siguientes:

- a) **La costumbre.** Dado que sólo por ley se crea la obligación de pagar contribuciones.
- b) **Las circulares.** Son las comunicaciones o los avisos de carácter interno formulados por las autoridades, los cuales ordinariamente tampoco generan obligaciones de pagar contribuciones a cargo de los contribuyentes.

Una situación de excepción aparece en el art 35 del *Código Fiscal de la Federación*, el cual establece que los funcionarios fiscales debidamente facultados podrán dar a conocer a las diversas dependencias los criterios que deberán seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones contra los particulares. Únicamente se derivarán derechos a favor de éstos, cuando las circulares que contienen dichos criterios se publiquen en el *Diario Oficial de la Federación*.

### ***Subramas jurídicas que abarca el derecho fiscal***

Como hemos visto, el derecho fiscal es una de las varias ramas que integran el derecho financiero y dentro de su ámbito se ubica lo siguiente:

- a) **El derecho fiscal constitucional.** Incluye los principios constitucionales en que se fundamenta la tributación.
- b) **El derecho fiscal sustantivo.** Se refiere a los elementos esenciales de la obligación fiscal. En él se analizan los impuestos en lo particular, los sujetos, el objeto, la base, la tasa, la tarifa o la época de pago.

- c) **El derecho fiscal formal.** Se ocupa de los procedimientos y las formalidades que deben cumplirse en materia fiscal, por ejemplo: el procedimiento de fiscalización o ejecución, las notificaciones, los embargos, las declaraciones, los registros, los requerimientos, etcétera.
- d) **El derecho fiscal procesal.** Está constituido por las normas que regulan el juicio de nulidad, el cual se promueve ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Federal de Justicia Administrativa) o ante los tribunales locales de los estados.
- e) **El derecho fiscal penal.** Es el conjunto de disposiciones legales que regulan el poder represivo o sancionador de la administración pública hacendaria, por ejemplo: lo concerniente a las infracciones, las sanciones y los delitos fiscales.
- f) **El derecho fiscal internacional.** Tiene por objeto el cumplimiento de los tratados internacionales en materia fiscal, por ejemplo: los acuerdos, convenciones o convenios que México ha celebrado para evitar la doble tributación con Alemania, Bélgica, Canadá, Corea, España, Estados Unidos, Francia, Gran Bretaña, Italia, Japón, Noruega, Países Bajos, Singapur, Suiza y Suecia.

## Estructura de la hacienda pública contemporánea

Por **hacienda pública** se debe entender el conjunto de bienes que un gobierno posee en un momento dado, para realizar sus atribuciones, así como las deudas que son a su cargo por el mismo motivo.

**Contribuciones.** Son obligaciones unilaterales establecidas por la ley, que corren a cargo de los gobernados y cuyo objeto es allegar fondos para sostener el gasto público.

La estructura de la hacienda pública contemporánea debe considerar, básicamente:

- La obtención, administración y aplicación de los ingresos.
- La programación y el presupuesto de egresos.
- El sistema de contabilidad gubernamental.
- El servicio de la Tesorería.
- Lo relacionado con las infracciones y sanciones, las responsabilidades resarcitorias y los delitos en materia de la hacienda pública.
- La deuda pública.
- La autoridad y los procedimientos.
- Los recursos administrativos y el contencioso fiscal.



Las principales características de la hacienda pública son las siguientes:

- a) **Mínimo sacrificio.** Significa que debe recabarse de los contribuyentes lo estrictamente necesario para atender los servicios públicos.
- b) **Equilibrio.** Es una hacienda de gasto, en la que se debe procurar y guardar un equilibrio entre el presupuesto y su ejercicio.
- c) **Perdurable.** En virtud de que el erario público existirá mientras subsista el Estado.
- d) **Coactiva.** Puesto que los contribuyentes de un Estado no pueden eximirse del pago de las contribuciones o aprovechamientos.
- e) **Dependiente.** Porque el titular de la hacienda pública debe acatar lo ordenado por el Poder legislativo en la ley correspondiente.

Ahora bien, no se puede pasar por alto que desde el momento en que se establece el poder público, aun en sus **formas primitivas**, ha debido contar con medios o recursos suficientes para realizar el gasto público. Así, en las tribus nómadas o guerreras, el señor principal se quedaba con gran parte del botín, y se consideraban legítimos el despojo de los pueblos vencidos y el establecimiento de los tributos a éstos. Asimismo, se calculaban los posibles beneficios de una guerra, cuyo resultado era, en definitiva, la conquista y la esclavitud de los pueblos vencidos, en los que se recogía la riqueza existente.

A su vez, la organización de la hacienda no respondía a una orientación definida y se estructuraba según las circunstancias y la oportunidad. En cambio, en los **Estados contemporáneos**, la hacienda pública está vinculada a que el gobierno elegido democráticamente, mediante las autoridades fiscales, actúa por mandato popular, otorgado por los habitantes de un Estado, para que éste obtenga los ingresos suficientes con el fin de satisfacer los requerimientos de la población respecto al orden, la seguridad jurídica, la justicia y el bien común.

En cuanto al último punto, cabe mencionar que se llega a un nuevo milenio con la confrontación de dos tendencias: a) la referente a la “hacienda neutra”, que supone sólo utilizar los ingresos públicos para financiar los gastos del gobierno y no destinarlos a otros fines, y b) la opinión contraria de aquellos que señalan que el Estado se vale ahora de la hacienda no sólo para satisfacer las necesidades colectivas o para propósitos meramente fiscales, sino también para modificar la estructura económica de la sociedad y la distribución de la riqueza.

Finalmente, cabe mencionar que si la subsistencia de las contribuciones depende de la economía privada, los cuerpos legislativos tienen que legislar con sabiduría sobre la materia y los gobiernos deben de tomar medidas inteligentes e integrales para apoyar e incentivar a quienes generan la riqueza; a todos en su lucha cotidiana por la subsistencia; a aquellos que adquieren comida y precisan satisfacer necesidades de vestido, educación, vivienda y otras; así como comodidades tanto materiales como intelectuales, para tener una mejor condición humana en la vida.

El arte de la economía consiste en considerar los efectos más remotos de cualquier acto o política y no meramente sus consecuencias inmediatas, y en calcular las repercusiones de tal política no sobre un grupo, sino sobre todos los sectores.

El mal economista sólo ve lo que se advierte de un modo inmediato, mientras que el buen economista percibe también más allá.<sup>6</sup>

## **Cuestionario**

1. ¿Cuáles son las funciones esenciales del Estado moderno?
2. ¿Cuál es la actividad financiera del Estado?
3. ¿Qué significan los recursos financieros del Estado?
4. ¿Qué se entiende por derecho financiero?
5. Señalar y explicar las ramas del derecho financiero.
6. Definir el concepto de derecho fiscal.
7. ¿Dónde se ubica el derecho fiscal en las diversas ramas del derecho?
8. ¿Cuáles son las fuentes del derecho fiscal? Explique cada una de ellas.
9. Señalar y explicar las subramas del derecho fiscal.
10. Definir el concepto de hacienda pública.
11. Explicar la estructura de la hacienda pública.
12. Mencionar las características de la hacienda pública.

---

<sup>6</sup> Henry Hazlit (1996), *La economía en una lección*, Barcelona, España, Unión Editorial, pp 12 y13.



# UNIDAD 1

---

## Principios constitucionales de las contribuciones

**Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez** dice que a partir del análisis de las disposiciones constitucionales los estudiosos del derecho han derivado una serie de reglas básicas, las cuales deben observar las autoridades, tanto legislativas como administrativas, en el ejercicio de sus funciones. Estas reglas básicas, por tener su origen en la norma fundamental de nuestro sistema jurídico, se conocen como *principios constitucionales de la tributación*.<sup>1</sup>

### 1.1 Noción constitucional de contribución

Es un concepto democrático que parte del supuesto de que los diputados, en representación del pueblo, establecen las contribuciones que son requeridas para el gasto público, en beneficio de la sociedad.

Al respecto, se encuentra un vínculo indisoluble que la nacionalidad impone entre la entrega de la propia vida y el compromiso económico con la patria. Lo

---

<sup>1</sup> **Luis Humberto Delgadillo Gutiérrez** (1990), *Principios de derecho tributario*, 3a ed, México, Limusa, pp 70 y 71.

mismo es válido para la justicia social fiscal, ejemplo de ello es el reclamo de los próceres y héroes de nuestra república que nos dieron la independencia y la libertad: cuando don **Miguel Hidalgo y Costilla** declaró que cesara la contribución de tributos respecto a las castas que lo pagaban y toda exacción que a los indios se les exigía; y en el momento en que **José María Morelos y Pavón** dijo en *Los sentimientos de la nación* que se quitara la infinidad de tributos, pechos e imposiciones que más agobiaban y que se señalara a cada individuo cinco por ciento en sus ganancias, u otra carga igual de ligera, que no oprimiera tanto como la alcabala, el estanco, el tributo y otros; pues con esta corta contribución y la buena administración de los bienes confiscados al enemigo, podía llevarse incluso el peso de la guerra y los honorarios de los empleados.

A su vez, el **aspecto democrático** de las contribuciones se encuentra en lo asentado en los arts 36 y 41 del texto constitucional para la libertad de la América mexicana, sancionado en Apatzingán el 22 de octubre de 1814, el cual señala que las contribuciones públicas no son extorsiones a la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para seguridad y defensa, y que una de las obligaciones de los ciudadanos es una pronta disposición a contribuir a los gastos públicos. Con esto se pretendía dejar definitivamente enterradas en la historia situaciones que la humanidad no quiere recordar ni volver a vivir, como es la extracción de riqueza por parte de un grupo de individuos mediante la fuerza, la violencia, la conquista, la guerra o la intimidación.

No debe olvidarse el sentido de justicia social fiscal de las contribuciones, con fundamento en la Constitución de 1917, la cual establece que no se puede gravar el patrimonio de familia, que el salario mínimo queda exceptuado del embargo, que los patrones tienen la obligación de contribuir al sostenimiento de escuelas (art 123 constitucional), así como la obligación de las empresas de efectuar aportaciones al Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores y al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco debe olvidarse que esa ley fundamental fue producto de la lucha armada que llevaron a cabo campesinos y obreros, con la finalidad de evitar la explotación y opresión en que se encontraba el pueblo mexicano a principios del siglo XX. En consecuencia, el gobierno debe procurar que la rigidez de un sistema impositivo se atenúe en relación con las personas de escasos recursos e incluso debe ayudar a los necesitados, como los ancianos, las personas con capacidades diferentes, los enfermos y los mendigantes, entre otros.

**Contribución (tributo).** Contribución y tributo son sinónimos; su diferencia es de carácter histórico, no de contenido.

**Tributo.** Es una denotación referida a una situación histórica que la humanidad no quiere volver a vivir: el establecimiento de impuestos por el fuerte sobre el débil. El señor exige a sus súbditos el pago de impuestos.

*continúa*

*continuación*

**Contribución.** Es un concepto inspirado en la ideología de **Jean-Jacques Rousseau**, en la que con base en un pacto social, el buen salvaje se une con los demás y forma el Estado; y de consenso deciden contribuir al gasto público, o sea, que en una forma democrática se establecen los impuestos.

## **1.2 Principios del orden jurídico general: son aplicables al mismo tiempo que los que norman específicamente a las contribuciones**

Los principios jurídicos que se deben tener en cuenta en materia tributaria son los siguientes:

### **1. Principio de generalidad**

Como ya se indicó con anterioridad, la ley debe aplicarse a todas las personas cuya situación particular se ubique en la hipótesis contenida en ella, es decir, el hecho imponible, el cual al realizarse provoca el surgimiento de la obligación fiscal.

### **2. Principio de uniformidad**

A los sujetos pasivos colocados en el mismo supuesto impositivo se les imponen obligaciones iguales.

### **3. Noción de justicia**

Por ser la justicia el valor supremo del derecho, ha de tenerse presente que aquella siempre debe prevalecer en todo ordenamiento jurídico, incluso, lógicamente, en las disposiciones en materia fiscal.

La justicia es el criterio ético basado en la virtud, mediante el cual estamos constreñidos a dar a cada uno lo que se le debe como individuo y como parte de la sociedad, de acuerdo con sus exigencias ontológicas, las cuales le son necesarias para su subsistencia y perfeccionamiento como ser humano.

La justicia se convierte en una especie de patrón o molde al que deben ajustarse todas las disposiciones legislativas. En atención a esto se ha llegado a decir que la justicia es para el legislador como la estrella polar que guía y orienta al navegante, pero que jamás alcanza. Por tanto, se puede concluir

*continúa*

*continuación*

diciendo que “la justicia es el único principio constitutivo del derecho”,<sup>2</sup> ya que, como lo señala **Tomás de Aquino**: “No podemos concebir el derecho sin la justicia”.<sup>3</sup>

#### 4. Principio de justicia impositiva

En lo que se refiere al principio de justicia tributaria, éste “consiste en el reparto de las cargas públicas”;<sup>4</sup> en consecuencia, no puede ser relegado a considerarlo un simple enunciado constitucional, sino que ha de trascender al ordenamiento jurídico-tributario y operar en la esfera aplicativa de las normas. En rigor, tal principio ha de influir con su fina esencia tanto en el ordenamiento como en la actividad jurídica tendiente a la aplicación del derecho tributario.

#### 5. Principio de seguridad jurídica

En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en la esfera de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley, como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyentes.

#### 6. Principio de legalidad tributaria

Consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, que los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

<sup>2</sup> **Georges Renard** (1947), *El derecho, la justicia y la voluntad*, trad **Santiago Gunchillo Manterola**, Ediciones Desclée de Brouwer, Buenos Aires, p 18.

<sup>3</sup> **Santo Tomás de Aquino**, *Tratado de justicia*, cap I, art 12, trad **Carlos Ignacio Gutiérrez**, México, Editorial Porrúa, 1985 p 134.

<sup>4</sup> **Pont Mestres** (1981) “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *R.E.D.F., Revista Española de Derecho Financiero*, Civitas Ediciones, núm 31, Madrid, p 368.

## 7. Principio de capacidad contributiva

Implica el establecimiento de contribuciones según la posibilidad económica de cada individuo, determinándose esta última principalmente con base en el ingreso de la persona.<sup>5</sup>

A su vez, el concepto de *capacidad contributiva* “presupone, en principio, una referencia a la potencia económica en general, ya que si el tributo es por definición una detracción coactiva de riqueza, **mal puede devengarse un tributo allí donde no hay riqueza**”.<sup>6</sup>

En el mismo orden de ideas, cabe citar lo siguiente:

### “Ley de la selva” en materia tributaria

Es triste decirlo, pero es la verdad: paulatinamente se aleja la materia de los principios constitucionales, de los principios generales del derecho y de la legalidad.

En efecto, las reformas a las normas tributarias son cada vez más arbitrarias e ilegales, lo que coloca a los contribuyentes no sólo en situación desventajosa, sino en total estado de indefensión, sin que nada se haga por remediar tan preocupante situación.

Se supone que una reforma tiene por objeto una corrección o enmienda de algo que se encontraba errado o equivocado, que tiende a mitigar procedimientos ilegales o actitudes complicadas o evitar prácticas de evasión o infracción; sin embargo, ya hemos visto que las reformas a las normas fiscales no persiguen estos fines, sino que contravienen las normas constitucionales y quebrantan las más elementales garantías individuales, o bien, establecen mayores facultades discrecionales a las autoridades tributarias, en perjuicio de los causantes.

Cada vez que se anuncian reformas, los contribuyentes se preguntan qué derechos o garantías se van a restringir o eliminar. En ocasiones parece que las reformas no son producto de la mala fe, sino de la absoluta ignorancia de quien las elabora; sin embargo, los resultados son igualmente caóticos.

*continúa*

<sup>5</sup> Francisco José de Andrea Sánchez y Juan José Ris Estavillo (1994), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de la República, p 156.

<sup>6</sup> Carlos Palao Taboada (1976), *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en el marco de la técnica jurídica*, t II, Madrid, Tecnos, p 423.



continuación

Si deseamos un verdadero régimen jurídico, será menester pugnar porque los cuerpos de la administración pública tengan señalada su esfera de actividades en leyes generales suspendidas en el Congreso [...] de tal manera que los límites de sus funciones queden debidamente especificados.

Por otro lado, es preciso que las reformas a las leyes fiscales tengan la misma congruencia y tengan por objeto un beneficio, sin afectar la esfera legal del particular, pues si no se persiguen estos fines, resultará inútil modificar las leyes, ya que el fisco también resulta afectado en sus intereses económicos, pues las disposiciones absurdas e inconstitucionales no tendrán aplicación, ya que dan pie a los contribuyentes para impugnarlas.<sup>7</sup>

### 1.3 Potestad constitucional en materia de contribuciones

#### Potestad tributaria

Es válido preguntarse en virtud de qué o con base en qué poder o facultad puede el Estado obligar a los particulares a aportar fondos para que sufraguen los gastos que aquél lleva a cabo. Para contestar esta pregunta cabe decir que el Estado es titular de facultades extraordinarias, las cuales emanan de su naturaleza. Esa naturaleza, de por sí compleja, se explica por medio de reconocer la existencia de una voluntad político-social, originada en el consenso popular, la cual es necesaria para legitimar y armonizar la vida en común por la vía del derecho. Tal voluntad goza de la prerrogativa de imponer sus decisiones, incluso por encima de la voluntad de cualquier miembro de la comunidad, con la única limitación de que, al hacerlo, éste se subordine a las disposiciones normativas preestablecidas. Por eso, el poder del Estado es irresistible por parte de los particulares. En ese sentido, es fácil advertir que la potestad tributaria tiene su fundamento en el poder soberano de que está investido el Estado.

#### Elementos de concepto

##### *Potestad normativa*

Por su parte, los impuestos y demás figuras tributarias se consideran prestaciones económicas que el Estado puede exigir al público, en virtud de su potestad impositiva derivada del imperio estatal y del cual —como se ha dicho— tal poder tributario es una de sus manifestaciones.

<sup>7</sup> Francisco Lerdo de Tejada (1982), “*Ley de la selva*” en materia fiscal, t I, México, Tribunal Fiscal de la Federación, pp 537 y 544.

### **Potestad de aplicación**

Para comprender mejor el tema, cabe recordar lo que al respecto expresa **Sergio Francisco de la Garza**, en cuanto a que “recibe el nombre de *poder tributario* la facultad del Estado por virtud de la cual puede imponer a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el ejercicio de las atribuciones que le están encomendadas”.<sup>8</sup>

Además, de acuerdo con lo expuesto por **Sáinz de Bujanda**, la potestad tributaria engloba “la facultad propia del Estado para crear tributos”.<sup>9</sup>

### **Potestad de asignación al gasto público**

En ese orden de ideas, se puede afirmar que, en principio, la potestad tributaria se ejerce “por el Poder Ejecutivo, en su carácter de administrador fiscal, ya que le corresponde determinar y comprobar cuándo se han producido en realidad esos hechos o situaciones que generan la obligación de pagar esas contribuciones, señalar o determinar la cuantía de los pagos, o bien, verificar si las prestaciones que han realizado se encuentran ajustadas a la ley”.<sup>10</sup>

#### **Límites del poder tributario**

En relación con la potestad tributaria, **Miguel Valdés Villarreal** señala los siguientes límites:

Con la soberanía (poder tributario) se comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico; inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados; solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley; y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencia de la autoridad.<sup>11</sup>

De conformidad con lo anterior, las características del poder tributario son las siguientes:

<sup>8</sup> **Sergio Francisco de la Garza** (2003), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 193.

<sup>9</sup> **Fernando Sáinz de Bujanda** (1975), *Notas de derecho financiero*, t I, vol III, leccs 36-66, Madrid, Civitas, Ediciones, p 3.

<sup>10</sup> **Sergio Francisco de la Garza**, ob cit, p 205.

<sup>11</sup> **Miguel Valdés Villarreal** (1972), “Principios constitucionales que regulan las contribuciones”, *Estudios de derecho público contemporáneo*, México, UNAM-FCE, p 331

- a) **Abstracto.** Toda vez que se trata de una potestad derivada del poder de imperio del Estado, el cual legitima el derecho de éste a aplicar tributos. No debe confundirse la potestad con su ejercicio, o sea, una cosa es la facultad de actuar y otra muy distinta la aplicación de esa facultad en el plano de la realidad material.
- b) **Permanente.** En razón de que es connatural al Estado y, por derivar de su poder, sólo se extingue con el Estado mismo. En consecuencia, en tanto el Estado subsista gozará indefectiblemente del poder de gravar.
- c) **Irrenunciable.** El Estado no puede desprenderse de ese atributo esencial, pues sin el poder tributario no podría subsistir.
- d) **Indelegable.** Este aspecto está íntimamente ligado al anterior y reconoce análogo fundamento. Delegar el poder tributario importaría tanto como desprenderse de él en forma absoluta y total.<sup>11</sup>

### 1.3.1 Distribución de la potestad normativa

La potestad normativa la tienen la Federación (arts 31, fracc IV, y 73, fraccs VII y XXIX, *CPEUM*), los estados (arts 31, fracc IV, y 116, fracc II, párr V, *CPEUM*) y la CDMX (arts 31, fracc IV, y 122, fracc V, *CPEUM*), debido a que los municipios carecen de potestad tributaria (*véase* cuadro 1.1).

### 1.3.2 Potestad de la Federación, de los estados, de la CDMX y de los municipios

En esta sección se hará referencia a las instituciones que la propia Constitución autoriza para crear contribuciones, es decir, establecer normas de carácter general mediante las cuales se imponga a los particulares la obligación de aportar una parte de su riqueza para el gobierno, con el fin de que éste realice las atribuciones que tiene encomendadas.

El sistema impositivo de la República reconoce tres órganos legislativos que tienen la facultad para establecer contribuciones, a saber:

- a) *El Congreso de la Unión:* que crea las leyes impositivas a nivel federal.
- b) *Las legislaturas de los estados:* que contemplan las contribuciones de carácter local.
- c) *La Asamblea Legislativa;* órgano representativo y legislativo de la CDMX, que impone contribuciones por medio del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX)

<sup>12</sup> Carlos M. Giuliani Fonrouge (1982), *Derecho financiero*, t I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, p 283.

## CUADRO 1.1 Composición de campos constitucionales de contribuciones

<b>Facultades privadas de la Federación</b>	<b>Hacienda pública municipal</b>	<b>Prohibiciones de los estados</b>	<b>Ciudad de México</b>
<p>Congreso de la Unión tiene la facultad para establecer contribuciones:</p> <p>Sobre el comercio exterior.</p> <p>Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrs IV y V del art 27 constitucional.</p> <p>Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.</p> <p>Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.</p> <p>Especiales sobre</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>energía eléctrica;</li> <li>producción y consumo de tabacos labrados;</li> <li>gasolina y otros productos derivados del petróleo;</li> <li>cerillos y fósforos;</li> <li>aguamiel y productos de su fermentación;</li> <li>explotación forestal, y</li> <li>producción y consumo de cerveza.</li> </ol> <p>Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales en la proporción que la ley secundaria federal determine.</p> <p>Las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica (art 73, fracc XXIX, <i>CPEUM</i>).</p> <p>Gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional (art 131, <i>CPEUM</i>).</p>	<p>Los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenecan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, y en todo caso:</p> <ol style="list-style-type: none"> <li>Percibirán las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles.</li> <li>Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.</li> <li>Las participaciones federales, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.</li> <li>Los ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo, como son agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de aguas residuales; alumbrado público; limpieza, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos; mercados y centrales de abasto; panteones; rastros; calles, parques y jardines y su equipamiento; seguridad pública, en los términos del art 21 constitucional, policía preventiva municipal y tránsito, y los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como capacidad administrativa y financiera (art 115, fracc IV, <i>CPEUM</i>).</li> </ol>	<p>• Acuña moneda, emitir papel moneda, estampillas y papel sellado (art 117, fracc III, <i>CPEUM</i>).</p> <p>• Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio.</p> <p>• Prohibir o gravar directa e indirectamente la entrada a su territorio o la salida de él, a cualquier mercancía nacional o extranjera.</p> <p>• Gravar la circulación y el consumo de efectos nacionales o extranjeros, con impuestos o derechos cuya exención se efectúe por aduanas locales, requiera inscripción o registro de bultos o exija documentación que acompañe la mercancía.</p> <p>• Expedir o mantener en vigor leyes o disposiciones fiscales que importen diferencias de impuestos o requisitos por razón de la procedencia de mercancías nacionales o extranjeras, ya sea que esta diferencia se establezca respecto a la producción similar de la localidad o entre producciones semejantes de distinta procedencia.</p> <p>• Contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o que deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional (art 117, fracs I y III-VIII, <i>CPEUM</i>).</p> <p>• De gravar la producción, el acopio o la venta de tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (art 117, fracc IX, párr I, <i>CPEUM</i>).</p>	<p>La hacienda pública de la Ciudad de México y su administración serán unitarias, incluyendo los tabuladores de remuneraciones y percepciones de los servidores públicos. El régimen patrimonial de la Administración Pública Centralizada también tendrá carácter unitario.</p> <p>La hacienda pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.</p> <p>Corresponde a la legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Al señalar las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el art 127 de esta Constitución.</p> <p>Los poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, así como los organismos con autonomía constitucional, deberán incluir dentro de sus proyectos de presupuestos, los tabuladores desglosados de las remuneraciones que se propone percibirán sus servidores públicos. Estas propuestas deberán observar el procedimiento que para la aprobación del presupuesto de egresos establezcan la Constitución Política de la Ciudad de México y las leyes locales.</p> <p>Corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad de México proponer al Poder Legislativo local las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (art 122, fracc V, <i>CPEUM</i>).</p>
	<p>Conforme a la fracc II, párr V del art 116 de la Constitución, corresponde a las legislaturas de los estados la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente. Asimismo, las remuneraciones de servidores públicos deberán sujetarse a las bases previstas en el art 127 constitucional.</p>		

Cabe mencionar que, en relación con los municipios, sus ayuntamientos carecen de potestad tributaria, pues las legislaturas de los estados prevén las contribuciones que pueden cobrar.

### **Asignación de campos de contribuciones en el sistema federal mexicano**

La asignación de campos de contribuciones no está definida totalmente en la Ley Fundamental mexicana, debido a que hay algunas áreas exclusivas para la Federación y los municipios, y en cuanto a las entidades federativas sólo existen prohibiciones. Así, se puede decir que la materia fiscal es la siguiente, de acuerdo con el nivel de gobierno:

#### **Federación**

- Contribuciones establecidas en el art 73, fracc XXIX del *CPEUM*.
- Las demás contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, conforme al art 73, fracc VII del *CPEUM*.
- Gravar las mercancías que importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional (art 131, *CPEUM*).

#### **Municipios**

- a) Contribuciones relativas a la propiedad inmobiliaria y derechos que se cobran por los servicios municipales, que en forma exclusiva establece el art 115, fracc IV, incs a) y c), de la Ley Fundamental.
- b) Los demás ingresos que la legislación estatal señale para beneficio de los ayuntamientos.

#### **Estados**

La Constitución no señala un campo específico de contribuciones, de ahí que resulta válido afirmar que, salvo lo que es competencia exclusiva de la Federación y los municipios, la legislatura de los estados puede gravar cualquier hecho o fenómeno económico.

#### **Ciudad de México**

Puede legislar en todas las materias, con excepción de las señaladas en forma exclusiva para la Federación; tiene las mismas limitaciones y prohibiciones que los estados.

### **1.3.3 Múltiple contribución por uno o varios titulares de la potestad fiscal, en el plano interno y en el internacional**

En relación con este asunto no existe en el art 73 constitucional, que señala la competencia legislativa del Congreso de la Unión, ninguna facultad para establecer

contribuciones (salvo la fracc XXIX de dicho artículo), con exclusión de la facultad correlativa de los estados miembros. El artículo citado tan sólo dispone en su fracc VII que el Congreso fijará las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto. Pero —repito— no indica que esa facultad de imposición, que por medio de actos legislativos se atribuye al Congreso, sea una facultad que explícitamente le corresponde con exclusión de la facultad de las legislaturas locales.

Así pues, la regla en el sistema federativo mexicano consiste en la concurrencia, la facultad simultánea, que tienen la Federación y los estados para imponer contribuciones y sobre esta regla se estructura el sistema contributivo del país; por un lado el gobierno federal y, por el otro, los estados de la República imponen con sus propios criterios las contribuciones que estiman necesarias.<sup>13</sup>

De igual manera, en el ámbito internacional, uno de los problemas de mayor importancia es el referente a la doble tributación, que se presenta cuando un mismo acto u operación celebrado entre sujetos pertenecientes a distintos países es gravado con dos o más tributos por las respectivas naciones de origen o residencia de los sujetos. Por ello, cabe citar lo siguiente: “La coexistencia entre las soberanías de los estados y el ejercicio de sus potestades fiscales dan lugar a distintas formas de coincidencia impositiva sobre un mismo objeto imponible o sujeto pasivo, lo que da lugar a un enfrentamiento entre dos o más sistemas impositivos. El efecto inmediato es el problema de la doble imposición internacional. A corto y mediano plazos pueden aparecer problemas tales como la elevación de los precios de los bienes o servicios en proporción directa a la doble imposición; barreras al comercio, a la inversión y al flujo de información tecnológica”.<sup>14</sup>

Tal situación, tanto en el ámbito interno como en el internacional, se busca resolver mediante la celebración de convenios de colaboración administrativa y tratados internacionales, respectivamente.

### **1.3.4 Sistema nacional de coordinación fiscal y colaboración administrativa entre la Federación y las entidades federativas**

La solución vigente al problema de la doble imposición se encuentra en la *Ley de Coordinación Fiscal*, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 27 de diciembre de 1978, que entró en vigor el 1 de enero de 1980; tiene como objetivos, conforme a lo establecido por el art I de dicho ordenamiento legal, lo siguiente:

- I. Coordinar el sistema fiscal de la Federación, con los estados, municipios y la CDMX;

<sup>13</sup> Alfonso Cortina Gutiérrez (1981), *Ciencia financiera y derecho tributario*, Colección de Estudios Jurídicos, vol I, México, Tribunal Fiscal de la Federación, pp 68-70.

<sup>14</sup> “Antecedentes, problemas y perspectivas de la doble imposición internacional”, estudio elaborado por la Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (1978), México, p 2.

- II. Establecer la participación que corresponda a las haciendas de dichas instituciones públicas en los ingresos federales;
- III. Distribuir entre esas haciendas las participaciones;
- IV. Fijar las reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, y
- V. Constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

Actualmente, todas las entidades federativas, mediante los convenios de coordinación respectivos, se han integrado al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal previsto en la ley de referencia.

Así mismo, se han celebrado convenios de colaboración administrativa entre la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP) y los estados, en cuanto a administración, recaudación, registro, fiscalización y liquidación de contribuciones a cambio de estímulos que la Federación da a las entidades. Este tema se analiza con mayor amplitud en la unidad 5 de este libro.

Como ejemplo de lo anteriormente expuesto se hace alusión al convenio de colaboración administrativa en materia fiscal federal, celebrado entre la SHCP y el Distrito Federal, hoy CdMx, publicado en el *Diario Oficial de la Federación (DOF)* el 16 de agosto de 2015.

### 1.3.5 Competencia de las autoridades administrativas y organismos autónomos en materia fiscal

#### Presunción de legalidad de los actos de autoridad

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

En materia fiscal, las autoridades administrativas fundamentales son las siguientes (véase figs 1.1 a 1.6):

#### 1. En el nivel federal

##### A. Secretaría de Hacienda y Crédito Público

- Subsecretaría de Hacienda y Crédito Público
- Subsecretaría de Ingresos
- Subsecretaría de Egresos
- Oficialía Mayor



- Procuraduría Fiscal de la Federación
- Tesorería de la Federación
- Unidades administrativas centrales
- Unidades administrativas regionales
- Órganos desconcentrados

### ***B. Servicio de Administración Tributaria (órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público)***

- Jefatura
- Unidades administrativas centrales
  - Administración General de Aduanas
  - Administración General de Servicios al Contribuyente
  - Administración General de Auditoría Fiscal Federal
  - Administración General de Auditoría de Comercio exterior
  - Administración General de Grandes Contribuyentes
  - Administración General Jurídica
  - Administración General de Recaudación
  - Administración General de Hidrocarburos
  - Administración General de Recursos y Servicios
  - Administración General de Comunicaciones y Tecnologías de la Información
  - Administración General de Evaluación
  - Administración General de Planeación
- Unidades administrativas desconcentradas
- Aduanas

### ***C. Organismos fiscales autónomos***

- Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)
- Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit)

### ***D. Procuraduría de Defensa del Contribuyente***

## **2. En el nivel de la Ciudad de México**

### ***A. Autoridades centrales***

### ***B. Secretaría de Finanzas***

- Subsecretaría de Planeación Financiera
- Subsecretaría de Egresos
- Tesorería del Distrito Federal, hoy CDMX
- Procuraduría Fiscal del Distrito Federal, hoy CDMX
- Dirección General de Informática
- Unidad de Inteligencia Financiera del Distrito Federal, hoy CDMX



- Dirección General de Administración
- Contraloría interna

### **C. Tesorería de la CDMX**

- Subtesorería de Política Fiscal
- Subtesorería de Administración Tributaria
  - Dirección de Registro
  - Dirección de Servicios al Contribuyente
  - Dirección de Ingresos
  - Dirección de Normatividad
  - Coordinaciones de operación regional tributaria y administraciones tributarias
  - Dirección de Modernización Tributaria
- Subtesorería de Fiscalización
  - Dirección de Programación y Control de Auditorías
  - Dirección de Auditorías Directas
  - Dirección de Revisiones Fiscales
  - Dirección Ejecutiva de Cobranza
    - a) Dirección de cobranza coactiva
    - b) Dirección de control de obligaciones y créditos
- Subtesorería de Catastro y Padrón Territorial

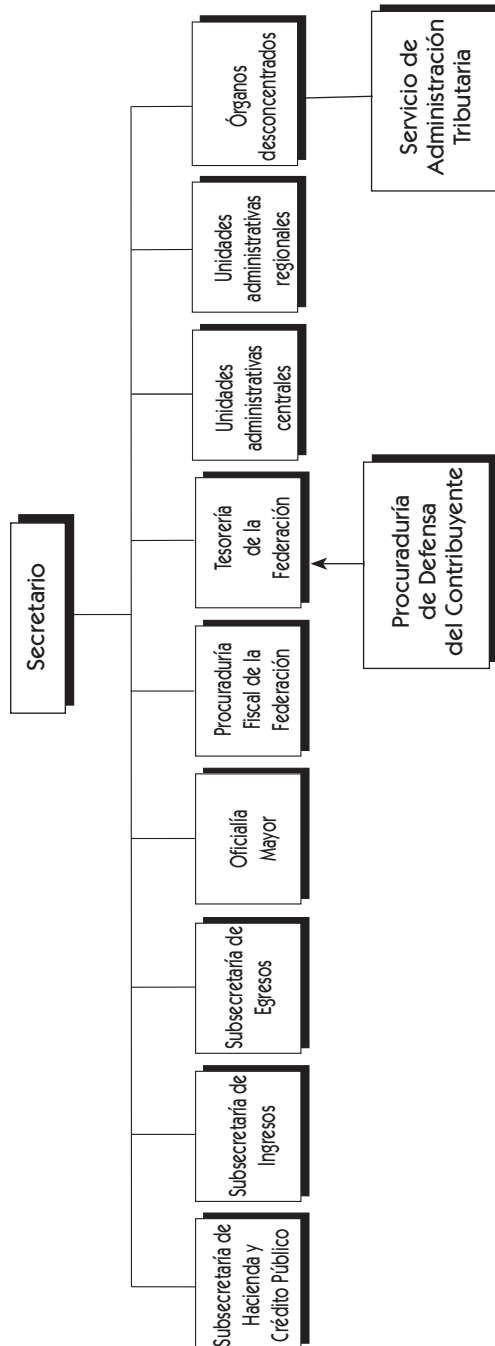
### **D. Procuraduría Fiscal de la Ciudad de México**

- Subprocuraduría de lo Contencioso
- Subprocuraduría de Legislación y Consulta
- Subprocuraduría de Asuntos Penales
- Subprocuraduría de Recursos Administrativos y Autorizaciones

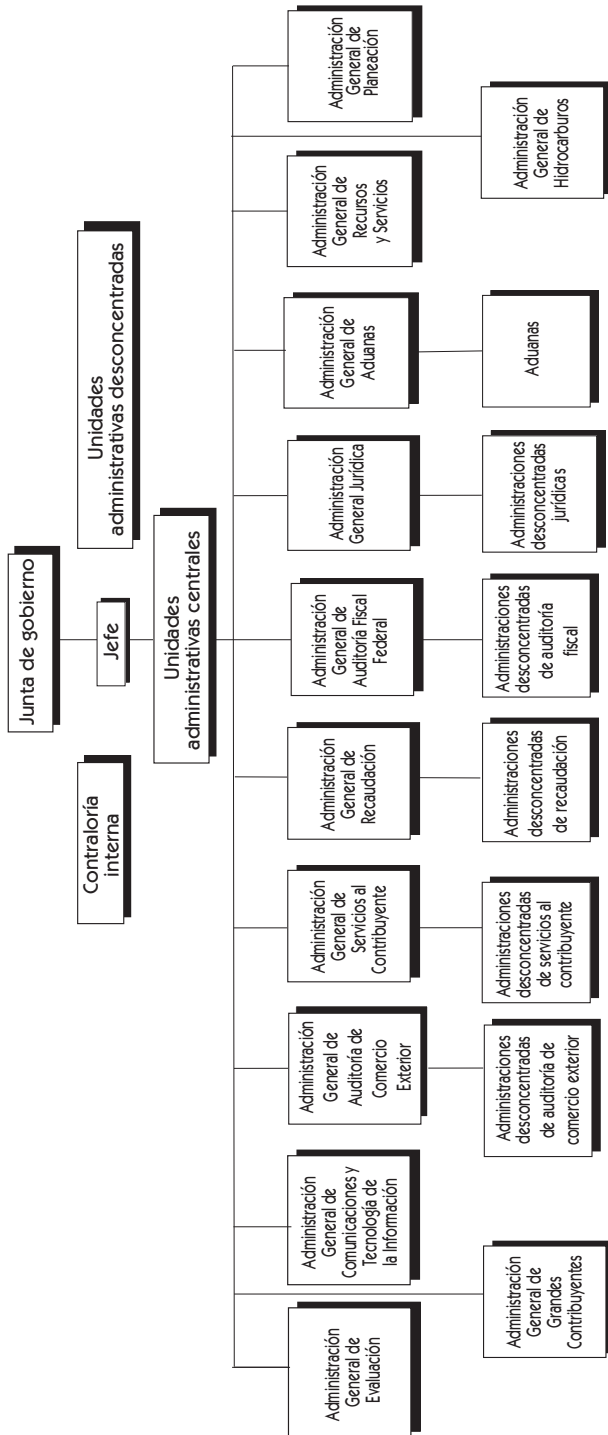
### **E. Sistema de Aguas de la Ciudad de México** (véanse figs 1.1 a 1.7)

## **1.4 Contribuyentes y otros obligados conforme a la Constitución**

En cuanto a los sujetos que deben pagar las contribuciones, ya hemos mencionado que la Ley Fundamental señala en el art 31, fracc IV, que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos de la Federación, de la CDMX o del estado y municipio donde residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes.



**FIGURA 1.1** Secretaría de Hacienda y Crédito Público



**FIGURA 1.2** Servicio de Administración Tributaria

Responsabilidad del SAT. Véanse pp 316--318.

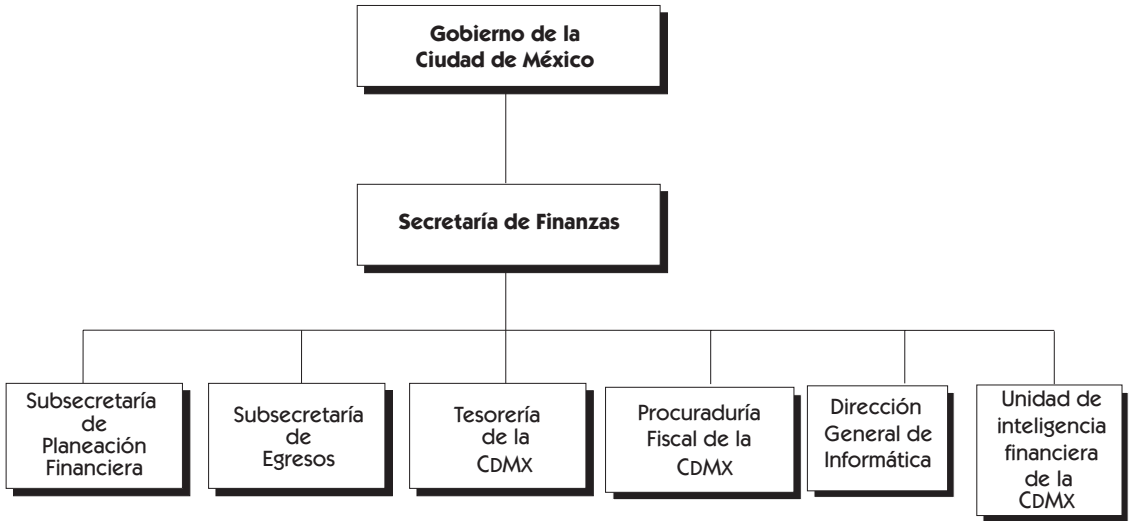


FIGURA 1.3

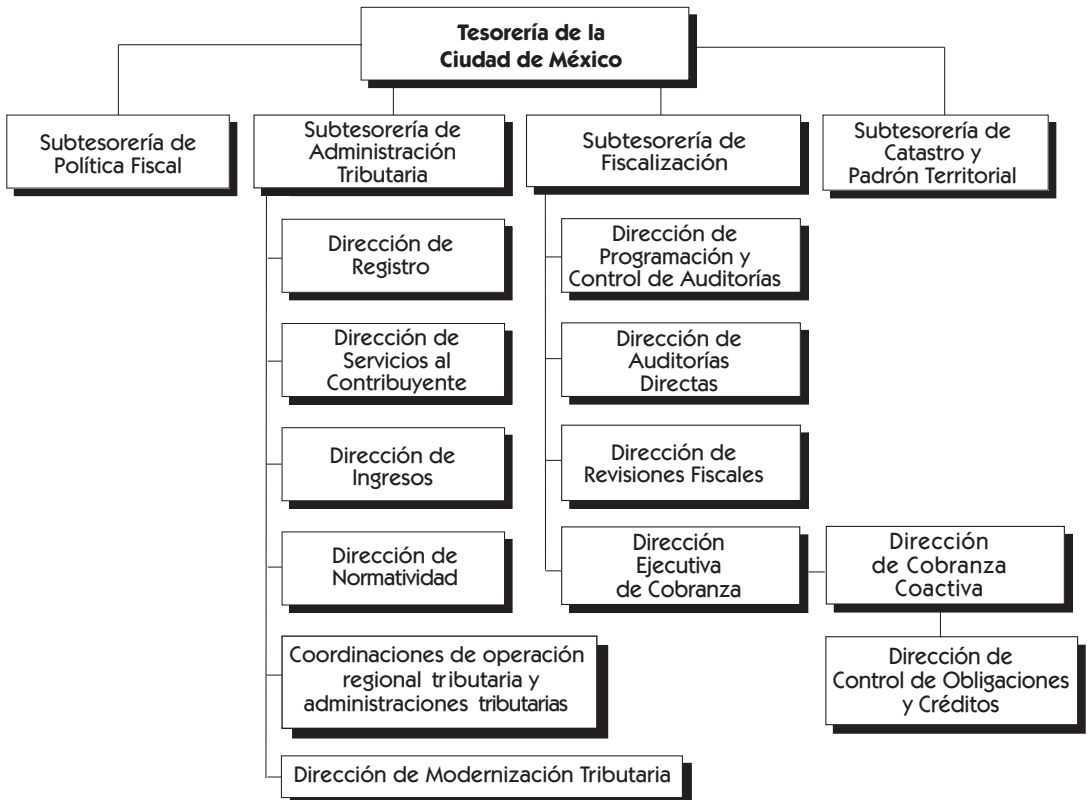


FIGURA 1.4

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

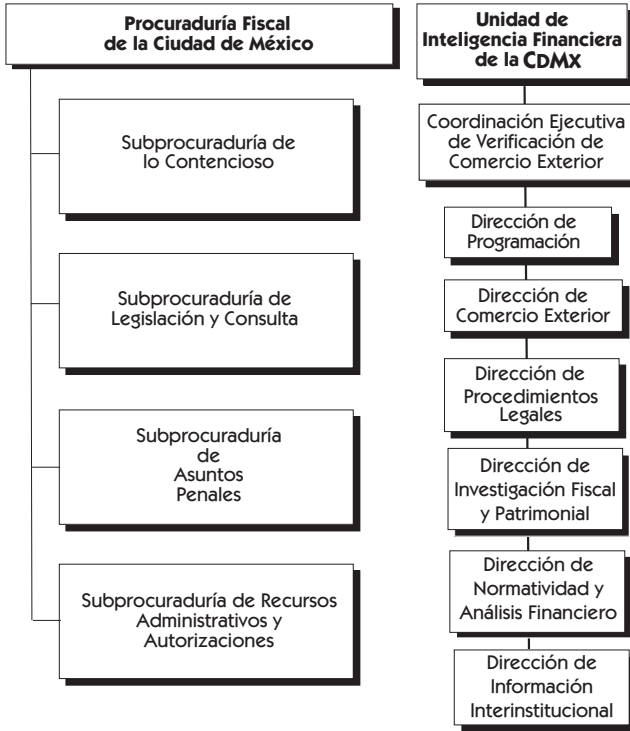


FIGURA 1.5

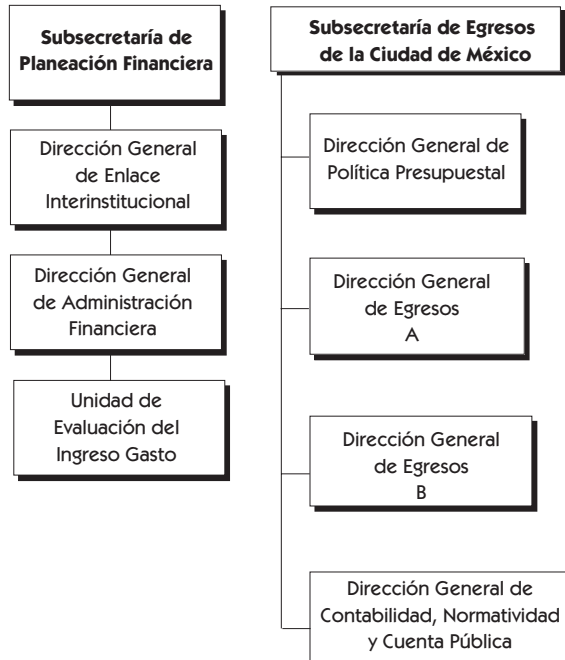


FIGURA 1.6

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

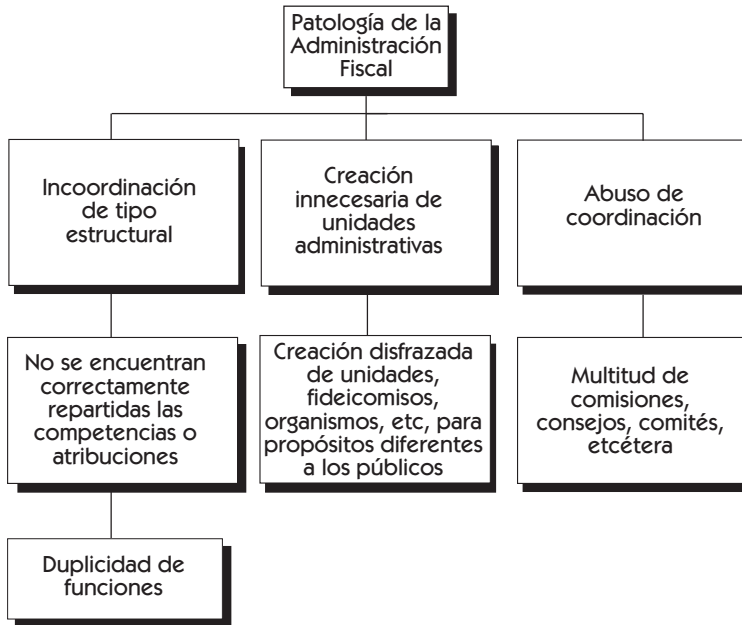


FIGURA 1.7

### 1.4.1 Criterios de vinculación entre los hechos causa de las contribuciones y los titulares de la potestad fiscal

En esta subsección debe hacerse referencia a la nacionalidad, la residencia y el lugar del hecho generador.

#### 1.4.1.1 Nacionalidad

Aquí es importante resaltar que no solamente los nacionales deben pagar contribuciones, sino también los extranjeros, a pesar de que se establezca como obligación de los mexicanos para contribuir al gasto público.

En cuanto a esta obligación, **Alfonso Cortina Gutiérrez** manifiesta: “Si mexicanos o extranjeros gozan de los derechos básicos del hombre, también deben estar colocados en el mismo nivel en cuanto a sus obligaciones públicas y entre ellas la del pago de impuestos”.

Es así como fácilmente se explica que la obligación de contribuir para los gastos gubernamentales que establece la fracc IV del art 31 es una obligación general, a pesar de que literalmente el texto constitucional se refiere a deberes de los mexicanos. Nunca se ha pretendido interpretar ese texto en el sentido de que los extranjeros están excluidos del pago del tributo.<sup>15</sup>

<sup>15</sup> **Alfonso Cortina Gutiérrez** (1997), *Curso de política de finanzas públicas de México*, México, Editorial Porrúa, p 26.

A su vez, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación señaló que las empresas extranjeras establecidas fuera del país son causantes por los ingresos obtenidos de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional. Dicha tesis pronuncia lo siguiente:

**Impuesto sobre la renta, las empresas extranjeras fuera del país son causantes por los ingresos obtenidos de riquezas situadas en el territorio nacional.** Debe considerarse que una empresa extranjera, establecida en el extranjero, es causante del impuesto sobre la renta conforme a lo mandado por el artículo 6o, fracción IV, de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* (vigente hasta el 31 de diciembre de 1964), cuando su ingreso gravable es derivado del tráfico mercantil de materias primas producidas en México y adquiridas en el país por un comisionista de la empresa extranjera, ya que, en tales casos, debe considerarse que la fuente de riqueza de que provienen los ingresos que modifican su patrimonio se halla ubicada en el territorio nacional.<sup>16</sup>

### 1.4.1.2 Residencia

En cuanto a este apartado, cabe señalar que la CDMX, el estado y el municipio que pueden gravar son los de la residencia de la persona. Dicho concepto se analiza en la unidad 5.

### 1.4.1.3 Lugar del hecho generador

En este apartado es válido aludir a la siguiente disposición legal: “**Es obligación del ciudadano de la República inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad, industria, profesión o trabajo de que subsista**” (art 36, fracc I, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos [CPEUM]*).

En el mismo orden de ideas es oportuno señalar que el **valor fiscal que figure en el catastro u oficina recaudadora es el que sirve para fijar el precio de la cosa expropiada** (art 27, fracc VI, *CPEUM*).

El art 27 constitucional, en su fracc VI, párr II, enuncia que las leyes de la Federación y de los estados en sus respectivas jurisdicciones determinarán los casos en que sea de utilidad pública la ocupación de la propiedad privada, y de acuerdo con dichas leyes, la autoridad administrativa hará la declaración correspondiente. El precio que se fijará como indemnización a la cosa expropiada se basará en la cantidad que como valor fiscal de ella figure en las oficinas catastrales o recaudadoras, ya sea que este valor haya sido manifestado por el propietario o simplemente aceptado por él de un modo tácito, por haber pagado sus contribuciones con esta base. El exceso del valor o demérito que haya tenido la propiedad particular por las mejoras o deterioros ocurridos con posterioridad a la fecha de la asignación del

<sup>16</sup> Tesis aislada 239318, 7a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 4, tercera parte, p 143.

valor fiscal será lo único que deberá quedar sujeto a juicio pericial y a resolución judicial. Esto mismo se observará cuando se trate de objetos cuyo valor no esté fijado en las oficinas rentísticas. Al respecto se estima que es más justo que se pague el valor comercial, tal y como lo señala la *Ley de Expropiación*.

El hecho generador se puede realizar en la CDMX, en las otras entidades federativas o en los municipios, con efectos locales o federales.

***Nadie puede ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento (art 5o, párr 3o, CPEUM).***

La anterior disposición constitucional, en cuanto a que nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, salvo el trabajo impuesto como pena por la autoridad judicial, está vinculada con lo tributario respecto a la figura jurídica del retenedor, considerada por el vigente *Código Fiscal de la Federación (CFF)* como responsable solidario. Este código, en su art 26, fracc I, determina lo siguiente:

***Artículo 26. Son responsables solidarios con los contribuyentes:***

- I. *Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.*

La figura jurídica de la solidaridad, al adoptarse y ampliarse por el derecho tributario, ha tenido por objeto tratar de obligar a mayor número de personas a vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales correspondientes a terceros, con los cuales tienen nexos contractuales y, por otra parte, a auxiliarse de los particulares que se ven obligados a realizar operaciones con terceros, personas que se convierten en auxiliares de la administración pública y que se encargan de la vigilancia, retención y, en su caso, el pago de la deuda tributaria.

Ahora bien, si hoy ya no es materia de discusión que el Estado tenga encomendada la satisfacción de las necesidades que demanda la población y que para lograr esa tarea requiere disponer de recursos económicos por medio de impuestos y demás clase de tributos legalmente establecidos, se cuestiona por qué un tercero con determinadas obligaciones secundarias —extraño al surgimiento de un crédito fiscal y que si bien no es responsable por deuda propia, pues en principio no debe impuestos— pueda acabarlos incluso pagando por hechos de terceros.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sustentado el criterio siguiente:

Facultad implícita en la fracción IV del artículo 31 constitucional, que al conceder atribuciones al Estado para establecer contribuciones, no consagra una relación jurídica simple, en la que el gobernado tenga sólo la obligación de pagar tributo y el Estado, el derecho correlativo de cobrarlo, sino que constituye uno de los basamentos del complejo derecho, obligaciones y atribuciones que forman el contenido del derecho



tributario, entre las que se hallan las de controlar el tributo mediante la imposición de obligaciones a terceros.<sup>17</sup>

## 1.5 Poderes públicos y sus atribuciones en materia de contribuciones

En primer lugar se hará referencia a las facultades del Congreso de la Unión, máximo órgano legislativo.

### 1.5.1 Congreso de la Unión y formación de las leyes de contribuciones

La Carta Magna, en su art 73, fracc VII, otorga la potestad tributaria al Congreso de la Unión para imponer contribuciones. Al respecto, en su libro *Estudios fiscales y administrativos 1964-1981* (pp 34 y 35), don **Miguel Valdés Villarreal** dice:

La potestad de establecer contribuciones se confiere en virtud de la soberanía, como una de sus derivaciones, con el carácter de instrumento para cuidar y robustecer la misma soberanía como realidad histórica, frente a otros estados y entre los propios habitantes del país.

Con la soberanía, la potestad comparte de cierto modo las características de poder supremo, en lo económico, inalienable, en cuanto no se puede comprometer, dar en garantía, transigir o arrendar a la manera de los negocios privados, y solamente limitado en su eficacia por la reciedumbre de la vivencia democrática y de la posibilidad de la aplicación razonable de la ley, y en su legitimidad por las garantías individuales y por la forma de gobierno de equilibrio y coordinación de los poderes de la Unión y de funciones o competencias de la autoridad.

La contribución es una aportación de bienes de los particulares para los fines públicos, es decir, para los fines de la sociedad, organizada en gobierno, en que conviven.

Cabe la propiedad del término *contribución*, en vez de tributo, que nos trae a la memoria la arbitrariedad o derrota, o el *impuesto*, que destaca únicamente el perfil de su obligatoriedad y porque desde la Constitución de Apatzingán se consignan en los más destacados documentos legislativos nacionales.

Por ser contribución está resguardada por los derechos humanos y sus garantías para que un poder máximo del Estado se atempere, se haga razonable, en virtud del fin supremo del derecho y de la Constitución, que es la convivencia ordenada de los ciudadanos conforme a los principios de justicia.

El estudio de las contribuciones resalta, a veces, su origen en la potestad en otras, que preocupan como exacciones y se insiste en las limitaciones que ese poder tiene en la Carta Magna bajo el aspecto de los derechos fundamentales. Pero es la misma cosa en doble proyección, las dos caras de una moneda, por lo que el doble enfoque es el apropiado. A la autoridad corresponde la potestad; al particular, los derechos fundamentales y sus garantías.

<sup>17</sup> *Semanario Judicial de la Federación*, 7a época, vol VI, séptima parte, pp 144 y 145.

En relación con las iniciativas de ley de contribuciones, éstas tienen que discutirse primero en la Cámara de Diputados.

### La causa de su grandeza

El error más grave a que nos ha inducido, pero que es la clave de la política destructora de Hispanoamérica, es atribuir la causa de la grandeza de los Estados Unidos a la Constitución Política. Ésta fue una sabia transacción para obtener la aquiescencia de las antiguas colonias inglesas, para entrar en una federación, indispensable a fin de tomar la unidad nacional. La grandeza de ese pueblo es principal y básicamente económica, no política, y sus causas son también económicas.

La enorme extensión de tierras fértiles, atravesadas por numerosos ríos, fue una de las cosas que atrajeron abundante inmigración al país, en una época en que Europa estaba devastada por las guerras napoleónicas, pero no habría sido bastante para ello, sino que concurrieron a ese resultado el empeño de los tribunales en dar seguridad al título de propiedad y, en un principio, durante todo el periodo de formación de la nueva nación, la ausencia casi total de las contribuciones. La seguridad del título daba confianza en el goce de los productos del trabajo, sin las limitaciones y zozobras que infunden las leyes fiscales.

Basta lo dicho para comprender por qué aflúan los colonos europeos a los Estados Unidos y se adherían legalmente a su nueva patria y porqué esos colonos venían tan escasamente a México. En México, la inquietud revolucionaria y las leyes hacen inseguro el título de propiedad, y el fisco, persiguiendo al productor, disminuye los alicientes para la inmigración y los móviles de trabajo.<sup>18</sup>

La atribución del Congreso para imponer contribuciones es amplia; no obstante, la Constitución señala como facultades exclusivas de la Federación las relativas a contribuciones especiales y a comercio exterior.

El art 73 constitucional, fracc XXIX-A, faculta al Congreso de la Unión para establecer las contribuciones siguientes:

- a) Sobre el comercio exterior;
- b) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrs IV y V del art 27;
- c) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
- d) Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación, y

<sup>18</sup> **Toribio Esquivel Obregón** (1984), *Apuntes para la historia del derecho en México*, t II, México, Editorial Porrúa, pp 150 y 151.

## e) Especiales sobre:

- Energía eléctrica;
- Producción y consumo de tabacos labrados;
- Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
- Cerillos y fósforos;
- Aguamiel y productos de su fermentación;
- Explotación forestal, y
- Producción y consumo de cerveza.

El artículo en cuestión agrega, en la fracción mencionada, que las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal determine y que las legislaturas locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios, en sus ingresos por concepto del impuesto sobre la energía eléctrica.

Además, el art 131, el cual determina que es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como reglamentar en todo tiempo y aun prohibir, por motivos de seguridad o de policía, la circulación en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia.

Como lo afirman **Ernesto Flores Zavala** y **Felipe Tena Ramírez**, teniendo en cuenta los antecedentes del precepto en cuestión, habría que llegar a la conclusión de que así como los estados tienen prohibido establecer ese tipo de gravámenes (art 117), también lo tiene prohibido la Federación pero, conforme al texto actual de dicho precepto, es lógico y jurídico colegir que en la imposición de las contribuciones federales la Federación puede emplear como medios de recaudación aquellos que están vedados a los estados y a la CDMX.

A su vez, **Felipe Tena Ramírez** expone:

¿Fue ésta realmente la intención del legislador de 96? Hemos visto que con anterioridad a esa fecha, la ofensiva contra las alcabalas incluía por igual a la Federación y a los estados. Más todavía, los inmediatos antecedentes de la reforma de 96 hacen suponer la misma intención, ya que en el dictamen de la Comisión se habló de vetar que alguna vez puedan ser restablecidas las aduanas interiores en alguna población de la República. Fue, pues, en el momento de concretarse el pensamiento en la ley positiva, cuando surgió entre ambos la inadecuación.

Las palabras adicionales del 131 y la omisión de la prohibición, expresamente las alcabalas en toda la República, introdujeron a la confusión; ella se explica si se tiene en cuenta que a menudo se rompe la unidad de un pensamiento cuando intervienen en la redacción diversos autores; la idea central de abolir totalmente las alcabalas impidió fijarse en que la redacción podría prestarse a distintas interpretaciones...

La incongruencia entre el fondo y la forma, entre el espíritu y la letra de la reforma, deberá decidirse a favor del fondo, sobre todo si se tiene en cuenta que la letra de la reforma no dice lo contrario de los antecedentes, sino que simplemente se abstuvo el reformador de 96 de expresar terminantemente que la prohibición de las alca-

balas regía para toda la República y para todas las autoridades, como hicieran la Constitución de 57 y la reforma de 86.<sup>19</sup>

Consideramos que, como concluye **Felipe Tena Ramírez**, llegado el momento de una revisión a la Constitución, éste es uno de los puntos que merece tenerse en cuenta, para que el texto constitucional coincida con el pensamiento y el sentir del legislador.

**La formulación de las leyes o los decretos que versen sobre contribuciones o impuestos deben discutirse primero en la Cámara de Diputados (art 72, ap h).** Esta excepción para la formulación y discusión de los proyectos de leyes relativas a las contribuciones que prevé el art 72, ap h) de la Constitución, se justifica en virtud de que la Cámara de Diputados, dentro del sistema de bicameralismo adoptado por nuestra Constitución, representa los intereses populares, a diferencia de la Cámara de Senadores que, a su vez, es representativa de los estados.

Cabe decir que para impedir o frenar a una auténtica y enérgica representación popular, la Carta Magna sólo da intervención a la Cámara de Senadores en segundo lugar como cámara revisora, debido a que es necesario acordarse de que, en el viejo sistema romano, el *senador* es una palabra... que tiene el mismo origen que *senectud* y requiere mayor reflexión y reposo, meditación y prudencia, como decía el dictamen de la Segunda Comisión del Congreso Constituyente promulgada en 1916-1917.<sup>20</sup>

### 1.5.2 Senado de la República y aprobación de los tratados relacionados con contribuciones

El art 133 de la Ley Fundamental dispone que la Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión. Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de las entidades federativas.

En este renglón debe destacarse el principio básico que rige la observancia de los tratados internacionales, enunciado en el art 26 de la Convención de Viena acerca del derecho de los tratados, que señala:

**Artículo 26.** *Acta sunt servanda: todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.*

---

<sup>19</sup> **Felipe Tena Ramírez** (1967), *Derecho constitucional mexicano*, México, Editorial Porrúa, pp 356 y 357.

<sup>20</sup> **Daniel Moreno** (1984), *Derecho constitucional mexicano*, México, Pax, p 443.

En principio, la observancia de los tratados no se verá obstaculizada por el hecho de que existan normas de derecho interno contrarias a ellas. Los estados no pueden invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un tratado. De forma literal, el art 27 de la Convención de Viena concerniente a esta materia dispone:

**Artículo 27.** *El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.*

Únicamente podrá pedirse la nulidad relativa de un tratado si éste se opone a normas fundamentales de derecho interno, cuando las violaciones sean manifiestas y evidentes.

En lo que respecta al art 46, éste establece disposiciones de derecho interno convenientes a la competencia para celebrar tratados, a saber:

1. El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados, no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno, y
2. Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.

Al respecto, cabe recordar lo que manifiesta **Bettinger Barrios**:

La materia fiscal, en su necesidad de ampliar sus funciones, así como con el fin de dotar a las autoridades hacendarias de elementos que les permitan configurar el ingreso universal de los contribuyentes, residentes, dentro de su circunscripción territorial, ha venido apoyándose en instrumentos jurídicos de carácter internacional que les permitan ejercer más allá de las fronteras un control que derive en posibles actos de fiscalización.<sup>21</sup>

Esta prolongación del poder tributario, que rebasa las fronteras de un Estado, puede ocasionar que, por un mismo supuesto, un contribuyente esté sujeto simultáneamente a dos potestades impositivas emanadas de dos soberanías diferentes, las cuales generen dos obligaciones fiscales que graven el mismo hecho impositivo y que, en consecuencia, pague dos veces por causa de esa situación particular, lo que constituye una evidente injusticia. Para no cometer actos de tal naturaleza, los cuales van contra los principios que sustentan la ciencia financiera, los países se

<sup>21</sup> **Herbert Bettinger Barrios** (1997), *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, México, ISEF, p 53.

ven compelidos a celebrar convenios impositivos entre sí, que tienen por objeto evitar la doble tributación. Estos convenios implican un acuerdo contractual entre dos Estados, que limitan parte de su soberanía, con el fin de hacer atractivo a los inversionistas realizar negocios en ellos.

Al respecto, los países firmantes deben considerar las siguientes disposiciones legales:

- La ley sobre la celebración de tratados.
- El decreto de promulgación de la Convención de Viena.
- La normatividad internacional para la interpretación de los convenios acerca de la doble tributación celebrados por México.

Además, deben ponderarse los aspectos siguientes:

- Los sujetos, el objeto, la base impositiva y la tasa en los tratados tributarios.
- La neutralidad fiscal por medio de los tratados para evitar la doble tributación.
- La estructura de los tratados tributarios.
- Los principios rectores de los modelos tributarios.

### ***Facultad exclusiva de la Cámara de Senadores de ratificar los nombramientos de empleados superiores de Hacienda***

Entre las facultades exclusivas del Senado se encuentra la de ratificar los nombramientos de empleados superiores de Hacienda realizados por el presidente de la República, la cual está contemplada en la fracc II del art 76 de la Constitución.

Esta facultad debe destacarse, pues se estima que sirve para frenar la potestad de nombramiento del Ejecutivo Federal, por considerarse que, debido a las importantes funciones que manejan los altos empleados de Hacienda, se pudieran afectar los altos intereses de la República. Se pretende con este precepto alejar el espíritu del favoritismo que pudiera dominar al presidente de la República.<sup>22</sup>

La circunstancia de que el numeral de cuenta —en la parte que se comenta— use el concepto *ratificación* y no el término *aprobación* no implica que ante la decisión del Senado de negarse a ratificar un nombramiento la consecuencia sea que la designación de un funcionario de Hacienda de alta investidura quede firme, sino que el efecto de la no ratificación será que el nombramiento respectivo ya no pueda subsistir.

---

<sup>22</sup> Eduardo Ruiz (1983), *Curso de derecho constitucional y administrativo*, t II, p 152, citado por Ignacio Burgoa, *Las garantías individuales*, México, Editorial Porrúa, p 660.

### 1.5.3 Cámara de Diputados y aprobación del presupuesto de egresos

#### 1.5.3.1 Examen, discusión y aprobación del presupuesto de egresos

Es una facultad exclusiva de la Cámara de Diputados la de examinar, discutir y aprobar anualmente los egresos de la Federación, lo cual tiene su fundamento en el art 74, fracc IV, de la Constitución general de la República.

Respecto a lo anterior, **Felipe Tena Ramírez** afirma:

Al distribuir entre las dos cámaras, por la implantación del bicameralismo en 1874, algunas de las facultades que antes pertenecían a la cámara única, tocó a la de diputados la facultad exclusiva de aprobar el presupuesto anual de gastos.

Censurando el sistema, **Rabasa** decía:

Este exclusivismo de la cámara, inquieta y propensa a la discusión fogosa y a la resolución apasionada en materia que exige reposo y estudio de detalles, no se encuentra en la Constitución de ninguna de las naciones importantes del continente... Ignoramos de dónde fue a tomar el legislador mexicano inspiración para este precepto, que es, por otra parte, de una inconsecuencia que raya a contradicción. No se aviene con la fracción XI del artículo 72, porque el presupuesto de egresos crea y suprime empleos, señala sus dotaciones y las aumenta o disminuye muchas veces, ya que la fracción señala las atribuciones al congreso general; de modo que pudiera sostenerse que en el presupuesto anual no puede hacerse modificación con respecto a empleos, lo que sería extravagante, o que todo lo que con relación a ellos contenga debe pasar a la revisión del Senado, lo que sería infringir la fracción VI del inciso a) que es terminante. La otra consecuencia, si no es legal, es científica, imponer al Senado la responsabilidad de decretar los impuestos necesarios para cubrir gastos, en cuya adopción no tiene injerencia; lo que vale a tomar parte en la acción legislativa que más lastima a los pueblos, sin tenerla en la que más pueda aliviarlos: dar su aquiescencia al gasto sin poder hablar de economía.

El Constituyente de Querétaro confirmó el sistema censurado por **Rabasa**, pues, según la primera parte de la fracción IV del artículo 74, es facultad exclusiva de la Cámara de Diputados aprobar el presupuesto anual de gastos, lo cual fue reiterado por la reforma constituyente de 1977, en lo que ahora es el primer párrafo de la citada fracción IV del artículo 74.<sup>25</sup>

Pensamos que es válida la crítica hecha por **Rabasa** a la Constitución de 1857 y que, asimismo, está vigente respecto a la Constitución de 1917, sobre todo porque no es correcto ni congruente dar participación a la Cámara de Senadores —como lo apunta el abogado en cuestión— únicamente en la responsabilidad de decretar impuestos necesarios para cubrir gastos, pero vedándole el derecho de intervenir en el presupuesto de egresos y en el señalamiento de los objetivos concretos de éste. Dicho de otra forma, se da participación a medias a ese cuerpo cole-

<sup>25</sup> **Felipe Tena Ramírez**, ob cit, pp 324 y 325.



giado, ya que puede intervenir en cuanto a los ingresos de la Federación, pero nunca en lo que toca al gasto público respectivo.

La preocupación del pueblo mexicano en este renglón no se constriñe a que lo que gaste el gobierno en sus diversos programas se invierta bien, sino además a que los planes y objetivos que se buscan sean acordes a las carencias y necesidades nacionales y que se ponga un auténtico alto a algunos funcionarios deshonestos, que distraen el tesoro público para fines de intereses no institucionales.

En cuanto al principio de anualidad y los demás que rigen el presupuesto, éstos se estudian en el apartado 1.6.

### **1.5.3.2 Revisión de la cuenta pública anual**

Conforme al art 74, fraccs II y VI, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, también son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados las de coordinar y evaluar, sin perjuicio de su autonomía técnica y de gestión, el desempeño de las funciones de la Auditoría Superior de la Federación, en los términos que disponga la ley, y revisar la cuenta pública del año anterior, con el objeto de evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas.

#### **Auditoría Superior de la Federación. Discrepancias**

La revisión de la cuenta pública la realizará la Cámara de Diputados mediante la Auditoría Superior de la Federación. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, con relación a los conceptos y las partidas respectivas, o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley.

#### **Recomendaciones para la mejora en el desempeño**

En el caso de la revisión sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas, dicha autoridad sólo podrá emitir las recomendaciones para la mejora en el desempeño de los mismos, en los términos de la ley.

#### **Conclusión de la revisión de la cuenta pública**

La cámara concluirá la revisión de la cuenta pública a más tardar el 31 de octubre del año siguiente al de su presentación, con base en el análisis de su contenido y en las conclusiones técnicas del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior, a que se refiere el art 79 de la Constitución, sin menoscabo de que el trámite de las observaciones, recomendaciones y acciones promovidas por



la Auditoría Superior de la Federación seguirá su curso en términos de lo dispuesto en dicho artículo.

La Cámara de Diputados evaluará el desempeño de la Auditoría Superior de la Federación y al efecto le podrá requerir que le informe sobre la evolución de sus trabajos de fiscalización.

### **1.5.3.3 La Auditoría Superior de la Federación y sus facultades revisoras**

#### **Naturaleza jurídica**

De conformidad con el art 79 constitucional, la Auditoría Superior de la Federación, de la Cámara de Diputados, tendrá autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones.

#### **Principios que rigen la función de fiscalización**

- Legalidad
- Definitividad
- Imparcialidad
- Confiabilidad

#### **Proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente**

Por reformas a la Constitución en 2015, la Auditoría Superior de la Federación podrá iniciar el proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente, sin perjuicio de que las observaciones o recomendaciones que, en su caso, realice, deberán referirse a la información definitiva presentada en la cuenta pública.

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

#### **Objetivos de la Auditoría Superior de la Federación**

De conformidad con el art 79 del título tercero, cap II, secc V, “De la Fiscalización Superior de la Federación”, de la Carta Magna, la Auditoría Superior de la Federación tiene como objetivos principales:

- I. *Fiscalizar los ingresos y egresos, el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como realizar auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales.*

*También fiscalizará directamente los recursos federales que administren o ejerzan las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la*

CDMX. En los términos que establezca la ley fiscalizará, en coordinación con las entidades locales de fiscalización o de manera directa, las participaciones federales.

En el caso de los estados y los municipios cuyos empréstitos cuenten con la garantía de la Federación, fiscalizará el destino y ejercicio de los recursos correspondientes que hayan realizado los gobiernos locales. Asimismo, fiscalizará los recursos federales que se destinen y se ejerzan por cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, y los transferidos a fideicomisos, fondos y mandatos, públicos y privados, o cualquier otra figura jurídica, de conformidad con los procedimientos establecidos en las leyes y sin perjuicio de la competencia de otras autoridades y de los derechos de los usuarios del sistema financiero.

La Auditoría Superior de la Federación podrá solicitar y revisar, de manera casuística y concreta, información de ejercicios anteriores al de la cuenta pública en revisión, sin que por este motivo se entienda —para todos los efectos legales— abierta nuevamente la cuenta pública del ejercicio al que pertenece la información solicitada, exclusivamente cuando el programa, el proyecto o la erogación contenido en el presupuesto en revisión abarque para su ejecución y pago diversos ejercicios fiscales o se trate de revisiones sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas federales. Las observaciones y recomendaciones que, respectivamente, la Auditoría Superior de la Federación emita, sólo podrán referirse al ejercicio de los recursos públicos de la cuenta pública en revisión.

Sin perjuicio de lo previsto en el párrafo anterior, en las situaciones que determine la ley, por causa de denuncias, la Auditoría Superior de la Federación, previa autorización de su titular, podrá revisar durante el ejercicio fiscal en curso a las entidades fiscalizadas, así como también lo respectivo a los ejercicios anteriores. Las entidades fiscalizadas proporcionarán la información que se solicite para la revisión, en los plazos y términos señalados por la ley y en caso de incumplimiento serán aplicables las sanciones previstas en la misma. La Auditoría Superior de la Federación rendirá un informe específico a la Cámara de Diputados y, en su caso, promoverá las acciones que correspondan ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción o las autoridades competentes;

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

Para tal efecto, de manera previa a la presentación del Informe General Ejecutivo y de los informes individuales de auditoría se dará a conocer a las entidades fiscalizadas la parte que les corresponda de los resultados de su revisión, a efecto de que éstas presenten las justificaciones y aclaraciones que correspondan, las cuales deberán ser valoradas por la Auditoría Superior de la Federación para la elaboración de los informes individuales de auditoría.

El titular de la Auditoría Superior de la Federación enviará a las entidades fiscalizadas los informes individuales de auditoría que les correspondan, a más tardar en

los diez días hábiles posteriores a que haya sido entregado el respectivo informe individual de auditoría a la Cámara de Diputados, mismo que contendrá recomendaciones y acciones para que, en un plazo de hasta treinta días hábiles, presenten la información y hagan las consideraciones que estimen pertinentes; en caso de no hacerlo, serán acreedoras a las sanciones establecidas en la ley. Lo anterior no aplicará a las promociones de responsabilidades ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, las cuales se sujetarán a los procedimientos y términos que establezca la ley.

La Auditoría Superior de la Federación deberá pronunciarse en un plazo de ciento veinte días hábiles sobre las respuestas emitidas por las entidades fiscalizadas, en caso de no hacerlo, se tendrán por atendidas las recomendaciones y acciones promovidas.

En el caso de las recomendaciones, las entidades fiscalizadas deberán precisar ante la Auditoría Superior de la Federación las mejoras realizadas, las acciones emprendidas o, en su caso, justificar su improcedencia.

La Auditoría Superior de la Federación deberá entregar a la Cámara de Diputados, el día 1 de los meses de mayo y noviembre de cada año, un informe sobre la situación que guardan las observaciones, recomendaciones y acciones promovidas, correspondientes a cada uno de los informes individuales de auditoría que haya presentado en los términos de esta fracción. En dicho informe, el cual tendrá carácter público, la auditoría incluirá los montos efectivamente resarcidos a la hacienda pública federal o al patrimonio de los entes públicos federales, como consecuencia de sus acciones de fiscalización, las denuncias penales presentadas y los procedimientos iniciados ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

La Auditoría Superior de la Federación deberá guardar reserva de sus actuaciones y observaciones hasta que rinda los informes individuales de auditoría y el Informe General Ejecutivo a la Cámara de Diputados a que se refiere esta fracción; la ley establecerá las sanciones aplicables a quienes infrinjan esta disposición;

- III. Investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo, custodia y aplicación de fondos y recursos federales, y efectuar visitas domiciliarias, únicamente para exigir la exhibición de libros, papeles o archivos indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes y a las formalidades establecidas para los cateos, y
- IV. Derivado de sus investigaciones, promover las responsabilidades que sean procedentes ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción, para la imposición de las sanciones que correspondan a los servidores públicos federales y, en el caso del párrafo segundo de la fracción I de este artículo, a los servidores públicos de las entidades federativas, de los municipios, de la Ciudad de México y de sus demarcaciones territoriales, y a los particulares.

La Cámara de Diputados designará al titular de la Auditoría Superior de la Federación por el voto de las dos terceras partes de sus miembros presentes. La ley determinará el procedimiento para su designación. Dicho titular durará en su encargo ocho años y podrá ser nombrado nuevamente por una sola vez. Podrá ser removido, exclusivamente, por las causas graves que la ley señale, con la misma votación requerida para su nombramiento, o por las causas y conforme a los procedimientos previstos en el Título Cuarto de la Constitución.

Para ser titular de la Auditoría Superior de la Federación se requiere cumplir, además de los requisitos establecidos en las fracciones I, II, IV, V y VI del artículo

*95 de la Constitución, los que señale la ley. Durante el ejercicio de su encargo no podrá formar parte de ningún partido político, ni desempeñar otro empleo, cargo o comisión, salvo los no remunerados en asociaciones científicas, docentes, artísticas o de beneficencia.*

*Los poderes de la Unión, las entidades federativas y las demás entidades fiscalizadas facilitarán los auxilios que requiera la Auditoría Superior de la Federación para el ejercicio de sus funciones y, en caso de no hacerlo, se harán acreedores a las sanciones que establezca la ley. Asimismo, los servidores públicos federales y locales, así como cualquier entidad, persona física o moral, pública o privada, fideicomiso, mandato o fondo, o cualquier otra figura jurídica, que reciban o ejerzan recursos públicos federales, deberán proporcionar la información y documentación que solicite la Auditoría Superior de la Federación, de conformidad con los procedimientos establecidos en las leyes y sin perjuicio de la competencia de otras autoridades y de los derechos de los usuarios del sistema financiero. En caso de no proporcionar la información, los responsables serán sancionados en los términos que establezca la ley.*

## **Regulación de la Auditoría Superior de la Federación**

De conformidad con el art 73 constitucional, fracc XXIV, es facultad del Congreso expedir las leyes que regulen la organización y facultades de la Auditoría Superior de la Federación y las demás que normen la gestión, control y evaluación de los poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como para expedir la ley general que establezca las bases de coordinación del Sistema Nacional Anticorrupción.

## **Sistema Nacional Anticorrupción**

El art 113 constitucional señala que el Sistema Nacional Anticorrupción es la instancia de coordinación entre las autoridades de todos los órdenes de gobierno competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción, así como en la fiscalización y control de recursos públicos.

Para el cumplimiento de su objeto se sujetará a las siguientes bases mínimas:

- I. *El sistema contará con un comité coordinador que estará integrado por los titulares de la Auditoría Superior de la Federación; de la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción; de la secretaría del Ejecutivo Federal, responsable del control interno; por el presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; el presidente del organismo garante que establece el artículo 6o de la Constitución; así como por un representante del Consejo de la Judicatura Federal y otro del Comité de Participación Ciudadana;*
- II. *El Comité de Participación Ciudadana del sistema deberá integrarse por cinco ciudadanos que hayan destacado por su contribución a la transparencia, la rendición de cuentas o el combate a la corrupción y serán designados en los términos que establezca la ley, y*
- III. *Corresponderá al comité coordinador del sistema, en los términos que determine la ley:*

- a) *El establecimiento de mecanismos de coordinación con los sistemas locales.*
- b) *El diseño y promoción de políticas integrales en materia de fiscalización y control de recursos públicos, de prevención, control y disuasión de faltas administrativas y hechos de corrupción, en especial, sobre las causas que los generan.*
- c) *La determinación de los mecanismos de suministro, intercambio, sistematización y actualización de la información que sobre estas materias generen las instituciones competentes de los órdenes de gobierno.*
- d) *El establecimiento de bases y principios para la efectiva coordinación de las autoridades de los órdenes de gobierno en materia de fiscalización y control de los recursos públicos.*
- e) *La elaboración de un informe anual que contenga los avances y resultados del ejercicio de sus funciones y de la aplicación de políticas y programas en la materia.*

### **Fortalecimiento institucional para la prevención de faltas administrativas y hechos de corrupción**

Derivado del informe realizado por el comité coordinador del Sistema Nacional Anticorrupción, podrá emitir recomendaciones no vinculantes a las autoridades, con el objeto de que adopten medidas dirigidas al fortalecimiento institucional para la prevención de faltas administrativas y hechos de corrupción, así como al mejoramiento de su desempeño y del control interno. Las autoridades destinatarias de las recomendaciones informarán al comité sobre la atención que brinden a las mismas.

### **Sistemas locales anticorrupción**

Las entidades federativas establecerán sistemas locales anticorrupción con el objeto de coordinar a las autoridades locales competentes en la prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción.

#### **1.5.4 Ejecutivo Federal e iniciativas de ley, decretos, reglamentos y las circulares en materia fiscal**

En lo concerniente a este apartado, cabe destacar las facultades que la Constitución otorga al titular del Ejecutivo Federal.

***El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 8 del mes de septiembre, y sólo el 15 de diciembre por cambio de poderes. La Cámara de Diputados deberá aprobar el Presupuesto de Egresos de la Federación a más tardar el día 15 del mes de noviembre (art 74, fracc IV, CPEUM).***

Del art 74, fracc IV, párrs II y III, de la Constitución Política Federal se desprenden tres aspectos importantes:

- a) El titular del Ejecutivo Federal es el único que puede hacer llegar a la Cámara de Diputados las iniciativas de la *Ley de Ingresos* y el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación.
- b) El presidente de la República tiene como fecha límite para presentar las iniciativas de referencia el 8 de septiembre o hasta el 15 de diciembre cuando inicie su encargo en la fecha prevista por el art 83 constitucional, esto es, por cambio de titular del Ejecutivo Federal.
- c) La Cámara de Diputados deberá aprobar el presupuesto de egresos de la Federación a más tardar el día 15 de noviembre.

Se ha justificado que el Ejecutivo Federal tenga la facultad exclusiva de proponer las iniciativas de proyectos de ingresos, por considerarse que “está en mejores condiciones que el propio Legislativo para reconocer las condiciones particulares económicas del país y, por consecuencia, se determinan las posibilidades del mismo para contribuir a los fondos públicos”.<sup>24</sup>

En ese sentido, el secretario del despacho correspondiente debe comparecer a dar cuenta de las iniciativas de los proyectos.

### ***No se debe modificar la Ley de Ingresos, ni el presupuesto de egresos o gastos***

Esta afirmación se realiza debido a que la justificación de la anualidad de presupuesto tiene como objetivo lo siguiente:

- a) Controlar al Ejecutivo, de modo que tal práctica iniciada bajo forma de voto anual del presupuesto se transformó en un medio efectivo de conocer, vigilar y limitar la acción general del gobierno en la democracia clásica.
- b) Así mismo, en Francia resultó un medio eficaz para poner fin al desorden y despilfarro del antiguo régimen.
- c) El dinero público no es botín político, pues es del pueblo.

### **Casos de excepción**

#### **1. En tiempo de guerra, los militares podrán exigir alojamiento, bagajes, alimentos y otras prestaciones en los términos que establece la ley marcial respectiva (art 16, último párrafo, CPEUM)**

Esta disposición legal autoriza la creación de verdaderos tributos especiales en tiempo de guerra y limitados a los términos que establezca la ley marcial. Es una excepción a la regla general que se justifica por el estado de crisis a la que éstos

---

<sup>24</sup> Sergio Francisco de la Garza, ob cit, p 100.



corresponden, lo cual supone también, indudablemente, una suspensión previa de los derechos fundamentales en términos del art 29 de la Carta Magna.

**2. El Ejecutivo Federal podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación expedidas por el propio Congreso, y para crear otras, así como para restringir o prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos (art 131, párr II, CPEUM).**

De la lectura del párr II del art 131 constitucional se advierte que el Ejecutivo podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para lo siguiente:

- Aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, expedidas por el propio Congreso y para crear otras.
- Restringir y prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, **cuando lo estime urgente**, a fin de regular el comercio exterior.
- La economía del país.
- La estabilidad de la producción nacional.
- Realizar cualquier otro propósito en beneficio del país.
- El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida.

En México se exige que el Ejecutivo dé cuenta al Congreso del ejercicio de dicha facultad. Un caso específico de la delegación de facultades para legislar en materia tributaria se encuentra en el art 131, párr II, de la Constitución federal.<sup>25</sup>

### Importancia económica del arancel

En el *DOF* del 8 de diciembre de 1890 se publicó en el ramo hacendario una circular, que en la parte conducente destaca: cualquiera que sea el sistema económico adoptado por una nación para facilitar la distribución y producción de su riqueza, para hacer el consumo más extenso y para dar al trabajo la más alta retribución, la ley que viene a resolver todas estas cuestiones es el arancel de aduanas marítimas y fronterizas, que no puede ni debe tomarse sólo como el complicado mecanismo fiscal de un pingüe impuesto directo; sino más bien con el criterio moral y económico, de cuyas reglas depende en

*continúa*

<sup>25</sup> Sergio Francisco de la Garza, ob cit, p 33.

*continuación*

su mayor parte el progreso material del país; porque el arancel en sus principios fundamentales sofoca o desarrolla la producción; restringe o ensancha el comercio; causa la baja o alza de los salarios; atrae los capitales del exterior o retrae los del interior; paraliza o impulsa el trabajo; imprime moralidad a la población o viene a determinar un extenso contrabando; decide qué industrias han de progresar o perecer; acerca o aleja a la nación de la amistad de las potencias extranjeras, estrechando o aumentando las relaciones mercantiles con el mundo civilizado, y por último porque a esa ley se debe en último resultado la baratura o carestía en los mercados y el aumento o decadencia en la circulación de la riqueza.

La gran importancia económica del arancel, que en todos los pueblos es la primera de las leyes económicas, exige de parte de los gobiernos el más constante y profundo estudio, así para cada una de las cuotas de la tarifa, como para recopilar el mayor número posible de datos en qué fundar sus resoluciones, así es que afectando esta Ley Suprema los más graves intereses que se relacionan con la unidad de la República, natural ha sido que la Constitución declarase facultad exclusiva del poder federal expedir el arancel.<sup>26</sup>

Por lo que hace a las circulares, veamos la siguiente sección donde se mencionan.

#### **1.5.4.1 Administración pública hacendaria y la aplicación de la Ley Fiscal, así como la expedición de circulares y otras reglas administrativas de carácter general**

Dicha administración debe ajustarse a las contribuciones y demás recursos contemplados en la *Ley de Ingresos*, y regirse por los principios que a continuación se enumeran y aparecen en el anteproyecto de reformas para el anterior *Código Financiero del Distrito Federal* (hoy CDMX) a partir del año 2001, a saber:

- I. *Proporcionalidad*: los contribuyentes deben contribuir a los gastos públicos conforme a su capacidad económica;
- II. *Equidad*: es igualdad que se traduce en que los gobernados deben recibir el mismo trato cuando se ubican en similar situación jurídica o de hecho;
- III. *Justicia social fiscal*: son las disposiciones que protegen a los sectores de la población más pobres, necesitados y con menor capacidad contributiva de la CDMX;

<sup>26</sup> *Ibidem*, pp 335 y 336.



- IV. *Simplicidad*: consiste en que el sistema de contribuciones y su organización sea sencillo y que no represente obstáculos para la autoridad ni para el sujeto pasivo;
- V. *Eficacia*: consiste en que la administración pública debe atender y resolver con prontitud la aplicación de las normas legales, para lo cual se tienen que considerar las medidas siguientes:
- a) Dar la oportunidad de que el contribuyente se defienda y comprender los problemas que le aquejan, en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, y en su caso, si le asiste, darle la razón.
  - b) Actuar la autoridad con imparcialidad y sin beneficiarse ni aprovecharse del problema o errores del contribuyente.
  - c) Actuar con la severidad que la ley establezca cuando el caso lo amerite sin intimidar al contribuyente.
  - d) Respetar la norma tributaria cuidando que la actuación de la autoridad ante el contribuyente no sea vejatoria u ofensiva.
  - e) Infundir confianza para que el contribuyente se acerque y exponga sus problemas resolviendo con prontitud las consultas e incluso realizar una labor de asesoramiento.
  - f) Aplicar la norma fiscal con toda ponderación y cuidado, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes;
- VI. *Capacidad*: se lleva a cabo mediante la creación y seguimiento permanente de un programa de capacitación para todo el personal, tanto administrativo como técnico, a efecto de allegarles los elementos e instrumentación que sean novedosos en la actividad o trabajo que se desempeñe dentro de la administración tributaria;
- VII. *Cultura fiscal*: se traduce en fomentar el conocimiento de la norma fiscal tanto por el sujeto pasivo como por el fisco, para el debido cumplimiento de las obligaciones y derechos en materia fiscal, y
- VIII. *Publicidad*: es la edición de folletos de información administrativa y técnica, los cuales, si bien se establecen para el mejor manejo del contenido de las obligaciones y derechos del contribuyente, también deben ser conocidos y manejados por la autoridad.

### Decálogo en materia fiscal

- Prohibición de contribuciones exorbitantes, ruinosas o confiscatorias. Pues las contribuciones no son extorsiones a la sociedad, sino donaciones de los ciudadanos para su seguridad y defensa.
- No establecer multas excesivas.

*continúa*

*continuación*

- Certidumbre, claridad y sencillez en las normas fiscales.
- Asistencia eficaz, completa y gratuita a los contribuyentes.
- El fin de las contribuciones es la justicia, la seguridad jurídica y el bien común.
- El dinero del pueblo no es botín político.
- Equidad, proporcionalidad y generalidad en las disposiciones fiscales, donde se tenga en cuenta siempre la capacidad económica del contribuyente.
- Tener presente la justicia fiscal social, como lo es el apoyo a los grupos de extrema pobreza, jubilados, mujeres abandonadas, población con capacidades diferentes, etcétera.
- Comodidad y equilibrio en la relación jurídico-tributaria. No debe existir gobierno rico y pueblo pobre. Todo gasto debe ser en beneficio del pueblo.
- Pocos pleitos y mejor recaudación, además de que exista la menor diferencia posible entre lo que ingresa en el erario y lo que se tiene realmente para satisfacer el gasto público.
- Prohibición de exención de impuestos, salvo en casos excepcionales y de manera general, como catástrofes naturales, fuerza mayor, etcétera.

#### **1.5.4.2 La promulgación y, en su caso, veto de la ley de contribuciones y presupuesto de egresos**

##### **Concepto**

**Ignacio Burgoa** señala que: “La palabra *veto* procede del verbo latino *vetare*, o sea, prohibir, vedar o impedir, y consiste en la facultad que tiene el presidente de la República para hacer observaciones a los proyectos de ley o decreto que ya hubiesen sido aprobados por el Congreso de la Unión, es decir, por sus dos cámaras competentes”.<sup>27</sup>

##### **Veto. Facultad del presidente**

De conformidad con el art 72, aps B y C, de la Constitución, en el proceso legislativo el Poder Ejecutivo tiene la facultad de realizar observaciones sobre un proyecto de ley o decreto de forma total o parcial, en un plazo de treinta días naturales a partir de que el presidente reciba dicho proyecto de ley o decreto. Cuando el proyecto haya sido desechado será devuelto con sus observaciones a la cámara

<sup>27</sup> **Ignacio Burgoa** (1999), *Derecho constitucional*, México, Editorial Porrúa, p 776.

de origen para ser discutido nuevamente, si es confirmado por las dos terceras partes del total de votos, pasará otra vez a la cámara revisora. En caso de ser aprobado por la misma mayoría, el proyecto regresará al Ejecutivo para su promulgación.

**Artículo 72.** *Todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas, observándose la Ley del Congreso y sus reglamentos respectivos, sobre la forma, intervalos y modo de proceder en las discusiones y votaciones:*

[...]

- B. *Se reputará aprobado por el Poder Ejecutivo todo proyecto no devuelto con observaciones a la cámara de su origen dentro de los treinta días naturales siguientes a su recepción; vencido este plazo el Ejecutivo dispondrá de diez días naturales para promulgar y publicar la ley o decreto. Transcurrido este segundo plazo, la ley o decreto será considerado promulgado y el presidente de la cámara de origen ordenará dentro de los diez días naturales siguientes su publicación en el Diario Oficial de la Federación, sin que se requiera refrendo. Los plazos a que se refiere esta fracción no se interrumpirán si el Congreso cierra o suspende sus sesiones, en cuyo caso la devolución deberá hacerse a la Comisión Permanente.*
- C. *El proyecto de ley o decreto desechado en todo o en parte por el Ejecutivo, será devuelto, con sus observaciones, a la cámara de su origen. Deberá ser discutido de nuevo por ésta, y si fuese confirmado por las dos terceras partes del número total de votos, pasará otra vez a la cámara revisora. Si por ésta fuese sancionado por la misma mayoría, el proyecto será ley o decreto y volverá al Ejecutivo para su promulgación.*

## Tipos de veto

- I. *Veto total:* se da cuando el titular del Ejecutivo se niega a firmar la totalidad de una propuesta de ley y la devuelve al Congreso con una explicación amplia de las razones por las cuales no firmó el proyecto.
- II. *Veto parcial:* es también conocido como veto por párrafos o artículos, es aquel en el que el presidente tiene la facultad de modificar o eliminar de un proyecto de ley sólo disposiciones individuales y no la totalidad del mismo.

## Veto sobre el presupuesto de egresos

En relación con el tema del veto sobre el presupuesto de egresos, existe una gran discusión acerca de si el presidente tiene facultades al respecto; en torno a ello, **Elisur Arteaga** señala:

La naturaleza suspensiva del veto hace improcedente el veto; en efecto, si la Cámara de Diputados no aprueba el presupuesto, que es una posibilidad sólo teórica, o le introduce modificaciones con las que no esté de acuerdo el presidente de la República, el veto es improcedente en ambos casos. En el primero, porque se trata de un acto negativo; en el segundo, por razón de que el veto tendría efectos suspensivos sobre

un acto que no admite dilaciones; de no aprobarse el presupuesto o de ser objeto de un veto, no habría autorización para realizar gastos de inversión.<sup>28</sup>

A pesar de las afirmaciones anteriores podemos decir que es totalmente viable y constitucional el veto del presidente sobre el presupuesto de egresos, toda vez que si bien es cierto que expresamente el art 72 constitucional señala que “todo proyecto de ley o decreto, cuya resolución no sea exclusiva de alguna de las cámaras, se discutirá sucesivamente en ambas” y se establecen las reglas que se llevarán a cabo en el procedimiento para la creación o modificación de una ley o decreto; sin embargo, no señala que sean reglas exclusivas para los proyectos revisados por ambas cámaras, únicamente hace referencia a que los proyectos que no sean exclusivos de una de éstas deben ser revisados por las dos, sin dejar fuera los proyectos que sean exclusivos de alguna de ellas, teniendo así la facultad el Ejecutivo de hacer comentarios de forma total o parcial sobre el presupuesto de egresos.

En cuanto al presupuesto de egresos, en 2004 la Cámara de Diputados hizo modificaciones sobre algunos puntos del proyecto del presupuesto de egresos presentado por el Ejecutivo, el cual es relatado por **Alfonso Nava Negrete** de la forma siguiente:

Atrevimiento, sin duda, lo hecho por los diputados a fines del año 2004, de modificar la iniciativa de presupuesto, pero que recordó que es poder junto al Poder Ejecutivo, responsables por igual del gobierno del país. Brotó espontáneamente de esa acción, fuera de la costumbre, la oposición del Ejecutivo desconociendo poder a la Cámara de Diputados para hacer cambios al presupuesto, no sólo por razón constitucional, sino, sobre todo, técnicamente [porque] no posee los elementos para saber hacerlo.

Objetado el presidente en su decisión hacendaria, optó por el cambio de presentar a la cámara sus observaciones, en contra de la labor reformadora de los diputados. Provocó varias cuestiones esa presentación, agravada por el rechazo que de la misma hicieron los legisladores —acuerdo del 14 de diciembre de 2004— por considerar que el presidente no podía constitucionalmente hacerlas, no podía porque sólo eran procedentes si se trata de una ley de las dos cámaras legislativas, como se deriva del artículo 72, y no una ley de una sola cámara. Se calificó de “veto” a tales observaciones.

Planteó el Ejecutivo —el 21 de diciembre de 2004— ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, controversia constitucional, para que se resolviera si eran o no procedentes sus observaciones. Vino la decisión de la Corte —17 de mayo de 2005—, que sí eran viables constitucionalmente y además congeló el uso de las partidas presupuestales modificadas por los diputados (en exceso de su poder en esto último).<sup>29</sup>

<sup>28</sup> **Elisur Arteaga Nava** (1999), *Derecho constitucional*, México, Oxford University Press, p 323.

<sup>29</sup> **Alfonso Nava Negrete**, *Reflexiones acerca del presupuesto de egresos de la Federación*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, recuperado de <<http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/246/art/art14.pdf>> .

### Inusitado veto en la Ciudad de México

A finales del siglo pasado se presentó la situación de que la Asamblea Legislativa de la CDMX modificó el paquete de reformas fiscales para un ejercicio fiscal propuestas por el jefe de gobierno y se las remitió éste con modificaciones para su promulgación y publicación. Lo que pasó fue que el titular de la administración pública de la CDMX optó por publicar solamente aquellas con las que estaba de acuerdo y las demás las vetó, regresándolas al citado cuerpo legislativo. Esta decisión se apartó de la ortodoxia constitucional, pero fue eficaz para sacar adelante las finanzas públicas en los términos que el jefe de gobierno consideró oportunos.

### “Veto de bolsillo”

Lo que no es posible es el “veto de bolsillo”, es decir, ni siquiera vetar las leyes que le envían para su promulgación y publicación a un presidente de la República, a un gobernador o jefe de gobierno, ya que esa postura equivale a hacer a un lado la potestad de hacer leyes de parte de los integrantes de un cuerpo legislativo y con ello se rompería el principio de equilibrio de poderes. Lo anterior pondría en entredicho incluso el Estado de derecho y con ello las instituciones de la República, de un estado o de la CDMX; esto es, que tácitamente se estaría en presencia de una crisis de representatividad y de credibilidad, no sólo de los gobernantes sino de las mismas instituciones.

### 1.5.5 Poder Judicial de la Federación y jurisprudencia

Respecto a este apartado, cabe remitirse a las pp 6 y 7 de este libro.

### Administración de la justicia fiscal

La justicia no debe medirse por el número de tribunales creados, así como de jueces, magistrados y ministros designados para impartirla, sino por la prontitud con que ésta se aplique y por el número de casos resueltos ante la propia autoridad, dado que debe tenerse presente siempre que muchas controversias se pueden solventar ante las autoridades tributarias, con base en el dicho popular de que “más vale un mal arreglo que un buen pleito”. Además, se debe tener presente que una de las facultades primordiales y fundamentales del Estado es impartir justicia, y ésta debe realizarse en la relación fisco-contribuyente en forma inmediata, para así evitar que muchos casos se litiguen y que pocos asuntos sean los que realmente se controviertan ante los juzgados. Má-

*continúa*

*continuación*

xime que la razón de ser del gobierno es la impartición de justicia, de tal forma que todo lo que se haga para ello no tiene precio.

La existencia de una abundante burocracia en los tribunales y el crecimiento desmedido de éstos es síntoma de que en un sistema impositivo privan actos de ilegalidad, que originan que los contribuyentes tengan que acudir inevitablemente ante los órganos autónomos encargados de impartir justicia, debido a unas ineficaces autoridades que se encuentran imposibilitadas para resolver pronta y atinadamente las peticiones de los gobernados, ya sea por la dictadura de las leyes o porque el titular de las finanzas públicas no se dé cuenta de que de nada le sirve tener en grandes bóvedas los créditos y bastantes pleitos jurídicos, ya que esto refleja poca recaudación y aleja a los súbditos de un Estado del cumplimiento oportuno de sus obligaciones tributarias.

### **1.5.6 Poderes de los estados y sus atribuciones en materia de contribuciones**

#### ***Potestad tributaria de las entidades federativas***

Respecto a la potestad tributaria de los estados cabe hacer las consideraciones siguientes:

- a) El poder tributario de los estados se localiza en forma expresa en el art 31, fracc IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, la cual señala que es obligación de los mexicanos contribuir para los gastos públicos, así de la Federación como de la CDMX o del estado y municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes;
- b) Por lo que hace a las prohibiciones y límites de las legislaturas de los estados en materia impositiva, se remite a lo señalado en relación con lo establecido por los arts 73, fracc XXIX; 115, fracc IV; 117, fraccs IV, V, VI, VII y IX, y 131 constitucionales;
- c) Acerca de que hay concurrencia tributaria entre la Federación y las entidades federativas, para evitar repeticiones, se remite a lo dicho en el capítulo respectivo. Sin embargo, debe de tenerse siempre presente, por los defensores de la soberanía y autonomía de las entidades federativas, lo dispuesto por el art 124 constitucional, el cual señala que las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los estados o a la CDMX, en los ámbitos de sus respectivas competencias, y
- d) Una ley del Congreso de la Unión, como legislador ordinario, no puede limitar las facultades constitucionales en materia impositiva de los estados o de la

CDMX, en virtud de que, con fundamento en los arts 40 y 124 constitucionales, las entidades federativas tienen facultades para legislar en aquellas materias que no son exclusivas del Congreso de la Unión.

En ese orden de ideas, es aplicable la tesis jurisprudencial siguiente:

**Impuestos. Sistema constitucional referido a la materia fiscal. Competencia entre la Federación y las entidades federativas para decretarlos.** Una interpretación sistemática de los preceptos constitucionales que se refieren a la materia impositiva determina que no existe una delimitación radical entre la competencia federal y la estatal, sino que es un sistema complejo y las reglas principales, las siguientes: a) concurrencia contributiva de la Federación y los estados en la mayoría de las fuentes de ingresos (artículos 73, fracción VII, y 124); b) limitación a la facultad impositiva de los estados mediante la reserva expresa y concreta de determinada materia a la Federación (artículos 73, fracción XXIX y 124), y c) restricciones expresadas a la potestad tributaria de los estados (artículos 117, fracciones IV, V, VI y VII, y 118).<sup>30</sup>

### Prohibición para los estados de emitir estampillas y papel sellado

**Ernesto Flores Zavala**, respecto al art 117, fracc III, de la Constitución general de la República, observa: “Se reconoce la facultad exclusiva de la Federación para la emisión de estampillas o papel sellado, que se justifica, como el monopolio sobre la moneda, por razones de control de su legalidad, y de esta manera se atribuye el impuesto del timbre en forma exclusiva a la Federación”.<sup>31</sup>

**Armando Porrás y López**, a propósito del extinto impuesto del timbre, recuerda que éste nació en la Edad Media y originalmente se llamó *papel sellado*, en virtud de que el gobierno del señor o del rey proporcionaban un sello, previo pago y antes de llevarse a cabo toda clase de actos jurídicos mercantiles o de cualquier clase que pudiera tener validez. En España aparece el impuesto en las pragmáticas dictadas por el rey **Felipe V**, estableciéndose, en principio, que habrían de extenderse en dicho papel sellado todas las estructuras e instrumentos públicos que se redactasen bajo pena de nulidad. Posteriormente, se hizo obligatorio el uso del papel sellado en todos los litigios judiciales, entrando a formar parte del concepto genérico de costas y gastos del juicio. No obstante, el verdadero impuesto del timbre o estampillas se estableció bajo el reinado de **Carlos IV**, por real cédula, el año de 1794, pudiendo considerarse en verdad como la primera ley del timbre española.<sup>32</sup>

<sup>30</sup> Jurisprudencia 232 505, 7a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 151-156, primera parte, p 149.

<sup>31</sup> **Ernesto Flores Zavala** (1986), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Editorial Porrúa, p 223.

<sup>32</sup> **Armando Porrás y López** (1972), *Derecho fiscal*, México, Editorial Porrúa, p 207.



En cuanto a esta fracc III, del art 117 constitucional, **Emilio Margáin Manautou** formula lo siguiente:

Los estados no pueden en ningún caso emitir[...] estampillas ni papel sellado. ¿Cuál es la razón de esta prohibición?

Nunca he podido encontrar la justificación de esta prohibición, la que constantemente es violada por algunas entidades, como el gobierno del Distrito Federal (hoy CDMX), el Estado de México y algunas otras en que el impuesto que grava la enajenación o la producción de bebidas alcohólicas se acredita mediante la adherencia al envase de marbetes o de un sellado.

El marbete en realidad es una especie de estampilla, que, como forma de control del gravamen, es sumamente eficaz.<sup>33</sup>

Respecto al monopolio de estampillas y papel sellado que tiene la Federación, más que por control de la legalidad, me inclino por la postura del último de los autores mencionados, en el sentido de que no se justifica tal prohibición para los estados.

### **Prohibición para los estados de tener aduanas interiores, así como para cobrar el tributo de peaje y establecer impuestos alcabalatorios**

Este mandato constitucional se deriva de lo ordenado por las fraccs IV, V, VI y VII del art 117 constitucional, que establecen lo siguiente:

**Artículo 117.** *Los estados no pueden, en ningún caso:*

[...]

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

<sup>33</sup> **Emilio Margáin Manautou** (1967), *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, p 131.



## **Tampoco pueden los estados gravar la producción, el acopio o venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice**

### **Artículo 117.**

[...]

IX. Los estados no pueden, en ningún caso: gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

En cuanto a esta disposición legal, **Gerardo Gil Valdivia** dice:

Los estados no pueden imponer algunas contribuciones en forma distinta o con cuotas mayores de las que la legislatura federal les autorice. Éste es el caso de la fracción IX del artículo 117 constitucional, que determina: “Los estados no pueden en ningún caso: gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice”. En este supuesto, a pesar de que no se trata de una fuente exclusiva de la Federación, los estados sólo pueden instituir los gravámenes en la forma y con las tasas que les autorice el señalado Congreso.<sup>34</sup>

En relación con las subordinaciones de los estados al Poder Legislativo federal ordinario y por lo que hace a esta fracc IX, adicionada en 1942, **Sergio Francisco de la Garza** subraya: “interpretada a *contrario sensu* da facultades a las legislaturas de los estados para gravar la producción, el acopio o la venta del tabaco en rama”.<sup>35</sup>

Como lo destaca el segundo de los autores mencionados, la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* en su art 28, último párrafo, dispone que los estados que no se adhieran al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal podrán gravar la producción, el acopio o venta del tabaco en rama, con impuestos locales o municipales que en conjunto no excederán de un peso cincuenta y cinco centavos por kilo, que sólo podrán decretar las entidades en que aquél se cultive.

### **Sin el consentimiento del Congreso de la Unión, los estados no pueden establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones (art 118, fracc I)**

Esta norma constitucional exige que, para realizar los actos de referencia, las entidades federativas requieren la autorización expresa del Congreso de la Unión.

**Ernesto Flores Zavala**, en cuanto a esta disposición jurídica, señala:

[...] en su última parte, este precepto es aparentemente contradictorio con el artículo 131, que concede facultad privativa a la Federación para establecer impuestos sobre

<sup>34</sup> **Beatriz Dolores Chapoy B.** y **Gerardo Gil Valdivia** (1981), *Introducción al derecho mexicano. Derecho fiscal*, México, UNAM, p 16.

<sup>35</sup> **Sergio Francisco de la Garza**, ob cit, pp 225 y 226.

exportación o importación, porque si se autoriza que un estado lo establezca, ya no son privativos de la Federación. Decimos que la contradicción es aparente, porque la regla general es que sólo la Federación puede establecer esta clase de impuesto, pero excepcionalmente podrán hacerlo los estados con la autorización expresa de la propia Federación. En todos los casos señalados en el precepto transcrito es necesario el permiso de la Federación.<sup>36</sup>

En cambio, **Emilio Margáin Manautou**, al referirse a esta cuestión, dice:

En los términos de este precepto, los estados no pueden imponer, sin el consentimiento del Congreso de la Unión, contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones. ¿Significa que hay contradicciones entre este artículo y lo que establecen los artículos 73, en su fracción XXIX, y el 131 de la Constitución? En la fracción XXIX del artículo 73 se encuentran consignadas aquellas fuentes que los estados delegaron a favor de la Federación para que solamente ella los grave.

El artículo 131 confirma lo anterior al decirnos que “es facultad privativa de la Federación gravar las mercancías que se importen o exporten o que pasen de tránsito por el territorio nacional”; luego, ¿por qué el artículo 118 nos dice que los estados no pueden, sino con el consentimiento del Congreso, imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones?

¿Hay realmente contradicción entre este último precepto y los dos anteriores que he citado? [...] no hay tal contradicción, que el contenido del artículo 118, fracción I, es simplemente una excepción a las reglas que encontramos consignadas en los artículos 73, fracción XXIX, y 131. Sin embargo, el día que la Federación diera su consentimiento a los estados para que impongan contribuciones o derechos sobre materia aduanera, el grueso de los afectados acudirían al juicio de garantías, alegando que debe estarse a lo dispuesto por los artículos 73, fracción XXIX, y 131 de la Constitución, o sea, que las fuentes relacionadas con el comercio exterior sólo pueden ser gravadas por la Federación y nunca por los estados.<sup>37</sup>

Pensamos que, en este caso, se encuentra uno ante la autorización del propio legislador constituyente para que la Federación, acerca de la materia, delegue a los estados sus facultades exclusivas, en cuanto a las contribuciones relativas a la importación y exportación de mercancías.

## Ciudad de México

Por reforma publicada en el *DOF* el 29 de enero de 2016, se modificó el art 122, fracc V constitucional, el cual prevé lo siguiente:

### **Artículo 122.**

[...]

V. *La administración pública de la Ciudad de México será centralizada y paraestatal. La hacienda pública de la Ciudad y su administración serán unitarias, incluyendo los*

<sup>36</sup> Ernesto Flores Zavala, ob cit, p 235.

<sup>37</sup> Emilio Margáin Manautou, ob cit, pp 135 y 136.

*tabuladores de remuneraciones y percepciones de los servidores públicos. El régimen patrimonial de la Administración Pública Centralizada también tendrá carácter unitario.*

*La hacienda pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.*

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

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

*Las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para propósitos distintos a los de su objeto público.*

*Corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad de México proponer al Poder Legislativo local las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.*

Cabe mencionar que la Ciudad de México tiene las mismas prohibiciones y limitaciones de los estados.

### **1.5.7 Atribuciones de los ayuntamientos en materia de contribuciones**

#### **Integración de la hacienda municipal**

En lo concerniente al municipio, el art 115, fracc IV, de la Ley Fundamental mexicana dispone que los municipios administrarán libremente su hacienda, la cual se formará de los rendimientos de los bienes que les pertenezcan, así como de las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan en su favor, y en todo caso por:

- a) Las contribuciones, incluyendo tasas adicionales, que establezcan las entidades federativas sobre la propiedad inmobiliaria, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Los municipios podrán celebrar convenios

con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.

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

Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieran los incisos *a)* y *c)*, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios respecto a las mencionadas contribuciones, en favor de persona o institución alguna. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios, revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas. Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles y deberán incluir en los mismos los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, sujetándose a lo dispuesto en el art 127 de la *CPEUM*.

Para mayor exactitud, se mencionan en seguida los servicios que constitucionalmente debe tener a su cargo el municipio y cuyos ingresos que perciba por tal concepto tiene derecho a recibir. La fracc III, del citado art 115 constitucional, señala los siguientes:

- a) Agua potable, drenaje, alcantarillado, tratamiento y disposición de sus aguas residuales;
- b) Alumbrado público;
- c) Limpia, recolección, traslado, tratamiento y disposición final de residuos;
- d) Mercados y centrales de abasto;
- e) Panteones;
- f) Rastros;
- g) Calles, parques y jardines y su equipamiento;
- h) Seguridad pública, en los términos del art 21 de la Constitución, policía preventiva municipal y tránsito, y
- i) Los demás que las legislaturas locales determinen según las condiciones territoriales y socioeconómicas de los municipios, así como su capacidad administrativa y financiera.

Dichos servicios pueden prestarlos los municipios con el concurso de las entidades federativas, cuando así fuere necesario; además, los municipios de un mismo estado, previo acuerdo ante sus ayuntamientos y con sujeción a la ley, podrán coordinarse y asociarse para una eficaz prestación de los servicios públicos respectivos.

Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a los impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria.

## 1.6 Sistema de contribuciones y el principio de anualidad presupuestaria

Antes que nada resulta oportuno hablar de lo que es el presupuesto: constituye un plan de acción expresado en términos financieros. En consecuencia, el presupuesto general de un gobierno debe ser el programa que dirija todas las actividades gubernamentales en su función de orientar los procesos sociales y servir a los intereses del pueblo.

Así mismo, el **presupuesto** es un acto legislativo anual con el que se prevén y autorizan los ingresos y los gastos anuales del Estado y de otros servicios que las leyes subordinan a las mismas reglas.

En ese orden de ideas, cabe señalar lo siguiente:

*Principios del presupuesto.* Alfonso Cortina (en su libro *Curso de política de finanzas públicas de México*) y Gabino Fraga (en *Derecho administrativo*) coinciden en que los cuatro principios doctrinalmente establecidos a que debe sujetarse el presupuesto de egresos son unidad, universalidad, especialidad y anualidad.

1. *Unidad:* la unidad implica que haya un solo presupuesto y no varios, siendo dicha unidad exigible por ser la forma que permite apreciar con mayor exactitud las obligaciones del poder público.

2. *Universalidad:* la universalidad del presupuesto consiste en que todas las erogaciones y gastos públicos deben ser considerados en éste. El precepto legal que la establece es el art 126 constitucional, que previene que no es posible hacer ningún gasto que no esté autorizado en el presupuesto.

3. *Especialidad:* la especialidad significa que las autorizaciones presupuestales no deben darse por partidas globales, sino detallando para cada caso el crédito autorizado. La finalidad de esta regla es no sólo establecer orden en la administración de los fondos públicos, sino también dar la base para que el

*continúa*

continuación

Poder Legislativo pueda controlar eficazmente las erogaciones. Dificilmente podría ejercerse esta facultad si el presupuesto se limitara a dar autorizaciones globales, sin precisar los objetos en que concreta y detalladamente pudieran utilizarse.

La especialidad en el presupuesto implica no sólo la necesidad de que se señale un objeto determinado en el cual han de invertirse los fondos públicos, sino también la que fije la suma que represente el crédito que para dicho objeto se autorice, y

4. *Anualidad*: es una regla que preside la formación del presupuesto. La autorización que él implica sólo tiene duración por el término de un año, de tal manera que las prevenciones que contiene deben referirse a las necesidades que dentro del propio año sea necesario satisfacer.

La regla de la anualidad del presupuesto está fijada por la Constitución en la fracc IV del art 74. De la regla de anualidad del presupuesto se desprenden ciertas consecuencias de gran importancia.

La palabra *presupuesto*, en la actualidad tiene una connotación distinta de la que por mucho tiempo tenía, pues antes sólo aludía a la contabilidad y administración, y las haciendas públicas únicamente se preocupaban por el viejo y sabio principio financiero de que los egresos no deben rebasar los ingresos; incluso, que debía gastarse menos de lo que ingresaba en el tesoro público.

A principios de este siglo se transforma el concepto antes señalado de *presupuesto* por otro que considera que nunca debe desconocerse el sistema económico y dinámico en el cual se va a aplicar éste, estimándose la celebración de empréstitos y la emisión de moneda como medios extraordinarios con que cuentan las haciendas de los estados para obtener ingresos y satisfacer los gastos públicos, y los efectos que causa un presupuesto austero o inflacionario. Aparece lo que se conoce como *presupuesto planeado y programado*.

### Partidas secretas

El art 74, fracc IV, constitucional permite la existencia de partidas secretas. Se estima que éstas deben limitarse a lo estrictamente necesario, como son los pagos a “soplones” o protección de testigos, etc, pero no debe permitirse que se utilicen para fines políticos o de comunicación social.

### Casos de emergencia

No se deben olvidar los casos de invasión, perturbación grave de la paz pública o cualquier otro que ponga a la sociedad en grave peligro o conflicto, así como las

facultades extraordinarias que tiene el Ejecutivo Federal en materia del comercio exterior, a que se refieren los arts 29 y 131 constitucionales. En tal virtud, se estima que en estos casos puede haber una modificación sustancial a lo establecido en la *Ley de Ingresos* y el presupuesto de gastos, en términos de las normas extraordinarias que se dicten al efecto.

### ***Previsiones generales***

El art 126 constitucional señala: “No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto o determinado por ley posterior”. En esta disposición legal se encuentra la unidad del presupuesto, que significa la existencia de un solo presupuesto que incluya los gastos públicos, aun cuando el mismo precepto se refiera a pagos determinados por ley posterior, pues esto significa que tal modificación es parte integrante del presupuesto general y no que existan varios presupuestos.

**Francisco Vázquez Arroyo** define el presupuesto por programas como “un conjunto armónico de programas y proyectos con sus respectivos costos de ejecución, por realizarse en el futuro inmediato”. Asimismo, establece las siguientes diferencias entre el presupuesto tradicional y el presupuesto por programas:

#### ***Presupuesto tradicional***

1. Es un instrumento administrativo y contable.
2. Centra su interés en lo que el gobierno compra para hacer las cosas.
3. Sólo proporciona a las agencias públicas la información para usar los puntos que les asignen. Dicha información, si bien es importante y necesaria, no contiene los antecedentes indispensables con el fin de que los funcionarios que la administren puedan tomar decisiones adecuadas para el cumplimiento de sus metas.
4. Ofrece un espejismo de precisión y control legislativo, pero en la práctica frustra los intentos de interpretar lo que el presupuesto realmente significa en términos de la actividad del Estado.

#### ***Presupuesto por programas***

1. Es un conjunto armónico de programas y proyectos con sus respectivos costos de ejecución, por realizar en el futuro inmediato.
2. Presta especial atención a lo que un gobierno realiza, más que a lo que adquiere. Esto permite estimar el costo de sus programas y proyectos, y compararlos con más alternativas.

*continúa*



*continuación*

3. El presupuesto por programas y actividades, al reflejar no sólo acciones inmediatas sino también metas a largo y mediano plazo, establecidas en programas globales o sectoriales de desarrollo, permite subsanar la falta de información de que adolecen los presupuestos tradicionales.
4. Implica por parte del Poder Ejecutivo la obligación de lograr metas establecidas; y por parte del Poder Legislativo, consignar las asignaciones suficientes por programas. De otra manera el gobierno se vería impedido de ejecutar su programa de acción; y el Poder Legislativo, imposibilitado para evaluar los resultados finales.

Este presupuesto se adapta a las necesidades de la planeación presupuestaria, por lo que sus clasificaciones sirven al titular del Ejecutivo y a los legisladores para revisarlo, desde el punto de vista de la compatibilidad de los programas y de la distribución de los fondos entre ellos. Semejante técnica, al mostrar por separado los gastos en cada proyecto del Ejecutivo y sus costos, permite lograr la programación sectorial en el gobierno, con un alto grado de consistencia y de integración.

**Francisco Vázquez Arroyo** indica, por último, lo siguiente: “Conviene señalar que el pasar del presupuesto tradicional al presupuesto por programas y actividades implica la imperiosa necesidad de buscar las herramientas que permitan medir el desarrollo y el costo de las diferentes unidades de programación”.

El concepto del presupuesto por programas está contenido sustancialmente en el texto constitucional cuando dice que la revisión de la cuenta pública tendrá por objeto conocer los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas (art 74, fracc VI, párrafo primero).

Para que se cumpla en sus términos este mandato constitucional, hace falta práctica y una acción integral.

La autonomía en materia presupuestaria sólo se establece para el manejo, administración y ejercicio del gasto público aprobado mediante el Decreto de Presupuesto de Egresos y no para mantener al margen del sistema jurídico presupuestario y fuera del control al Legislativo local, como sería lo relativo a la conservación de los fondos presupuestarios no ejercidos.



### 1.6.1 Materia de las contribuciones y clasificación, las contribuciones sobre ingreso y las utilidades, bienes, gasto, comercio exterior y consumo

#### Los hechos significativos de la economía son los hechos generadores de las contribuciones

Debe tenerse presente que no todos los hechos que se suscitan y se producen en la convivencia humana son considerados por el legislador en el marco jurídico impositivo, sino sólo aquellos significativos en la economía, como el comercio, la industria, la agricultura, la ganadería, la pesca, etcétera.

Así mismo, no debe pasarse por alto que en ocasiones se establecen en la ley fiscal situaciones o hechos que son gravados, pero no con objetivos recaudatorios, sino con fines extrafiscales, por ejemplo: la protección del medio ambiente.

#### 1.6.1.1 Ingresos y utilidades

##### Ingresos

Por *ingreso* hay que entender lo que obtiene un contribuyente, ya sea en efectivo, en bienes, en servicios, en crédito o en cualquier otra forma durante un ejercicio fiscal.

Los ingresos se encuentran gravados por la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, considerando, entre otros conceptos, los siguientes:

- Ingresos de las personas físicas
- Ingresos de las personas morales
- Ingresos acumulables
- Ingresos en bienes
- Ingresos en crédito
- Ingresos en efectivo
- Ingresos en especie
- Ingresos en servicios
- Ingresos estimados
- Ingresos exentos
- Ingresos presuntos
- Ingresos gravables
- Ingresos no acumulables
- Ingresos no gravables
- Ingresos nominales
- Ingresos omitidos
- Ingresos por accesión
- Ingresos por actividades empresariales (personas físicas)
- Ingresos por adquisiciones de bienes
- Ingresos por utilidades distribuidas

Los diversos tipos de rentas son los que se enlistan enseguida:

- a) *Renta bruta*: es aquella que se considera sin deducción alguna.
- b) *Renta neta*: es aquella a la que se deducen los gastos que requiere la producción de la renta.

- c) *Renta libre*: es la que queda al particular después de deducir no sólo los gastos de obtención de la renta, sino también las cargas de todo lo que puede pesar sobre ella.
- d) *Renta legal*: es la que se obtiene de deducir de los ingresos totales únicamente los gastos que autoriza la ley.

### **Utilidades**

Si del ingreso gravable (es decir, del resultado fiscal) se separa lo que corresponde al fisco por concepto de impuesto sobre la renta y la de los trabajadores por concepto de participación de utilidades, el remanente será la utilidad fiscal distribuable entre los socios de una persona moral, que por haber causado el impuesto al declararse por la empresa, ya no lo causará al distribuir a los socios de la persona moral, por ejemplo:

Resultado fiscal		\$1 000
menos:		
ISR causado	\$350	
Participación de utilidades	\$100	\$ 450
<i>Utilidad fiscal neta distribuable</i>		\$ 550

#### **1.6.1.2 Bienes**

A diferencia de los impuestos subjetivos en los que se tiene en cuenta la situación personal del contribuyente, valorando todos los elementos que integran el concepto de *capacidad contributiva*, en las contribuciones vinculadas con los bienes (es decir, los impuestos reales u objetivos) se considera de forma exclusiva la riqueza gravada, prescindiendo de la situación personal del particular, por ejemplo: el impuesto predial.

#### **1.6.1.3 Gasto**

En cuanto a este concepto, se busca gravar a los contribuyentes por lo que éstos sustraen de la sociedad, antes que gravarlos por lo que ellos aportan. Para **Nicolás Kaldor**, tal contribución ha de reemplazar los impuestos personales sobre la renta individual y se funda en la innegable manifestación de la capacidad contributiva en el gasto total de las personas físicas que la pone en evidencia, por ejemplo: el IVA.

#### **1.6.1.4 Comercio exterior**

Los impuestos al comercio exterior tienen su antecedente en el *almojarifazgo*, tributo establecido por los árabes que se pagaba por las mercancías o géneros que salían para otros reinos y por los que se introducían en España por mar y tierra.

En sus principios era un impuesto muy módico. A partir del siglo X, dichos impuestos se aumentaron considerablemente y llegaron a convertirse en los de más rendimiento que percibía el tesoro público de los estados árabes de España, debido al comercio que tenían. Al respecto, cabe remitirse a la parte del libro donde se destaca la importancia económica del arancel.

### 1.6.1.5 Consumo

Los impuestos al consumo gravan la demanda de bienes por parte de los súbditos de un Estado, de forma tal que opera el efecto de traslación impositiva y el contribuyente se convierte en un recaudador de impuestos, pues quien realmente paga la contribución es el sujeto económico, por ejemplo: el IVA.

### 1.6.2 Definición de las bases gravables y de las tasas para formar cada contribución y su efecto en el sistema

En cuanto a la definición de las bases, se tienen en cuenta fundamentalmente la base bruta, la neta, la fija, la variable y la presuntiva.

- a) *Base bruta*: es aquella que no admite deducciones.
- b) *Base neta*: se presenta cuando se permiten deducciones.
- c) *Base fija*: es aquella que no varía y resulta igual para todos.
- d) *Base variable*: se contempla por lo general en la aplicación de la progresividad impositiva, de tal manera que conforme aumenta tal base se incrementa la tasa por pagar.
- e) *Base presuntiva*: ocurre cuando por cuestiones especiales la norma permite a la autoridad determinar presuntivamente ingresos, utilidades, actos, actividades, activos, etc. Por ejemplo, cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria se oponga u obstaculice el inicio o desarrollo de facultades de comprobación, u omita presentar declaraciones en un ejercicio fiscal.

De conformidad con lo señalado por **Ernesto Flores Zavala**, las cuotas o tasas de los impuestos pueden ser de los tipos siguientes:

- De derrama o contingencia
- Fija
- Proporcional
- Progresiva
- Degresiva
- Regresiva o progresiva inversa, o al revés

1. *Cuotas de derrama*. Para fijar las cuotas de derrama se determina, en primer lugar, la cantidad que pretende obtenerse como rendimiento del impuesto, des-

pués se distribuye entre los sujetos, teniendo en cuenta la base imponible y, por último, con estos datos se calcula la cuota que corresponde a cada unidad fiscal.

Esta cuota de impuestos tiene las siguientes ventajas para la administración y el causante:

- a) Para la administración, porque es de un rendimiento seguro y no aleatorio, como el de los otros sistemas.
- b) Para los contribuyentes, porque no habrá exceso de celo por parte de los agentes fiscales, ya que la cantidad que cada uno debe pagar está predeterminada.
- c) Habrá menos interés en realizar maniobras fraudulentas por la misma razón expresada en el párrafo anterior.
- d) Los causantes se vigilarán unos a otros porque la omisión de uno de ellos puede significar aumento en las cargas de los otros.

Tiene las siguientes desventajas:

- a) Es anticuada. Sólo conviene en entidades federativas poco avanzadas, de administración rudimentaria, pero no en un estado bien organizado, porque el sistema de cuotas es más científico.
- b) No tiene la productividad de los impuestos de cuota fija o de tanto por ciento, porque no puede tener el aumento natural en el rendimiento que tienen éstos.
- c) Puede dar lugar a injusticias en la repartición, porque es inevitable cierta arbitrariedad.
- d) Requiere procedimientos complicados para su cálculo.
- e) La repartición puede entrañar errores que, repitiéndose en cada grado, pueden dar resultados inconciliables con la regla de la uniformidad del impuesto.

Como ejemplo de esta clase de impuestos podemos citar el establecido por decreto del 2 de enero de 1924, publicado en el *DOF* del día 5 del mismo mes y año, para los productores de alcoholes, aguardientes, tequila, mezcales, sotoles, pulques, tlachique y demás bebidas de elaboración nacional. En el art 2o de ese decreto se establecía que el impuesto debía producir las siguientes cantidades:

Alcoholes derivados de la caña	\$4 800 000.00
Alcoholes de cereales	\$1 700 000.00
Tequilas	\$1 500 000.00
Mezcales y sotoles	\$1 300 000.00
Pulques	\$5 500 000.00

La derrama individual, conforme al art 4o, sería hecha por la Secretaría de Hacienda. El impuesto se pagaría por medio de estampillas, en facturas que debían expedirse al efecto, de acuerdo con las siguientes cuotas:

Alcoholes derivados de la caña, por litro	\$0.21
Alcoholes de cereales, por litro	\$1.56
Tequilas, por litro	\$0.19
Mezcales y sotoles, por litro	\$0.19
Pulque, por barril de 250 litros	\$4.60

Posteriormente, este impuesto dejó de ser de derrama para convertirse en impuesto de cuota fija.

2. *Cuota fija.* Existe este tipo de cuota cuando se señala en la ley la cantidad exacta que debe pagarse por unidad tributaria. Por ejemplo: \$0.035 por kilo de sal, \$3.60 por tonelada de carbón de madera dura de encino, \$1.10 por litro de alcohol, etcétera.

3. *Cuota proporcional.* Existe este tipo de cuota cuando se señala un tanto por ciento fijo, cualquiera que sea el valor de la base. Por ejemplo: 10% de entradas brutas de los ferrocarriles o 16% de IVA.

4. *Cuota progresiva.* Hay dos clases de progresividad: directa e indirecta.

En la indirecta, la cuota es proporcional y lo que crece es la porción gravable del objeto del impuesto. Podemos mencionar dos formas principales:

*Primera:* cuando se concede una exención general hasta cierta cantidad límite. La cuota con la que se grava lo que excede es proporcional. En este caso, al aumentar el valor del objeto, aumenta el porcentaje de dicho valor sometido a impuesto, sin llegar nunca a quedar gravado en su totalidad.

En efecto, supongamos un impuesto de cuota proporcional que establezca una exención general para \$2 000.00 de renta: quien perciba \$3 000.00 tendrá gravado el 33.3% de su renta; el que perciba \$4 000.00, el 50%; quien perciba \$6 000.00, el 66.66%; el que perciba \$10 000.00, el 80% de su renta, etcétera.

Como ejemplo puede citarse el impuesto sobre herencias y legados que contenía la siguiente tarifa, para ascendientes, descendientes, cónyuge, padres adoptantes e hijos adoptivos.

Por la porción hereditaria hasta	\$1 000.00	Exenta
De	\$2 000.00	4.1 %
De	\$3 000.00	4.2 %
De	\$4 000.00	4.3 %
De	\$5 000.00	4.4 %
De	\$6 000.00	4.5 %, etcétera

Si una porción hereditaria es, por ejemplo, de \$5 000.00, a toda esta cantidad se le aplicará el 4.4%, como si la cuota fuera proporcional. La ley preveía el caso de que el valor de la base no coincidiera con alguna de las cantidades cerradas mencionadas en la tarifa; entonces debe dividirse la base en dos porciones: una

formada por la cantidad cerrada más alta, que coincida con las señaladas en la tarifa, y se le aplicará el tanto por ciento correspondiente y, al exceso, se le aplicará el tanto por ciento de la clase siguiente.

Este procedimiento se sigue para evitar el inconveniente que generalmente presenta este sistema, que consiste en que, al aplicarse el impuesto a dos bases vecinas pero incluidas en clase diferente, se reduce la base superior a una cantidad menor que la base inferior. Otro ejemplo de este tipo de cuotas es el impuesto sobre donaciones.

La progresión por grados consiste en que se divide la base en fracciones o secciones sucesivas y a cada sección se le aplica un tanto por ciento cada vez mayor. Son un ejemplo de ello las tarifas de las cédulas I, IV y V del impuesto sobre la renta conforme a la ley del 31 de diciembre de 1941, que señalaba la siguiente tarifa para comerciantes, industriales y agricultores, con ingresos de más de \$100 000.00 anuales:

Por la fracción comprendida entre

\$ 0.01 y \$2 000.00	Exenta
\$2 000.01 y \$2 400.00	3.8 %
\$2 400.01 y \$3 600.00	3.9 %
\$3 600.01 y \$4 800.00	4.1 %
\$4 800.01 y \$6 000.00	4.3 %
\$6 000.00 y \$7 200.00	4.5 %, etcétera

Si se pretende, por ejemplo, determinar el impuesto correspondiente a una utilidad de \$6 000.00, se consideran exentos los primeros \$2 000.00, se calcula en seguida el impuesto correspondiente a la fracción de \$400.00, luego el que corresponda a la fracción de los \$1 200.00 siguientes y así sucesivamente hasta completar los \$6 000.00; se suman los impuestos determinados para cada fracción y ese será el total que debe pagar el causante. Este sistema es el más extendido mundialmente en la actualidad.

El tercer sistema, que es el de coeficientes progresivos, se caracteriza por lo siguiente: se divide la base en fracciones, en la misma forma que en el caso anterior; se establece una cuota proporcional, igual para todas las fracciones, pero se establece, además, un coeficiente que va siendo mayor para cada sección o fracción, como en el caso precedente. Se usaba este sistema en las cédulas II y III de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* del 31 de diciembre de 1941. Por ejemplo, la tarifa de la cédula II estaba establecida en la siguiente forma:

Por la fracción comprendida entre:

	<i>Proporción</i>	<i>Progresividad</i>	<i>Total</i>
\$ 0.01 y \$2 400.00	10 %		10 %
\$2 400.01 y \$3 600.00	10 %	0.4 %	10.4 %
\$3 600.01 y \$4 800.00	10 %	1.6 %	11.6 %
\$4 800.01 y \$6 000.00	10 %	1.9 %	11.9 %
\$6 000.01 y \$7 200.00	10 %	2.1 %	12.1 %
\$7 200.01 y \$8 400.00	10 %	2.3 %	12.3 %, etcétera

Este sistema tiene por objeto hacer posible el pago de la parte proporcional del impuesto, en el momento de la percepción, a reserva de que se cubra lo que corresponda por cuota progresiva en el momento en que se determine la total percepción anual, siguiéndose para este efecto el procedimiento mencionado en el caso precedente.

Existen otros tipos diversos, pero los más usuales son los tres indicados.

5. *Cuotas degresivas*. Son aquellas en las que se señala determinada cuota para cierta base de impuesto, sobre la que se pretende ejercer el máximo de gravamen, siendo proporcional a partir de ella para arriba; debajo de esa base se aplican cuotas cada vez menores, a medida que decrece el valor de la base. El resultado es el mismo que el de la progresividad, en cuanto que se gravan con cuotas más elevadas las bases más altas y con cuotas menores las más bajas, pero se distinguen en que la cantidad a partir de la cual se aplica el tanto por ciento máximo es muy bajo en las degresivas y en que los grados o secciones son pocos en número, seis cuando más, en tanto que en las progresivas los grados son múltiples. Puede citarse como ejemplo de este tipo de cuotas el impuesto sobre premios de loterías, rifas, sorteos y juegos permitidos que grava la obtención de premios en la siguiente forma:

Si no excede de \$500.00	4 %
Si es mayor de \$500.00 y menor de \$5 000.00	8 %
Si es mayor de \$5 000.00	15 %

Otro ejemplo es el impuesto sobre predios no edificados que se ubican en regiones no catastrales, conforme al art 51, derogado, de la *Ley de Hacienda del Distrito Federal* (hoy CDMX).

1a clase, de \$75.01 en adelante, el metro cuadrado ...	31.50 al millar anual
2a clase, de \$30.01 a \$75.00 el metro cuadrado a ...	26.25 al millar anual
3a clase, de \$15.01 a \$30.00 el metro cuadrado a ...	21.00 al millar anual
4a clase, de \$8.01 a \$15.00 el metro cuadrado a ...	15.75 al millar anual
5a clase, de \$3.01 a \$8.00 el metro cuadrado a ...	10.05 al millar anual
6a clase, de \$0.01 a \$3.00 el metro cuadrado a ...	5.25 al millar anual

6. *Cuota progresiva inversa o al revés*, llamada también *regresiva*, aun cuando debemos evitar este último nombre para no caer en confusiones. En este tipo de cuotas, cuanto mayor es la base, menor es el tanto por ciento. Era de este tipo el impuesto sobre empresas mercantiles e industriales del Distrito Federal (hoy CDMX), que tenía la siguiente tarifa:

Por la fracción de capital hasta \$2 000.00 de \$2.00 a \$50.00 bimestrales	
Por la fracción de \$2 000.01 a \$5 000.00	... 4.50 %
Por la fracción de \$5 000.01 a \$10 000.00	... 4.00 %
Por la fracción de \$10 000.01 a \$20 000.00	... 3.80 %
Por la fracción de \$20 000.01 a \$30 000.00	... 3.50 %, etcétera

El procedimiento para el cálculo es el de la progresión por grados.

Una de las cuestiones que han sido debatidas con mayor apasionamiento en la ciencia de las finanzas es la relativa a determinar si las cuotas de los impuestos deben ser proporcionales o progresivas. Los defensores de unas y otras basan su argumentación en el principio de justicia que debe normar los impuestos, como veremos más adelante, pero la causa de la controversia se deriva del diverso concepto sobre la forma de realizar este principio.

Los partidarios de la progresividad se basan en dos razones fundamentales:

- a) La necesidad de exceptuar de impuestos directos ciertos mínimos de renta o capital que se consideran indispensables para que una persona subsista. Esta necesidad se basa en la justicia, porque si se sigue la trayectoria de los impuestos indirectos podrá observarse que gravan más fuertemente a los más pobres; es entonces necesario equilibrar esa situación eximiendo de los impuestos directos a las rentas más bajas y gravando con los tantos por ciento más fuertes las rentas o capitales altos.
- b) Es la única forma de igualar los sacrificios de los causantes, porque el sacrificio que realiza el que tiene una renta baja, pagando un tanto por ciento determinado, es muy superior al que hace el que tiene una renta alta, pagando el mismo tanto por ciento. La única forma de igualar los sacrificios es que el primero pague un tanto por ciento menor y el segundo uno mayor.

Lo que debe tenerse presente siempre es evitar que se asfixie o ahogue a los contribuyentes con las normas injustas y demasiado complicadas en la materia, que los aleje del trabajo y actividades productivas, a grado tal que se sientan extranjeros en su patria y emigren a otros lugares donde encuentren un sistema impositivo más justo, menos enérgico y complicado.



### 1.6.3 Ley de Ingresos y presupuesto de egresos

#### **Ley de Ingresos**

Como ya se dijo en párrafos anteriores, corresponde al titular del Ejecutivo Federal la presentación ante la Cámara de Diputados de la iniciativa de la ley de referencia, que se integra por un catálogo de los diversos conceptos de ingresos, mediante los cuales van a obtenerse los recursos para sufragar el gasto público.

Se puede definir la *Ley de Ingresos* como el documento que contiene la estimación de ingresos que durante un año de calendario deba percibir la administración pública federal, de conformidad con lo establecido por la *CPEUM* y demás leyes aplicables, no pasando por alto que en la actualidad los legisladores han puesto en la *Ley de Ingresos* lo que han querido.

Los principales rubros de ingresos, por lo general, son los que se señalan a continuación:

- Impuestos
- Aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras
- Derechos
- Contribuciones no comprendidas en los rubros precedentes, causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago
- Productos
- Aprovechamientos
- Ingresos derivados de financiamientos
- Ingresos de organismos y empresas
- Otros ingresos

Una vez precisado lo anterior, se debe estar alerta en torno a lo que se señale en los artículos transitorios de la *Ley de Ingresos*, pues se han utilizado no sólo para imponer regímenes especiales de tributación, subsidios y estímulos fiscales, sino también casos de no causación en el pago de las contribuciones. Además, son importantes los aspectos vinculados con la ejecución de la *Ley de Ingresos* y el control y evaluación de los ingresos.

#### **Ejecución de la Ley de Ingresos**

Este concepto se refiere a las disposiciones jurídicas que prevén a qué autoridades corresponde la ejecución de la *Ley de Ingresos*, la cual se lleva a cabo mediante las facultades de recaudación, comprobación, determinación, administración y cobro de impuestos, contribuciones de mejoras, aportaciones de seguridad social, derechos y aprovechamientos, así como cualquier otro ingreso que corresponda al gobierno federal. De igual manera, alude a la asignación de recursos que se obten-

gan en exceso de los previstos en la *Ley de Ingresos*, en relación con los programas que se estiman prioritarios, los traspasos de partidas y las reducciones respectivas cuando los ingresos sean menores que los programados.

### **Control y evaluación de los ingresos**

El control y evaluación de los ingresos se basa en la contabilidad que deben llevar las dependencias y entidades. Para ello, al órgano de control interno corresponden las facultades de auditoría conforme a los programas instrumentados concernientes a la materia con el fin de vigilar que los objetivos y metas de ingresos se cumplan y se recauden con oportunidad y eficacia.

En caso contrario deberán formularse las observaciones y recomendaciones que se estimen pertinentes, señalando las medidas correctivas necesarias si no se han alcanzado las metas fijadas.

Al respecto hay que tener presente, a partir de 2009, lo previsto en la *Ley General de Contabilidad Gubernamental*.

### **Presupuesto de egresos**

Este apartado se halla regulado por la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria*, la cual en su art 4o señala que el gasto público federal comprende las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física e inversión financiera, así como pagos de pasivo o de deuda pública y por concepto de responsabilidad patrimonial que realizan:

- El Poder Legislativo
- El Poder Judicial
- La presidencia de la República
- La Procuraduría General de la República (PGR)
- Los entes autónomos
- Los tribunales administrativos
- Las dependencias
- Las entidades

En cuanto a la programación del gasto público federal, éste tendrá que basarse en las directrices y planes nacionales de desarrollo económico y social que formule el Ejecutivo Federal.

En lo que respecta al gasto público federal, éste se basará en presupuestos que se formularán con apoyo en programas que señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, tales presupuestos se elaborarán para cada año calendario y se fundarán en costos.

### ***Integración del Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación***

El Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación se integra con documentos que se refieren a lo siguiente:

- a) Descripción clara de los programas que sean la base del proyecto, en los que se señalen objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución, así como su evaluación estimada por programa.
- b) Explicación y comentarios de los principales programas, en especial, de aquellos que abarquen dos o más ejercicios fiscales.
- c) Estimación de ingresos y propuesta de gastos del ejercicio fiscal que corresponda, con la indicación de los empleos que incluye.
- d) Ingresos y gastos reales del último ejercicio fiscal.
- e) Estimación de los ingresos y gastos del ejercicio fiscal en curso.
- f) Situación de la deuda pública al fin del último ejercicio fiscal y estimación de la que se tendrá al fin de los ejercicios fiscales en curso e inmediato siguiente.
- g) Situación de la Tesorería al fin del último ejercicio fiscal y estimación de la que se tendrá al final de los ejercicios fiscales en curso e inmediato siguiente.
- h) Comentarios acerca de las condiciones económicas, financieras y hacendarias actuales y las que se prevén para el futuro.
- i) En general, toda la información que se considere útil para mostrar la proposición en forma clara y completa.

En cuanto al ejercicio del gasto público es fundamental tener presentes los documentos siguientes:

- a) Clasificador por objeto del gasto para la administración pública federal.
- b) Manual de normas para el ejercicio del gasto en la administración pública federal.
- c) Glosario de términos más usuales en la administración pública federal.

Respecto a los principios doctrinales que rigen el presupuesto, cabe remitirse a lo señalado en el punto 1.6 de esta obra.

#### **1.6.4 Derecho fundamental de anualidad de la ley fiscal**

La garantía de la anualidad de la ley fiscal representa un límite muy importante que se señala tanto al Poder Ejecutivo como al Poder Legislativo en materia hacendaria, debido a que no podrán imponer constantemente a su capricho o arbitrio contribuciones o aumentar las existentes. Esto sucedía en la época de los reyes o señores feudales, cuando imperaba la voluntad de un solo hombre y, so pretexto del derecho divino de los reyes, aumentaban e imponían tributos a sus súbditos en

el momento en que lo querían. Como fue el *tributo de pernada*, que era el derecho del señor feudal a pasar la primera noche con la doncella cuando ésta celebraba matrimonio.

La garantía a que hacemos referencia —como ya se dijo en otra parte del libro— se encuentra contemplada en el art 74, fracc IV, constitucional, que ordena que el Ejecutivo Federal tiene la obligación de enviar cada año, antes del 8 de septiembre, o excepcionalmente el 15 de diciembre cuando ocurre la transmisión de poderes, una iniciativa de ley en la cual se especifiquen las contribuciones que habrán de recaudarse al año siguiente para cubrir el presupuesto de egresos.

No obstante lo anterior, resulta conveniente señalar que el Poder Judicial de la Federación ha sostenido la tesis siguiente:

**Contribuciones, no existe inconveniente constitucional alguno para decretar (impuestos, derechos de contribución especial) que deba recaudarse en un año determinado, aun sin estar enumeradas en la Ley de Ingresos de ese año.** De acuerdo con nuestro sistema legal, anualmente debe el Congreso decretar las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto del año fiscal siguiente (artículo 65, fracción II de la Constitución). La forma en que normalmente se decretan tales contribuciones es haciendo en la ley de ingresos respectiva una simple numeración de las diversas exacciones que deben cubrirse durante el año, sin especificar, salvo casos excepcionales, ni cuotas, ni formas de constitución de crédito fiscal y sólo estableciendo que las contribuciones enumeradas se causarán y recaudarán conforme a las leyes en vigor. Sin embargo, esto no significa que el Congreso de la Unión tenga dos facultades distintas para expedir, por una parte, las leyes específicas impositivas y, por otra, la *Ley de Ingresos*, sino que, en los términos en que están redactados los textos constitucionales, no hay más que una facultad. Lo que sucede es que el Congreso se vale de un procedimiento práctico para evitarse la tarea de volver a discutir y aprobar toda la legislación fiscal que ha regido en años anteriores y que debe seguir rigiendo en un año determinado, pero si el Congreso considera necesario decretar otro gravamen para cubrir las necesidades previstas por el presupuesto de egresos, no es indispensable que se prevea en la *Ley de Ingresos*; constitucionalmente basta que esté en una ley expedida por el Congreso de la Unión, salvo los casos limitativamente señalados en el artículo 131 de la Carta Magna. Por ello no existe inconveniente inconstitucional para decretar una contribución que deba recaudarse en un año determinado, aún sin estar enumerada en la *Ley de Ingresos*, ya que la Constitución sólo se refiere a que los mexicanos están obligados a contribuir a los gastos públicos en la forma proporcional y equitativa que señalen las leyes (en plural), por lo cual ello puede hacerse en uno o varios ordenamientos.<sup>38</sup>

Se estima que no se puede modificar una ley de ingresos, ni el presupuesto de egresos por respeto a los principios doctrinales de anualidad y unidad del presupuesto, a pesar de lo sostenido por el Poder Judicial.

---

<sup>38</sup> Jurisprudencia 232 193, 7a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 199-204, primera parte, p 137.

## 1.7 Principio de legalidad en materia fiscal y sus excepciones

**Principio de legalidad tributaria.** El derecho fundamental de legalidad se encuentra contenido en los arts 14 y 16 constitucionales y, *lato sensu*, consiste en que “las autoridades sólo pueden hacer lo que la ley les permite”.<sup>39</sup>

**Principio de legalidad tributaria.** Consiste en que ninguna autoridad fiscal puede emitir un acto o resolución que no sea conforme a una ley expedida con anterioridad, es decir, los agentes fiscales sólo pueden hacer lo que la ley les permite.

## 1.8 Tratados internacionales en materia de contribuciones y convenios de coordinación fiscal con los estados de la República

Resulta oportuno señalar que, en cuanto a la categoría de ley suprema que tienen los tratados internacionales y la procedencia del amparo contra éstos, se han dictado las tesis siguientes:

**Convenio de París para la protección de la propiedad industrial. Tiene categoría de ley suprema.** Como el Convenio de París del 31 de octubre de 1958 para la protección de la propiedad industrial fue aprobado por la Cámara de Senadores y se expidió el decreto promulgatorio correspondiente (*DOF* del 31 de diciembre de 1962), debe estimarse que, de conformidad con el artículo 133 de la Constitución General de la República, tiene categoría de ley suprema de la Unión, por lo cual las autoridades competentes están obligadas a acatarle y, por tanto, a proteger legalmente, mediante su registro, las marcas de servicio.<sup>40</sup>

**Derechos humanos contenidos en la Constitución y en los tratados internacionales. Constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, pero cuando en la Constitución haya una restricción expresa al ejercicio de aquéllos, se debe estar a lo que establece el texto constitucional.** El primer párrafo del artículo 1o constitucional reconoce un conjunto de derechos humanos cuyas fuentes son la Constitución y los tratados internacionales de los cuales el Estado mexicano sea parte. De la interpretación literal, sistemática y originalista del contenido de las reformas constitucionales de seis y diez de junio de dos mil once, se desprende que las normas de derechos humanos, independientemente de su fuente, no se relacionan en términos jerárquicos, entendiendo que, derivado de la parte final del primer párrafo del citado artículo 1o, cuando en la Constitución haya una restricción

<sup>39</sup> Margarita Lomelí Cerezo (1979), *Derecho fiscal represivo*, México, Editorial Porrúa, p 64.

<sup>40</sup> Jurisprudencia 238 448, 7a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 72, tercera parte, p 23.

expresa al ejercicio de los derechos humanos, se deberá estar a lo que indica la norma constitucional, ya que el principio que le brinda supremacía comporta el encumbramiento de la Constitución como norma fundamental del orden jurídico mexicano, lo que a su vez implica que el resto de las normas jurídicas deben ser acordes con la misma, tanto en un sentido formal como material, circunstancia que no ha cambiado; lo que sí ha evolucionado a raíz de las reformas constitucionales en comento es la configuración del conjunto de normas jurídicas respecto de las cuales puede predicarse dicha supremacía en el orden jurídico mexicano. Esta transformación se explica por la ampliación del catálogo de derechos humanos previsto dentro de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, el cual evidentemente puede calificarse como parte del conjunto normativo que goza de esta supremacía constitucional. En este sentido, los derechos humanos, en su conjunto, constituyen el parámetro de control de regularidad constitucional, conforme al cual debe analizarse la validez de las normas y actos que forman parte del orden jurídico mexicano.<sup>41</sup>

Por otra parte, también se ha pronunciado el criterio que a continuación se puntualiza:

**Control difuso.** Con motivo de la entrada en vigor de los párrafos segundo y tercero del artículo 1o constitucional modificados mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el diez de junio de dos mil once, debe estimarse que han quedado sin efectos las tesis jurisprudenciales P./J. 73/99 y P./J. 74/99, de rubros: "Control judicial de la Constitución. Es atribución exclusiva del Poder Judicial de la Federación." y "Control difuso de la constitucionalidad de normas generales. No lo autoriza el artículo 133 de la Constitución."<sup>42</sup>

## Observancia y aplicación de los tratados

El principio básico que rige la observancia de los tratados es el enunciado en el art 26 de la Convención de Viena sobre el Derecho de los Tratados, que señala:

**Artículo 26.** *Pacta sunt servanda. Todo tratado en vigor obliga a las partes y debe ser cumplido por ellas de buena fe.*

En principio, la observancia de los tratados no se verá obstaculizada por el hecho de que existan normas de derecho interno contrarias a ellos. Los Estados no pueden invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación para el incumplimiento de un tratado. En forma literal, el art 27 de la Convención de Viena acerca de esta materia dispone:

**Artículo 27.** *El derecho interno y la observancia de los tratados. Una parte no podrá invocar las disposiciones de su derecho interno como justificación del incumplimiento de un tratado. Esta norma se entenderá sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 46.*

---

<sup>41</sup> Jurisprudencia **2006224** [P./J. 20/2014 (10a.)] 10a época, Pleno, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 5, abril de 2014, t I, p 202.

<sup>42</sup> Tesis aislada **2000008** [P. I/2011 (10a.)], 10a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro III, diciembre de 2011, t 1, p 549.

Sólo puede pedirse la nulidad relativa de un tratado si éste se opone a normas fundamentales de derecho interno, cuando las violaciones sean manifiestas y evidentes.

**Artículo 46.** *Disposiciones de derecho interno convenientes a la competencia para celebrar tratados.*

1. *El hecho de que el consentimiento de un Estado en obligarse por un tratado haya sido manifestado en violación de una disposición de su derecho interno concerniente a la competencia para celebrar tratados, no podrá ser alegado por dicho Estado como vicio de su consentimiento, a menos que esa violación sea manifiesta y afecte a una norma de importancia fundamental de su derecho interno, y*
2. *Una violación es manifiesta si resulta objetivamente evidente para cualquier Estado que proceda en la materia conforme a la práctica usual y de buena fe.*

En cuanto a los convenios de coordinación fiscal con los Estados, el lector debe consultar el tema respectivo en la unidad 5 de este libro.

## 1.9 Interpretación constitucional e interpretación de leyes y tratados concernientes a contribuciones

### Interpretación de la ley

El acto de interpretación legal consiste en desentrañar el sentido de la norma fiscal.

### Interpretación constitucional

También se conoce como *interpretación auténtica*, que es la realizada por el mismo legislador en el propio escrito de la Ley Fundamental.

### Interpretación de la ley fiscal

Dicha interpretación puede ser estricta, de otras disposiciones fiscales o auténtica.

**1. Interpretación estricta.** No permite la analogía o mayoría de razón; así, son normas de interpretación estricta las que hacen referencia a lo siguiente:

- Cargas
  - Sujetos
  - Objeto
  - Base
  - Tasa
  - Tarifa
  - Época de pago

- Excepciones
- Infracciones
- Sanciones

**2. Interpretación de las otras disposiciones fiscales.** Se aplicará cualquier otro método de interpretación jurídica.

### Normas fiscales supletorias

Cabe mencionar que la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, que tiene por objeto regular los derechos y garantías básicas del contribuyente, en su art 1o señala que en defecto de lo dispuesto en ese ordenamiento jurídico, se aplicarán las leyes fiscales respectivas y el *Código Fiscal de la Federación*. Dicha ley no tiene razón de ser, ya que a pesar de que tiene algunas cuestiones importantes, su contenido se debe ubicar en la parte del *CFF* referida a los derechos y obligaciones de los contribuyentes.

La supletoriedad se actualiza cuando dentro de un determinado ordenamiento existe un vacío y dicho ordenamiento permite llenarlo invocando otros textos legales, por ejemplo:

**1. Para el caso del Código Fiscal de la Federación** A falta de norma fiscal expresa, en las leyes tributarias especiales y en el *Código Fiscal de la Federación*, se acudiría supletoriamente a las disposiciones del derecho federal común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho fiscal. Por ello, resultan aplicables los siguientes ordenamientos jurídicos:

- El *Código Federal de Procedimientos Civiles (CFPC)*
- El *Código Civil Federal (CCF)*
- El *Código Penal Federal (CPF)*
- El *Código de Comercio (CCom)*

**2. Para el caso del Código Fiscal del Distrito Federal (hoy CDMX).** A falta de norma fiscal expresa en el *CFDF*, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho común, cuando su aplicación no sea contraria a la naturaleza propia del derecho público, siendo aplicables los siguientes códigos:

- *Código de Procedimientos Civiles para el Distrito Federal (hoy CDMX)*
- *Código Civil para el Distrito Federal (hoy CDMX)*
- *Código Penal para el Distrito Federal (hoy CDMX)*
- *Código de Comercio (CCOM)*

### Interpretación de los tratados

*Interpretar* —como ya se había dicho— no es otra cosa que determinar el verdadero sentido y alcance de una norma. En el caso de los tratados es hacer referen-



cia a la determinación del sentido y alcance de las cláusulas contenidas en los propios acuerdos.

Lo anterior será válido si se tiene en consideración que un tratado es un convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de derecho internacional público; ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante la cual México asume compromisos.

Cabe recordar que los tratados deberán ser aprobados por el Senado y serán ley suprema de toda la Unión cuando estén de acuerdo con ella, en términos de los numerales 76, fracc I, y 133 de la Constitución.

Dicha interpretación debe seguir ciertas reglas, que son las siguientes:

1. Deberá interpretarse de buena fe conforme al sentido común que haya de atribuirse a los términos del tratado en el contexto de éstos y teniendo en cuenta su objeto y fin.

2. El contexto comprenderá, además del texto, incluidos su preámbulo y anexos:

- a) Todo acuerdo que se refiera al tratado y haya sido concertado entre las partes con motivo de la celebración del tratado.
- b) Todo instrumento formulado por una o más partes con motivo de la celebración del tratado y aceptado por las demás como instrumento referente al tratado.

3. Juntamente con el contexto, habrá de tenerse en cuenta lo siguiente:

- a) Todo acuerdo ulterior entre las partes acerca de la interpretación del tratado o de la aplicación de sus disposiciones.
- b) Toda práctica seguida ulteriormente en la aplicación del tratado, por la cual conste el acuerdo de las partes acerca de la interpretación del tratado.
- c) Toda norma pertinente de derecho internacional aplicable en las relaciones entre las partes.

4. Se dará a un término un sentido especial si consta que esa fue la intención de las partes. Sin embargo, se podrá acudir a otros medios de interpretación complementarios, en particular a los trabajos preparatorios del tratado y a las circunstancias de su celebración, para confirmar el sentido resultante de la aplicación, mencionada en párrafos anteriores, o para determinar su alcance cuando el sentido de la interpretación sea ambiguo u oscuro, o que conduzca a un resultado absurdo o irrazonable.

## 1.10 Gasto público y otros fines de las contribuciones

Un gobierno que gasta su dinero sólo por gastar equivale a un barco sin brújula, destinado a perderse en las aguas intensas de los mares y, por tanto, la hacienda

pública irá a la quiebra o bancarrota. En cambio, un titular de la administración pública que actúa de forma inteligente sabe que en la actualidad, para tener éxito, todo gasto público debe estar vinculado a planes, programas y objetivos, y debe ser acorde con fines específicos que se pretendan alcanzar.

Cuánta razón tiene el viejo proverbio árabe, de innegable exactitud, citado por **Alfonso Cortina Gutiérrez**, que afirma: “Quien gasta menos de lo que gana procede sabiamente, quien gasta exactamente lo que recibe es un imprudente y quien se excede de su nivel de ingresos es un loco o un futuro defraudador”.<sup>45</sup>

Nunca se deben permitir gastos superfluos, como los correspondientes a comunicación de la presidencia de la República, que incluso fueron utilizados para efectos electorales; mucho menos, vestidos para la primera dama, plumas de lujo, el avión presidencial, etcétera.

### **1.10.1 Plan. Programas y presupuesto públicos**

#### **Plan**

El ordenamiento jurídico que rige esta materia es la *Ley de Planeación*, la cual señala que la planeación deberá llevarse a cabo como un medio para el eficaz desempeño de la responsabilidad del Estado en lo concerniente al desarrollo integral y sustentable del país, y deberá tender a la consecución de los fines y objetivos políticos, sociales, culturales y económicos contenidos en la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

La mencionada planeación debe basarse en los principios siguientes:

- a) El fortalecimiento de la soberanía, la independencia y la autodeterminación nacionales, en lo político, lo económico y lo cultural.
- b) La preservación y el perfeccionamiento del régimen democrático, republicano, federal y representativo que la Constitución establece, así como en la consolidación de la democracia como sistema de vida, fundado en el constante mejoramiento económico, social y cultural del pueblo, impulsando su participación activa en la planeación y ejecución de las actividades del gobierno.
- c) La igualdad de derechos entre mujeres y hombres, la atención de las necesidades básicas de la población y la mejoría en todos los aspectos de la calidad de vida, para lograr una sociedad más igualitaria y garantizando un ambiente adecuado para el desarrollo de la población.
- d) El respeto irrestricto de los derechos humanos, así como de las libertades y derechos sociales, políticos y culturales.

<sup>45</sup> **Alfonso Cortina Gutiérrez**, *Curso de política de finanzas...*, ob cit, pp 263 y 264.

- e) El fortalecimiento del pacto federal y del municipio libre, para lograr un desarrollo equilibrado del país, promoviendo la descentralización de la vida nacional.
- f) El equilibrio de los factores de la producción, que proteja y promueva el empleo, en un marco de estabilidad económica y social.
- g) La perspectiva de género, para garantizar la igualdad de oportunidades entre mujeres y hombres, y promover el adelanto de las mujeres mediante el acceso equitativo a los bienes, recursos y beneficios del desarrollo.
- h) La factibilidad cultural de las políticas públicas nacionales.
- i) La protección y conservación del medio ambiente.

### **Planeación nacional del desarrollo**

La planeación nacional del desarrollo es la ordenación racional y sistemática de acciones que, con base en el ejercicio de las atribuciones del Ejecutivo Federal en materia de regulación y promoción de la actividad económica, social, política y cultural, tiene como propósito la transformación de la realidad del país, de conformidad con las normas, principios y objetivos que la propia Constitución y la ley establecen.

Mediante la planeación se fijarán objetivos, metas, estrategias y prioridades; se asignarán recursos, responsabilidades y tiempos de ejecución, se coordinarán acciones y se evaluarán resultados. Al respecto cabe mencionar lo siguiente:

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

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

La categoría de plan queda reservada al Plan Nacional de Desarrollo.

El Plan indicará los programas sectoriales, institucionales, regionales y especiales que deban ser elaborados conforme a este capítulo.

Estos programas observarán congruencia con el Plan y su vigencia no excederá del periodo constitucional de la gestión gubernamental en que se aprueben, aunque sus previsiones y proyecciones se refieran a un plazo mayor.

El Plan Nacional de Desarrollo y los programas sectoriales se publicarán en el *Diario Oficial de la Federación*.

### **Programas y presupuesto públicos**

La programación del gasto público federal se basa en las directrices y planes nacionales de desarrollo económico y social que formula el titular del Ejecutivo Federal, por conducto de la secretaría de Estado competente.

### Presupuesto base cero para 2016

Incluye una reevaluación de todos los programas, partiendo de cero, con la finalidad de que únicamente se realicen los gastos necesarios sin afectar actividades prioritarias. A éste se ha acudido, so pretexto de corregir la política fiscal y presupuestal del actual gobierno de la República, en lugar de tomar medidas serias y sólidas sobre la materia. Para 2017 se abandona la idea de presupuesto base cero pero no se hace un ajuste fundamental para reducir los gastos de la obesa burocracia federal.

#### **Programas prioritarios**

- Administración de Justicia y Persecución del Delito
- Seguridad Pública
- Readaptación Social
- Infraestructura para la Educación Preescolar
- Infraestructura para la Educación Primaria
- Infraestructura para la Educación Secundaria
- Atención Preventiva, Curativa y Hospitalización
- Construcción, Ampliación y Mantenimiento de Unidades de Atención Médica
- Atención y Mejoramiento Nutricional
- Promoción del Desarrollo Familiar y Comunitario
- Protección y Asistencia a la Población en Desamparo
- Conducción de la Política y Fomento al Empleo
- Promoción y Fomento Industrial
- Infraestructura Urbana
- Construcción, Mejoramiento y Apoyo a la Vivienda
- Construcción y Adecuación para Agua Potable
- Regulación y Prevención de la Contaminación del Aire
- Regulación y Prevención de la Contaminación del Agua
- Control de Residuos Sólidos
- Preservación y Restauración de Ecosistemas

#### **1.10.2 Gasto público**

Como ya se mencionó, en términos del art 4o de la *Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria (LFPRH)* se da la definición de lo que comprende el gasto público federal, el cual se integra con las erogaciones por concepto de gasto corriente, inversión física, inversión financiera, así como pagos de pasivo de la deuda pública, y por concepto de responsabilidad patrimonial, que realizan:

- El Poder Legislativo
- El Poder Judicial

- La presidencia de la República
- La Procuraduría General de la República
- Los entes autónomos
- Los tribunales administrativos
- Las dependencias
- Las entidades

### 1.10.3 Fines de la política económica y social

Los fines no pueden ser otros que la búsqueda del bienestar de los súbditos de un Estado, por medio de buenos gobiernos que luchen por el orden, la seguridad jurídica, la justicia y el bien común de la sociedad. Con ello habrá paz entre los individuos, sin olvidar que para lograrlo siempre debe tenerse presente la justicia social fiscal; es decir, la obligación del Estado de ayudar a los que se encuentran en desamparo, por su situación física, social o económica. Aquí quizás es donde realmente se justifica la razón de ser del Estado.

### 1.10.4 Propósitos del legislador y efectos de las contribuciones

Por lo que hace a los propósitos del legislador, antes de que se establezcan las disposiciones jurídicas correspondientes deben hacerse las preguntas siguientes:

- a) **¿Qué?** Qué contribución o norma impositiva se va a crear, modificar o extinguir.
- b) **¿Quién?** Qué personas resultarán afectadas o beneficiadas.
- c) **¿Cuándo?** A partir de qué momento entra en vigor la norma y si requiere disposiciones transitorias.
- d) **¿Dónde?** Ubicación del límite territorial de aplicación y lugar de pago.
- e) **¿Cómo?** Se refiere a los elementos sustanciales de la contribución y a los procedimientos para su aplicación.
- f) **¿Con qué?** Aquí deben evaluarse la capacidad económica del particular y los medios de pago. Es el *quantum* de la contribución.
- g) **¿Por qué?** Para qué se establece una norma fiscal, qué se busca con ella, qué se pretende alcanzar y cuáles son los fines fiscales y extrafiscales.

Una vez evaluadas las respuestas que se obtengan a esas preguntas y si se ajustan a lo que se pretende obtener, se podrá formular un proyecto de ley con probabilidad de que se tenga éxito en su aplicación, previa aprobación y discusión del Poder Legislativo respectivo. De esta forma, se alcanzarían los fines que se persiguen y que no haya un divorcio entre normatividad jurídica y lo que se quería hacer, realizándose los efectos fiscales o extrafiscales que se pensaban.

### 1.10.5 Política fiscal

La política fiscal es el arte de decidir las contribuciones que deben existir en un régimen tributario y cómo hay que gastar los recursos obtenidos por medio de ellas, para lograr los fines fundamentales que todo gobierno quiere alcanzar y que son la justicia, el orden y el bien común, en un marco de democracia social.

Como enseña **Emilio Margáin Manautou**, la política fiscal puede tener los objetivos siguientes:

- A. La captación de recursos:
  - 1. Tendiente a satisfacer el gasto público;
  - 2. Tendiente a distribuir equitativamente la riqueza, y
  - 3. Tendiente a combatir la inflación y, por ende, a estabilizar la moneda.
  
- B. La no captación de recursos:
  - 1. Protegiendo a la industria nacional de la competencia de la industria del exterior;
  - 2. Ayudando a la industria nacional para que pueda competir en el mercado internacional;
  - 3. Protegiendo al consumo nacional;
  - 4. Alentando la adquisición de divisas, y
  - 5. Controlando una actividad económica.
  
- C. Promover el desarrollo económico del país:
  - 1. Estimulando el establecimiento y desarrollo de industrias nuevas o necesarias para el país o para las zonas consideradas como polos de desarrollo;
  - 2. Alentando a invertir en zonas pobres del país;
  - 3. Alentando la inversión en bienes duraderos, y
  - 4. Alentando el gasto productivo.
  
- D. Dirigir el gasto de los particulares:
  - 1. Desalentando invertir en actividades menos benéficas para el país;
  - 2. Alentando el ahorro, y
  - 3. Aprovechando la cercanía con el país más rico del mundo.
  
- E. Combatir la recesión económica:
  - 1. Desgravando actividades;
  - 2. Alentando la contratación de mano de obra o la compra de maquinaria nueva;

3. Acreditando parte del gasto con el impuesto, y
4. Alentando el turismo interno y gravando al habitante que sale como turista al extranjero.<sup>44</sup>

En ese orden de ideas, cabe mencionar lo siguiente:

La elaboración de leyes no debe desbordar su función y pretender encontrar todas las soluciones a los problemas sociales, mediante decretos legislativos, pues esta tendencia, cada vez más frecuente en las relaciones fiscales, puede caer en el defecto deformativo de la creación y aplicación de tributos lesivos para el bienestar económico.

La función de la ley se resume en la regulación adecuada de acuerdo con la realidad de los recursos financieros públicos, estableciendo límites o facultades al poder público para su creación, recaudación y aplicación y, simultáneamente a los contribuyentes, en un marco de legalidad, imponiéndoles obligaciones claras y equitativas.

## 1.11 Proporcionalidad y equidad de las contribuciones

### 1.11.1 Principios de capacidad económica, capacidad contributiva y del beneficio

#### Capacidad económica

La capacidad económica es la aptitud de una persona para solventar sus necesidades, ya sea por el patrimonio que posea, los productos que reciba o las rentas que obtenga.

#### Capacidad contributiva

Las personas que tienen capacidad económica pueden soportar la incidencia impositiva y, por tanto, cuentan con capacidad contributiva; es decir, la posibilidad de pagar contribuciones que representen para los contribuyentes el mínimo de sacrificio factible. Al respecto, **Manuel de Juano** dice:

Con el correr del tiempo ha podido advertirse que el mejor índice de la capacidad contributiva está constituido por la *riqueza que se gana o se obtiene* en el sentido dinámico de esa manifestación. De ahí entonces que la *renta* sea la base de la tributación y que el impuesto a la misma haya adquirido una significación trascendente dentro de los recursos estatales.

<sup>44</sup> **Jaime Nicolás López** (1989), *Bases de política fiscal y derecho*, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, pp 13, 14 y 363.



Pero ha de tenerse presente que no sólo la renta nos da la expresión de la capacidad contributiva. El consumo y el patrimonio no pueden ser olvidados a tal efecto, y es por eso que en los presupuestos modernos figuran, al lado del impuesto a los réditos, los impuestos indirectos (impuestos internos, impuestos a las ventas, etc) y los gravámenes sobre el capital.

También se ve capacidad contributiva en los beneficios que se obtienen de los *servicios públicos*, y de ellos se desprenden las *contribuciones especiales y las tasas*.

Sin embargo, hay que convenir que no toda la renta implica la existencia de una capacidad contributiva. Cabe, pues, dado su carácter personal o subjetivo, discriminar sobre la presencia de los gastos necesarios para la producción de ella, las aplicaciones posteriores debidas a terceros, los débitos, las asignaciones a los fondos de reservas, etc, todos los cuales marcan limitaciones a las sumas que el contribuyente pudiera conservar para la satisfacción de sus necesidades privadas y su contribución en las públicas.

Se hace forzoso entonces entrar en la consideración especial de las distintas rentas y acordar a las mismas un tratamiento que razonablemente no cree desigualdades. Vemos, así, que no es lo mismo una renta proveniente del *capital* que la que fluye del *trabajo humano*. Ésta es efímera, llena de riesgos, sujeta a la fragilidad y a las condiciones perecederas de la vida del hombre, mientras que aquélla tiene una base más estable y duradera y su obtención importa menos esfuerzo desde el punto de vista del sacrificio que la entraña.

Ante esta evidencia es que ha surgido la tendencia contemporánea de marcar referencias sobre el impuesto a la renta y la capacidad *contributiva subjetiva*, en vez de hacerlo sobre la *capacidad objetiva* representada por el patrimonio y el producto. Se contemplan así en primer grado las condiciones personales del sujeto a quien pertenecen tanto el patrimonio como los productos.

Esta manifiesta superioridad que ofrece la renta como exponente de la capacidad contributiva de los hombres no equivale ni significa que su imposición sea o deba ser el hecho universal excluyente de los otros índices. El *patrimonio*, el *producto*, el *consumo* y la *renta* representan, en ese orden, los grados o etapas por los que ha ido pasando el objeto del impuesto en la historia financiera de los pueblos. Pero no se entienda que esa evolución pueda implicar una sustitución completa de una forma por otra, o un desplazamiento definitivo del impuesto sobre el consumo por la tributación del producto, sino más bien debe calificarse el proceso como la integración de la forma superior que llega a dominar sobre las otras, pero sin disolver o anular las precedentes.<sup>45</sup>

### **Elementos de la capacidad contributiva**

Dichos elementos pueden ser de dos tipos:

- a) *Objetivo*. Se presenta por la riqueza ostensible de los gobernados, por el patrimonio, la renta o el consumo.
- b) *Subjetivo*. Es el deber para contribuir.

### **Beneficio**

La teoría del beneficio ha tratado de fundamentar la capacidad contributiva. En cuanto a este punto, **Griziotti** menciona que “las manifestaciones de la capacidad

<sup>45</sup> **Manuel de Juano** (1969), *Curso de finanzas y derecho tributario*, t I, Rosario, Argentina, Molachino, pp 279 a 281.



contributiva, en relación con los beneficios producidos a los contribuyentes por la actividad del Estado y de la sociedad, consisten en la riqueza que se gana, en la riqueza que se gasta y en los beneficios que derivan al contribuyente de una obra de interés público”.

Para **Tangorra**, “el costo del sacrificio del impuesto parecería al sujeto menor cuanto mayor sea el goce, la ventaja, la utilidad conseguida por el efecto del sacrificio”. A su vez, **De Juano** critica esa teoría y señala:

Si su fundamento pudo o podría tener razón dentro del régimen de un Estado primitivo, donde la pena que ocasiona el pago del tributo guardaría relación con los beneficios recibidos, haciendo que aquélla fuera menor, ello no puede sostenerse en el Estado moderno. Si hubiera de seguirse el planteo de **Griziotti**, habría que concluir reconociendo que cuanto mayor fuera la renta de un contribuyente, mayor sería el beneficio derivado de la protección que el Estado le acuerda. Por ejemplo, si una persona tuviera una fortuna superior en cien veces a la de otra, no por ello ha de inferirse que la protección que el Estado le presta también centuplica la del segundo. Lejos de ello, fácilmente se comprende que en el Estado actual de la sociedad son precisamente las clases menos pudientes las que mayores beneficios y protección reciben del Estado. Si esto ocurre, habría que concluir, de atenernos a esta teoría, gravando mayormente a quienes ofrecen precisamente menor capacidad contributiva.

Los tributos, pues, no pueden relacionarse ni proporcionarse con los beneficios recibidos por los contribuyentes para de ahí medir el margen de su contribución. Siendo ese beneficio de carácter subjetivo, su mensura resultaría siempre difícil de establecer, como apunta **Seligman**. Por otra parte, ya es sabido que aquellas personas que poseen cuantiosas fortunas dependen más de su esfuerzo y ocasionan menores gastos al Estado que las de recursos magros o reducidos medios. Precisamente estas últimas, por lo común, son las que requieren mayor ayuda del Poder Público. Lo propio cabría decir sobre las dificultades para medir hasta dónde ha de entenderse que cada ciudadano participa en la actividad del Estado y, más aún, en qué medida renunciaría cada uno al consumo de un artículo antes de pagar un tributo.

### 1.11.2 Proporcionalidad

Se puede afirmar que los estudiosos del derecho fiscal no tienen un concepto homogéneo en relación con lo que debe entenderse por la *equidad y proporcionalidad* a que se refiere el art 31, fracc IV, de la *CPEUM*. Hay coincidencia en la mayoría de ellas en cuanto a que ese mandato constitucional prevé la justicia de las leyes tributarias. Compartimos tal opinión, porque es la correcta, ya que, como lo puntualiza **Ernesto Flores Zavala**, el Estado sólo debe imponer el sacrificio mínimo a los particulares, el indispensable para cubrir el presupuesto.

Por *proporcionalidad* se entiende el aspecto económico de la imposición, que toda persona contribuya al gasto público conforme a su capacidad tributaria.

La justicia es en el sistema tributario tal como la hace notar **Miguel Valdés Villarreal** en sus cuatro significados, sin olvidar tampoco las garantías de carácter social que establece la Constitución mexicana y que protegen el mínimo de subsistencia y el patrimonio familiar.

Cabe plantear la pregunta: ¿corresponde exclusivamente al Poder Legislativo la apreciación de la proporcionalidad y equidad, es decir, la justicia de los impuestos, o también puede hacerlo el Poder Judicial? A pesar de esto, **Vallarta** precisó: “Pretender que los tribunales hagan algo de eso es querer que se conviertan en parlamento, es querer que hagan política y no que administren justicia, es querer poner un autor al cuerpo legislativo, quitándole independencia, es, en fin, querer confundir monstruosamente las atribuciones de los poderes Legislativo y Judicial”.<sup>46</sup>

Se estima que se justifica la intervención firme y enérgica del Poder Judicial cuando el Poder Legislativo se haya excedido en sus facultades constitucionales. En ese sentido modificó su jurisprudencia la Suprema Corte de Justicia de la Nación, al sostener que sí está capacitado el Poder Judicial para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial, cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso, o cuando el Legislativo haya rebasado sus facultades constitucionales, excediéndose de ellas.

Al respecto, ese alto tribunal estableció textualmente:

**Impuestos.** Aunque la jurisprudencia sentada por la Corte, en ejecutorias anteriores, fue que la proporcionalidad y equidad del impuesto no puede remediarse por medio del juicio de amparo, es conveniente modificar esa jurisprudencia, estableciendo que sí está capacitado por el Poder Judicial Federal para revisar los decretos o actos del Poder Legislativo, en cada caso especial cuando a los ojos del Poder Judicial aparezca que el impuesto es exorbitante y ruinoso o que el Poder Legislativo se ha excedido en sus facultades constitucionales. Esa facultad de la Suprema Corte proviene de la obligación que tiene de examinar la queja, cuando se ha reclamado como violación de garantías la falta de proporcionalidad o de equidad en un impuesto; y si bien el artículo treinta y uno de la Constitución que establece esos requisitos de proporcionalidad y equidad en el impuesto, como derecho de todo contribuyente, no está en el capítulo relativo a las garantías individuales, la lesión de aquel derecho es una violación de esas garantías: de suerte que si la Suprema Corte, ante una demanda de amparo contra la ley que establezca un impuesto notoriamente exorbitante y ruinoso, negará la protección federal, diciendo que el Poder Judicial no es el capacitado para remediar tal violación, y dijera que ese remedio se encuentra en el sufragio popular, haría nugatoria la prescripción de la fracción I del artículo 103 constitucional, que establece el amparo contra las leyes que violen las garantías individuales, y la misma razón podría invocarse para negar los amparos en todos los casos en que se reclamara contra las leyes.<sup>47</sup>

### 1.11.3 Equidad

La equidad en materia fiscal significa que los particulares que se encuentren en la misma situación, deben ser tratados en forma igual, sin privilegios ni favoritismos.

<sup>46</sup> **Vallarta**, citado por **Ernesto Flores Zavala**, ob cit., p 205.

<sup>47</sup> Tesis aislada **810 759**, 5a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, t XVII, p 1014.

En ese orden de ideas, el Poder Judicial ha sostenido los criterios siguientes:

**Equidad tributaria. Implica que las normas no den un trato diverso a situaciones análogas o uno igual a personas que están en situaciones dispares.** El texto constitucional establece que todos los hombres son iguales ante la ley, sin que pueda prevalecer discriminación alguna por razón de nacimiento, raza, sexo, religión o cualquier otra condición o circunstancia personal o social; en relación con la materia tributaria, consigna expresamente el principio de equidad para que, con carácter general, los poderes públicos tengan en cuenta que los particulares que se encuentren en la misma situación deben ser tratados igualmente, sin privilegio ni favor. Conforme a estas bases, el principio de equidad se configura como uno de los valores superiores del ordenamiento jurídico, lo que significa que ha de servir de criterio básico de la producción normativa y de su posterior interpretación y aplicación. La conservación de este principio, sin embargo, no supone que todos los hombres sean iguales, con un patrimonio y necesidades semejantes, ya que la propia *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* acepta y protege la propiedad privada, la libertad económica, el derecho a la herencia y otros derechos patrimoniales, de donde se reconoce implícitamente la existencia de desigualdades materiales y económicas. El valor superior que persigue este principio consiste entonces en evitar que existan normas que, llamadas a proyectarse sobre situaciones de igualdad de hecho, produzcan como efecto de su aplicación la ruptura de esa igualdad al generar un trato discriminatorio entre situaciones análogas, o bien, propiciar efectos semejantes sobre personas que se encuentran en situaciones dispares, lo que se traduce en desigualdad jurídica.<sup>48</sup>

#### 1.11.4 Derecho fundamental de no confiscación

**Confiscación de bienes.** Es la apropiación violenta por parte de la autoridad de la totalidad de los bienes de una persona o de una parte significativa de los mismos, sin título legítimo y sin contraprestación.

Históricamente ha existido como una sanción de los enemigos del poder público, por medio de la cual se les priva de sus bienes y éstos pasan a favor del Estado.

No se considera confiscación para pago de impuestos y multas.

#### **No se considera confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas (art 22, CPEUM)**

El art 22 de la Ley Fundamental ordena:

Quedan prohibidas las penas de muerte, de mutilación, de infamia, la marca, los azotes, los palos, el tormento de cualquier especie, la multa excesiva, la confiscación de

<sup>48</sup> Jurisprudencia 198 402 [P./J. 42/97], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t V, junio de 1997, p 36.

bienes y cualesquiera otras penas inusitadas y trascendentales. Toda pena deberá ser proporcional al delito que sancione y al bien jurídico afectado.

No se considerará confiscación la aplicación de bienes de una persona cuando sea decretada para el pago de multas o impuestos, ni cuando la decrete una autoridad judicial para el pago de responsabilidad civil derivada de la comisión de un delito. Tampoco se considerará confiscación el decomiso que ordene la autoridad judicial de los bienes en caso de enriquecimiento ilícito en los términos del artículo 109, la aplicación a favor del Estado de bienes asegurados que causen abandono en los términos de las disposiciones aplicables, ni la de aquellos bienes cuyo dominio se declare extinto en sentencia.

## Delitos fiscales

La confiscación de bienes, con el límite natural del patrimonio de familia, es la única sanción establecida en la Constitución que no contempla que por deudas fiscales un contribuyente tenga que ir a la cárcel. Aceptar otra postura es desconocer que en el surgimiento del pacto fundamental ni siquiera se debatió esta cuestión, por un constituyente que estaba principalmente preocupado por la defensa de los derechos del trabajador agrario y urbano, que formó parte de la mayoría mexicana que en 1917 no tenían capacidad tributaria y que buscaban una mejora económica y social, dentro de un marco de libertades. De ahí que resultaría absurdo imaginar una sanción privativa de la libertad por adeudos tributarios.

Lo anterior no descarta que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria pueda ser sentenciado penalmente por fraude genérico, como es realizar maquinaciones con dolo, alevosía y ventaja para evadir el pago de un tributo, por ejemplo, usar documentos falsos.

### 1.11.5 Derecho fundamental de multa no excesiva

La Constitución no señala qué debe entenderse por *multa excesiva*, por lo que, para comprender ésta, debe acudirse a lo expresado al respecto por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (SCJN), la cual ha dicho que multa excesiva es aquella que

- Rebase el límite de lo ordinario o razonable.
- Está en desproporción con la gravedad del ilícito.
- Es desproporcional al monto del negocio.
- Rebase la capacidad económica del infractor.
- Para imponer sanciones justas se debe considerar un mínimo y un máximo.

Así mismo, la Segunda Sala de la SCJN ha sostenido que las multas que consideran la actualización para cuantificar su monto son inconstitucionales.

### Penas inusitadas y trascendentales (art 22, CPEUM)

Debe considerarse en materia fiscal que también es aplicable la prohibición al Poder Legislativo de establecer penas inusitadas y trascendentales en las leyes fis-

cales y al Ejecutivo para que las aplique. Un ejemplo podría ser que se le suspendiera el servicio del agua de uso doméstico a un contribuyente que no esté al corriente del pago de los derechos respectivos, pues esa sanción, además de ser inusitada, trascendería a los integrantes de la familia del contribuyente al carecer de tan vital líquido, porque no podrían beber agua, ni tener limpia la casa en que moran, ni asearse y eso provocaría insalubridad por falta de higiene en el hogar del sujeto pasivo moroso.

Con base en las resoluciones de la SCJN, **Lomelí Cerezo** afirma que “puede sostenerse que las penas impuestas por la autoridad fiscal a una persona, con motivo de infracciones cometidas por terceros, en las que no haya tenido participación o culpabilidad el sancionado, resultan penas trascendentales prohibidas por el art 22 constitucional, en razón de su notoria injusticia”, en tanto que las inusitadas son las no usadas.<sup>49</sup>

### **Inconstitucionalidad de la clausura de carácter impositivo (art 22, CPEUM)**

En las reformas fiscales para 1991 se incorporó en el art 84, fracc VII, del *Código Fiscal de la Federación* la arcaica sanción de la clausura preventiva del establecimiento de los contribuyentes por un plazo de tres a quince días. Dicha sanción se aplicará cuando el particular sea reincidente en la infracción de no expedir los comprobantes fiscales o expedirlos sin los requisitos fiscales, también la prevista en el art 86-F del citado código respecto a los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados por no llevar los controles fiscales y registros a que hace alusión la *LIEPS*.

Ahora bien, la Ley Fundamental no autoriza la clausura en el ámbito tributario y es correcto que así sea, pues cerrar una empresa por problemas fiscales es como matar la “gallina de los huevos de oro” por parte del fisco federal, actuación que incluso desconoce los más elementales principios de la hacienda pública, la cual debe exigir el pago de tributos y sus accesorios, pero nunca provocar la clausura, aunque sea provisional, de la fuente de riqueza, porque sin la posibilidad de creación de riqueza no hay ingreso público. Además, debe tenerse en cuenta que los titulares del erario tienen la facultad de embargar y, en su caso, de intervenir la caja.

#### **1.11.6 Fin último de justicia de las contribuciones en el sistema de contribuciones**

Todo jurista aprende a aplicar los principios filosóficos del derecho, aunque, por resabios positivistas, suele preferir llamarlos *principios generales del derecho*.

<sup>49</sup> **Margarita, Lomelí Cerezo** (1961), *El poder sancionador*, México, Editorial Continental, p 142, y (1998), *Derecho penal represivo*, México, Editorial Porrúa, p 105.

**Miguel Villoro Toranzo** señala que los errores a que nos referimos consisten en lo siguiente:

El primero, en hipostasiar a la justicia en una idea abstracta fuera de la realidad; y el segundo, en confundir las interpretaciones cambiantes y subjetivas de la justicia con sus exigencias objetivas.

Algunos consideran a la justicia un ideal, una meta o un valor, que se halla fuera de la realidad humana y al cual se dirigen los hombres en una marcha titubeante, sin llegar nunca a alcanzarlo. La justicia se asemejaría al mítico “El Dorado”, que atraía a los conquistadores y despertaba energías insospechables en ellos, pero permanecía perpetuamente inasequible. A éstos hay que contestar, primero, reconociendo que el concepto de la justicia, como todos los conceptos, es una idea abstracta que tiene su existencia formal en la mente humana y, luego, recordando que la validez de ese concepto reside en representar exigencias de la realidad. Hipostasiar un concepto es darle vida fuera de la realidad, y la justicia carece de sentido si se le coloca fuera de la realidad. Hay justicia cuando se da en la realidad a cada uno lo suyo; y la justicia es el orden de exigencias ontológicas que en la realidad tienen los seres. El que desgraciadamente ese orden no sea muchas veces respetado y el que sea muy difícil de cumplir no altera el hecho de que luchar por la justicia no sea tender a un ideal abstracto, sino esforzarse por realizar un orden concreto, en el que a cada uno se le dé lo suyo.<sup>50</sup>

Una vez precisado lo anterior, se puede afirmar que el fin último de la justicia de las contribuciones es lograr un ambiente de paz, seguridad jurídica, orden y bien común de los súbditos de un Estado.

Actualmente, la tendencia moderna se orienta a utilizar el impuesto como un instrumento privilegiado de intervención estatal, y así se perfilan con claridad sus tres funciones:

- a) La *financiera*: que consiste en cubrir los gastos públicos.
- b) La *económica*: que es la de orientar la acción de las empresas en función de los objetivos estatales, por ejemplo: con subsidios fiscales para el mejoramiento del territorio o para la exportación.
- c) La *política*: que reside en redistribuir la riqueza mediante la liberación fiscal de ingresos bajos, y la imposición de un mayor gravamen a los ingresos altos con tarifas fuertemente progresivas.

<sup>50</sup> Tribunal Fiscal de la Federación (1982), *Cuarenta y cinco años*, t I, México, Departamento de Publicaciones, p 107.

Cuando el impuesto daña, desvirtúa o contradice las funciones sociales o económicas, se ha debatido si, por el origen de su causa espuria, la ley tributaria debe nulificarse y, por consiguiente, declararse sin base legal la exacción fiscal.

### 1.11.7 Otras acepciones de la justicia fiscal

En cuanto a la confusión de los fines, **Luis Pazos** señala:

Aun entre los que aceptan la teoría teleológica y del bien común, el problema surge al tratar de concretizar cuáles deben ser las funciones del Estado para cumplir con sus fines, ya que bajo el nombre de bien común, justicia social, redistribución de la riqueza y creación de empleos, se pretende legitimar una amplia gama de funciones del Estado y los necesarios impuestos para cumplirlas.

El siguiente punto obligado a tratar es la concreción de las funciones del Estado para lograr sus fines y las diferentes teorías al respecto.

En los Estados absolutistas y socialistas, el gobierno es no tan sólo quien dirige, sino quien posee la propiedad de la mayor parte de bienes y, por lo tanto, el fenómeno impositivo carece de relevancia o es meramente una fórmula, pues al estar las principales unidades económicas en manos del Estado y ser el único patrón, es de hecho el dueño de la riqueza producida.

En ese tipo de Estado, como en la Edad Media, se da el llamado Estado patrimonial, donde, como todo pertenece al gobernante, la principal fuente de riqueza está en sus propios bienes.<sup>51</sup>

En lo que respecta a la universalidad de los fines, dicho autor añade:

Hay quienes afirman que los sistemas ideales para los países en desarrollo no lo son para aquellos que viven en el subdesarrollo y que los sistemas sociales solamente son válidos en determinado tiempo y lugar.

Si partimos de que un sistema político y económico va a servir de marco social a un ser que esencialmente es el mismo en todo tiempo y lugar, tiene, por lo tanto, dicho sistema que partir de ciertas premisas marcadas por la naturaleza universal y esencial del ser a quien va a servir de marco, la persona humana.

En otras palabras, no aceptamos la posición de que los fines del Estado van a depender básicamente de las circunstancias y que son dichas circunstancias las que hacen que los fines del Estado se expandan o se constriñan.

Los fines del Estado son esencialmente los mismos en todo tiempo y lugar, ya que la naturaleza individual racional, libre y social del hombre no varía con el tiempo ni con las circunstancias geográficas, climatológicas, de desarrollo o subdesarrollo.

Si despojamos de toda la palabrería semántica y diferencias accidentales a los diversos sistemas económicos y políticos que presentan los gobiernos como alternativas para organizar la vida social, tenemos que los podemos reducir en dos:

1. Quienes utilizan la posición de monopolio de fuerza del gobierno para lograr riquezas materiales, poder y reconocimiento por parte de quienes tienen que obedecer a los que les gobiernan, y

<sup>51</sup> **Luis Pazos** (1991), *Los límites de los impuestos*, México, Editorial Diana, pp 69 y 72.



2. Aquellos que utilizan el monopolio de la fuerza y la facultad de establecer reglas de convivencia social para lograr una convivencia pacífica, armónica y que garantice las libres decisiones de los miembros de la sociedad.

La función de un gobierno es crear las condiciones y el ambiente para que el hombre desarrolle tanto sus potencialidades materiales como espirituales, pero muchas veces, quizá en algunas ocasiones de buena fe, los gobernantes toman decisiones que corresponden a los gobernados y buscan suplir deficiencias, consecuencias de las diferencias accidentales entre los hombres, que hacen que todos, aunque esencialmente iguales, seamos diferentes en nuestro actuar social.

El gran error de muchos políticos, sociólogos y gobernantes es atribuir al gobierno o Estado, en sentido estricto, poderes por arriba de los que en realidad puede tener.

También es un error pensar que, a través de acciones directas del gobierno y leyes, se puede terminar con la desigualdad y la miseria en una sociedad.

El atribuir poderes mágicos al Estado lo designa el filósofo **Ernest Cassirer** como “los mitos políticos modernos”.

## 1.12 Contemporaneidad de la ley de contribuciones con la realización del hecho generador

La contemporaneidad de la ley de contribuciones está vinculada con su vigencia anual de las diversas disposiciones sustantivas y procedimentales que rigen la relación jurídico-impositiva.

### 1.12.1 Hecho generador

Este principio se refiere a que el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria tendrá la obligación de pagar las contribuciones y sus accesorios cuando se ubique en la situación jurídica o hecho previsto en la norma impositiva de la cual se deriva la obligación fiscal.

Lo anterior implica que el particular tiene que ubicarse de forma actual y presente en el supuesto impositivo y que no se le puede aplicar una ley fiscal retroactivamente en su perjuicio.

### 1.12.2 Derecho fundamental de irretroactividad de la ley

En términos del art 14 de la Constitución, “a ninguna ley se le dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna”, precepto que difiere de lo estatuido por el numeral 14 de la Constitución de 1857, que establece que “no se podrá expedir ninguna ley retroactiva”.

La SCJN ha aceptado la moderna teoría de que una ley es retroactiva cuando vuelve sobre el pasado, para apreciar las condiciones de legalidad de un acto o para modificar los efectos de un derecho ya realizado.



En cuanto a la tributación, el máximo tribunal ha sustentado el criterio que a continuación se transcribe:

**Retroactividad en la tributación.** Normalmente las leyes deben aplicarse durante el periodo de su vigencia, y sólo por excepción deben seguirse aplicando a pesar de que las leyes posteriores las hayan derogado o abrogado, a fin de preservar los derechos o las situaciones jurídicas favorables a los interesados, que se constituyeron al amparo de aquéllas y en acatamiento al artículo 14 constitucional, que consagra la no retroactividad de la ley. Lógicamente, los problemas más complejos al respecto se presentan cuando el ejercicio de la facultad o derecho o la situación jurídica constituida no se agota en sus efectos durante el tiempo de vigencia de la ley a cuyo amparo se produjo y ésta es sustituida por otra que ya no consagra ese derecho; pero con frecuencia una ley no sólo debe regir los hechos acaecidos durante su vigencia, sino también las consecuencias jurídicas de los mismos que se sigan produciendo aún bajo la vigencia de una nueva ley, para lo cual debe atenderse ya sea al concepto de derecho adquirido, al de situación jurídica concreta o al de situación jurídica constituida.

Con base en lo anterior, si bien el Congreso de la Unión debe legislar anualmente en materia impositiva para determinar los impuestos que habrán de cubrir el presupuesto del correspondiente año fiscal, lógica y jurídicamente debe entenderse que las disposiciones que en esa materia se encuentren vigentes cada año regirán los hechos acaecidos durante el mismo, pero sin que puedan afectar no sólo las situaciones jurídicas consumadas o constituidas con anterioridad, sino tampoco las consecuencias de que estas últimas se sigan produciendo en los casos en que el desconocimiento o afectación de esas consecuencias implique necesariamente la afectación de la propia situación jurídica o del hecho adquisitivo del derecho, puesto que únicamente podría afectar esas consecuencias aún no producidas *facta pendencia*, cuando con ello no se destruya o afecte en perjuicio del interesado la situación jurídica consumada generadora de su derecho.<sup>52</sup>

A su vez, la Sala Superior del entonces Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa al resolver el recurso de revisión 2041/82 expresó que las leyes pueden ser retroactivas cuando benefician a las personas. Así, la tesis respectiva señala:

**Leyes. Pueden ser retroactivas cuando ello beneficie a las personas.** De acuerdo con el artículo 14 constitucional, "a ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna". Por tanto, cuando la aplicación retroactiva de la ley beneficia a las personas, no se contraría el texto constitucional, que establece la prohibición como una garantía individual en defensa de los particulares contra actos del poder público, lo cual implica, por una parte, que no se trata de un principio absoluto por el que nunca y bajo ninguna circunstancia pueden existir excepciones y, por otra parte, implica que las autoridades no pueden invocar el artículo 14 constitucional, colocándose en la situación de persona perjudicada con la disposición retroactiva o con la aplicación retroactiva de una ley.<sup>53</sup>

<sup>52</sup> Tesis aislada 238 809, 7a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 38, tercera parte, p 53.

<sup>53</sup> Revisión 2041/82, resuelta en sesión del 8 de abril de 1983, unanimidad de siete votos; ponente: Mario Cordera Pastor; secretario: Francisco Rueda M. del Campo. Revista 40, 2a época, año V, abril de 1983, p 709.

Este derecho fundamental, que en la aplicación práctica presenta algunas dificultades, como lo apunta **Hugo B. Margáin**, es una de las más importantes en el ámbito fiscal y puede enunciarse de la manera siguiente: “Ninguna ley impositiva puede aplicarse retroactivamente en perjuicio de los sujetos del impuesto”.<sup>54</sup>

Respecto a dicha materia, **Jaime Nicolás López** enseña que la aplicación de la retroactividad de la ley puede ser justa o injusta.<sup>55</sup>

En materia de procedimientos se han dictado las tesis siguientes:

**Ley procesal, no retroactividad de la.** En materia de procedimiento no existe la retroactividad, pues para los efectos de las obligaciones que nacen de los contratos, deben tomarse en consideración las leyes de fondo y no las adjetivas.<sup>56</sup>

**Retroactividad de las leyes procesales. No existe, por regla general.** Una ley procesal está formada, entre otras, por normas que otorgan facultades que dan la posibilidad jurídica a una persona de participar en cada una de las etapas que conforman el procedimiento y al estar regidas esas etapas por las disposiciones vigentes en la época en que van naciendo, no puede existir retroactividad mientras no se prive de alguna facultad con que ya se contaba; por tanto, si antes de que se actualice una etapa del procedimiento el legislador modifica la tramitación de éste, suprime un recurso, amplía un término, modifica la valoración de las pruebas, etcétera, no existe retroactividad de la ley, ya que la serie de facultades que dan la posibilidad de participar en esa etapa, al no haberse actualizado ésta, no se ven afectadas.<sup>57</sup>

### 1.12.3 Potestad del legislador

En esta materia se remite a lo ya dicho en el punto 1.3.

## 1.13 Territorio de aplicación de la ley de contribuciones

Es fundamental el territorio de aplicación de una ley fiscal, pues ésta tiene una vigencia temporal y se debe aplicar en un espacio o territorio determinado que demarca los límites a la potestad tributaria, es decir, hasta dónde puede llegar la fuerza impositiva de las normas jurídico-contributivas.

<sup>54</sup> **Hugo B. Margáin** (1958), *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, México, Editorial SHCP, p 60.

<sup>55</sup> **Jaime Nicolás López** (1995), “La garantía de irretroactividad de la ley fiscal”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, México, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí, Universitaria Potosina, núm 3, pp 75-79.

<sup>56</sup> Tesis aislada **361 463**, 5a época, 3a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, t XI, p 2954.

<sup>57</sup> Tesis aislada **206 064**, 8a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, t I, primera parte-1, enero-junio de 1988, p 110.

### 1.13.1 Territorio nacional de zonas de ejercicio de soberanía

En este punto cabe remitirse a lo señalado en esta obra en la unidad 5.

### 1.13.2 Aplicación extraterritorial de la ley fiscal

Un principio fundamental es que la ley fiscal se aplique en determinado territorio, de modo que no hay controversia cuando el hecho generador y el crédito fiscal se han producido en favor del ente que tiene soberanía impositiva en cierto territorio, pero la situación cambia cuando se está en presencia de un hecho generador que se ha realizado en el extranjero y que produce efectos en el territorio nacional, pues en este supuesto se alude a la aplicación extraterritorial de la ley contributiva.

Acerca de este aspecto, es conveniente referirse a lo señalado por **Enrique Calvo Nicolau** en su obra *Tratado del impuesto sobre la renta*,<sup>58</sup> en cuanto a la ubicación de la fuente de riqueza, como sigue:

**Fuente de riqueza.** Otro elemento que da lugar a que un sujeto se convierta en contribuyente del ISR mexicano es la fuente de riqueza del ingreso; trasciende en la ley fiscal mexicana cuando la fuente de riqueza se localiza en México. El término *f fuente de riqueza* no se define en la *LISR*; sin embargo, podemos decir que es el medio del que se obtiene el ingreso o del que emana, cuya percepción se establece por la ley como objeto del impuesto.

La ley, en el a. 1-III, establece como sujetos del ISR a los residentes en el extranjero cuando obtengan ingresos de fuente de riqueza situada en el territorio nacional. Es decir, que un francés radicado en Argentina causa el ISR mexicano si el ingreso que percibe proviene de una fuente de riqueza localizada en México. El impuesto lo causa independientemente de su nacionalidad (francesa) y del lugar de residencia (Argentina), a pesar de que no tenga ningún establecimiento permanente o base fija en el país, supuesto este último que se establece en el a. 1-II de la *LISR*.

El concepto fuente de riqueza ha sido muy controvertido en cuanto a su significado, por lo que incluso se ha sometido a la decisión de los tribunales. Aun cuando en México ya dejó de tener relevancia jurídica el problema doctrinal toda vez que la *LISR* se refiere a ellos de manera pormenorizada, resulta importante conocer las distintas corrientes que han prevalecido sobre el tema, a fin de dar sustento a la manera en que en la *LISR* resolvió el problema.

**Opinión de tratadistas.** **Hugo B. Margáin** elaboró un estudio en el que llega a las conclusiones siguientes respecto a la fuente de riqueza y su ubicación:

1. Cuando los ingresos provienen del trabajo personal, la fuente se localiza en el país de residencia de quien paga el trabajo prestado;
2. Respecto de ingresos que provienen del capital, la fuente de riqueza se encuentra en el lugar en que se emplea el capital que produce los rendimientos, y

<sup>58</sup> **Enrique Calvo Nicolau** (1995), *Tratado del impuesto sobre la renta*, t 1, México, Editorial Themis, pp 276-287.

3. Si los ingresos provienen de la combinación del capital y del trabajo, o sea, los ingresos de las empresas, la fuente de riqueza se sitúa en el país en que la empresa desarrolla la actividad para la que fue organizada.

**Dolores Chapoy** llevó a cabo un estudio acerca de lo que normalmente se establece en los tratados en materia internacional para evitar la doble imposición. En él concluye que en la mayoría de los tratados que han celebrado los Estados con el fin de evitar que se produzca la doble tributación a nivel internacional, se han adoptado los criterios siguientes para definir el lugar de ubicación de la fuente de riqueza:

- a) Los ingresos que derivan de la prestación de servicios personales se gravan por el país donde se realiza la actividad.
- b) Los ingresos que provienen del capital se gravan por el país de residencia del deudor.
- c) Los ingresos que derivan de actos mercantiles o industriales que lleven a cabo las empresas tienen su fuente en el país donde se obtienen los ingresos, y es éste el que debe gravarlos.

## 1.14 Seguridad jurídica en los actos de aplicación

En el derecho tributario, el principio de seguridad jurídica asume un alto grado de intensidad y desarrollo, ya que el tributo es uno de los instrumentos de mayor intervención directa en el ámbito de la libertad y propiedad de los particulares, razón suficiente para que éstos exijan al Estado que sus situaciones jurídicas tributarias se encuentren previstas de tal forma que puedan tener una expectativa precisa tanto de los derechos y deberes que genera la ley como de las obligaciones que les corresponden en su calidad de contribuyente.

El derecho fundamental de seguridad jurídica se puede definir como “el conjunto general de condiciones, requisitos, elementos o circunstancias previas a que debe sujetarse una cierta actividad estatal autoritaria para generar una afectación válida de diferente índole en la esfera del gobernado, integrada por el *summum* de sus derechos subjetivos”.<sup>59</sup>

De lo anterior se deduce que existe una relación estrecha entre este principio y el de legalidad, ya que, en primera instancia, éste “necesita legitimarse instaurando un orden seguro y establecido que permita a todos saber a qué atenerse y se delimiten con precisión las esferas de lo lícito y lo obligatorio en el obrar humano social”.<sup>60</sup> La idea de certeza es una exigencia primaria del principio de segu-

<sup>59</sup> **Luis Legaz Lacambra** (1963), *Filosofía del derecho*, Barcelona, Bosch, p 583.

<sup>60</sup> **José Luis Pérez de Ayala** (1976), *Las fuentes del derecho tributario y el principio de legalidad*, España, RDFHP, núm 122, p 389.

ridad jurídica, pues se traduce prácticamente en la posibilidad conferida al contribuyente de conocer sus obligaciones tributarias con base directa y exclusiva en la ley.

### 1.14.1 Derecho fundamental de audiencia

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha establecido el criterio jurisprudencial de que cuando un gravamen tiene el carácter de un impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con el derecho fundamental de previa audiencia que prevé el art 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, cuando existe la posibilidad de que los interesados impugnen ante las propias autoridades el monto y cobro correspondiente. En este sentido basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo.

La tesis de jurisprudencia respectiva señala textualmente lo siguiente:

**Audiencia, garantía de. En materia impositiva no es necesario que sea previa.** Teniendo un gravamen el carácter de impuesto, por definición de la ley, no es necesario cumplir con la garantía de previa audiencia establecida en el artículo 14 constitucional, ya que el impuesto es una prestación unilateral y obligatoria, y la audiencia que se puede otorgar a los causantes es siempre posterior a la aplicación del impuesto, que es cuando existe la de que los interesados impugnen, ante las propias autoridades, el monto y cobro correspondientes, y basta que la ley otorgue a los causantes el derecho a combatir la fijación del gravamen, una vez que ha sido determinado, para que en materia hacendaria se cumpla con el derecho fundamental de audiencia, consagrado por el artículo 14 constitucional, precepto que no requiere necesariamente, y en todo caso, la audiencia previa; de acuerdo con su espíritu, es bastante que los afectados sean oídos en defensa antes de ser privados de sus propiedades, posesiones o derechos.<sup>61</sup>

Respecto a la garantía de audiencia estimamos que, al referirse a facultades de comprobación de las autoridades para verificar el cumplimiento de las disposiciones fiscales por parte de los contribuyentes, el *Código Fiscal de la Federación* recoge y trata de cumplir con esta garantía constitucional. En ese sentido, **Pedro Cuevas Figueroa**, con quien estamos de acuerdo, expresa:

Así como la autoridad está interesada en verificar el cumplimiento de los contribuyentes con sus obligaciones, éstos también se encuentran vivamente interesados en demostrar ante dichas autoridades que han cumplido en la forma y términos estableci-

<sup>61</sup> Jurisprudencia **233 084**, 7a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 66, primera parte, p 77.

dos en la ley. Para ello gozan de la garantía de audiencia que la Constitución les otorga de la manera más amplia respecto de todo procedimiento administrativo. En todos esos procedimientos, al mismo tiempo que se impone al ciudadano la obligación de comprobar ante las autoridades el cumplimiento de sus obligaciones y facilitarle las tareas de constatación de este cumplimiento, se le brinda también la oportunidad de ser oído por las autoridades administrativas para informar, explicar, aclarar todas las circunstancias referidas a las formas y términos en que ha cumplido con sus obligaciones fiscales.

De esta manera encontramos que el contribuyente participa en el procedimiento oficioso administrativo en una doble función: por una parte, como obligado para demostrar el cabal y oportuno cumplimiento de todas sus obligaciones fiscales, pero al mismo tiempo en el ejercicio de sus derechos que nacen fundamentalmente del goce de la garantía de audiencia para intervenir en este procedimiento e ilustrar a las autoridades allegando todo tipo de informaciones y elementos probatorios que le lleven a la constatación de que el contribuyente ha cumplido con sus obligaciones.

### **Derecho de petición**

De conformidad con el art 37 del *Código Fiscal de la Federación*, ante el silencio de las autoridades fiscales se considerará que éstas dictarán resolución negativa al requerimiento formulado. En este punto, el código sigue las recomendaciones del Congreso del Instituto Internacional de Ciencias Administrativas, celebrado en Varsovia en 1936. Contra la supuesta resolución negativa, el particular puede recurrir al Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Federal de Justicia Administrativa) y solicitar que éste declare la nulidad.

Al respecto cabe mencionar que para lograr mayor agilidad en los trámites administrativos, se plasmará en la legislación positiva federal la figura jurídica de la *afirmativa ficta*, que significa que ante el silencio de la autoridad administrativa se tenga resuelta la instancia o petición de los contribuyentes en sentido favorable y que incluso ésta quede firme y no puedan impugnarla los abogados representantes de la hacienda pública ante los tribunales. Por ello, el *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX) representa un avance legislativo, pues incorporó la figura de la afirmativa ficta en forma novedosa para concluir el procedimiento administrativo y esperemos que en un futuro no distante proceda en todos los casos y no esté limitada como en la actualidad.

### **La afirmativa ficta en materia fiscal local**

En cuanto a este concepto, cabe citar lo dispuesto en los arts 54 y 55 del *CFDF*:

**Artículo 54.** *Las instancias o peticiones que se formulen a las autoridades fiscales deberán ser resueltas en un plazo de hasta cuatro meses; transcurrido dicho plazo sin que se notifique la resolución expresa, se considerará como resolución afirmati-*

*continúa*

continúa

*va ficta, que significa decisión favorable a los derechos e intereses legítimos de los peticionarios, por el silencio de las autoridades competentes, misma que tendrá efectos, siempre y cuando no exista resolución o acto de autoridad debidamente fundado.*

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

**Artículo 55.** *No operará la resolución afirmativa ficta tratándose de la autorización de exenciones de créditos fiscales, la caducidad de las facultades de la autoridad, la facultad de revisión prevista en el artículo 111 de este código, la prescripción o condonación de créditos fiscales, el otorgamiento de subsidios, disminuciones o reducciones en el monto del crédito fiscal, el reconocimiento de enteros, la solicitud de compensación, la devolución de cantidades pagadas indebidamente, actualización de datos catastrales y consultas.*

*Tampoco se configura la resolución afirmativa ficta, cuando la petición se hubiere presentado ante autoridad incompetente o los particulares interesados no hayan reunido los requisitos que señalen las normas jurídicas aplicables.*

En los casos en que no opere la afirmativa ficta, el interesado podrá considerar que la autoridad resolvió negativamente e interponer los medios de defensa en cualquier tiempo posterior al plazo a que se refiere el primer párrafo del art 54 del *CFDF*, mientras no se dicte la resolución, o bien, esperar a que ésta se dicte.

### **Consulta**

Las autoridades fiscales sólo están obligadas a contestar las consultas que acerca de situaciones reales y concretas les hagan los interesados individualmente. La autoridad sólo está obligada a aplicar los criterios contenidos en la contestación a la consulta, siempre que se cumpla con lo siguiente:

- Que la consulta comprenda los antecedentes y circunstancias necesarios para que la autoridad pueda emitir una respuesta al respecto.
- Que los antecedentes y circunstancias que originen la consulta no se hubieren modificado posteriormente a su presentación ante la autoridad.
- Que la consulta se formule antes de que la autoridad ejerza sus facultades de comprobación respecto a las situaciones reales y concretas a que se refiera la consulta.

Las respuestas a las consultas no son vinculatorias a los contribuyentes y éstos sólo podrán impugnar los criterios contenidos en dichas respuestas, hasta que la autoridad se los aplique en forma concreta.



**Consultas fiscales. El artículo 34 del Código Fiscal de la Federación no viola la garantía de acceso a la justicia (legislación vigente a partir del 1o de enero de 2007).** El citado precepto legal, reformado mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 27 de diciembre de 2006, al establecer que las respuestas recaídas a las consultas fiscales realizadas a la autoridad no son obligatorias para los particulares y que, por ende, éstos sólo pueden impugnar las resoluciones definitivas en las que aquélla aplique los criterios contenidos en dichas respuestas, no viola la garantía de acceso a la justicia contenida en el artículo 17 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, pues en términos del propio artículo 34 del *Código Fiscal de la Federación*, tales consultas no son actos vinculatorios que produzcan efectos en la esfera jurídica de los gobernados. En efecto, ante la falta de afectación en la esfera jurídica del contribuyente, no existen elementos para combatir, pues es necesario que se incida en sus derechos para que un tribunal pueda resolver al respecto. Lo anterior es así, porque conforme a la naturaleza de la consulta, la respuesta que recaiga a ésta constituye un medio de certeza en cuanto al criterio sostenido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en relación con una situación real y concreta, sin que ello implique una afectación jurídica para los gobernados en tanto que no los vincula; de ahí que cuando las respuestas a las aludidas consultas sean desfavorables a los intereses del contribuyente, sólo podrán impugnarse por los medios de defensa establecidos en las disposiciones aplicables, una vez que las autoridades apliquen dicho criterio en una resolución definitiva y, por tanto, se incida en la esfera jurídica del gobernado.<sup>62</sup>

### **Resoluciones favorables a los particulares**

Las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrá modificarlas el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015), mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales.

Cuando la SHCP modifique las resoluciones administrativas de carácter general, estas modificaciones no comprenderán los efectos producidos con anterioridad a la nueva resolución.

Las autoridades fiscales podrán discrecionalmente revisar las **resoluciones administrativas de carácter individual no favorables a un particular**, emitidas por sus subordinados jerárquicamente y, en el supuesto de que se demuestre fehacientemente que aquéllas se hubieran emitido en contravención a las disposiciones fiscales, podrán por una sola vez modificarlas o revocarlas en beneficio del contribuyente, siempre que los contribuyentes no hubieren interpuesto medios de defensa y hubiesen transcurrido los plazos para presentarlos, y sin que haya prescrito el crédito fiscal (art 36, *CFE*).

<sup>62</sup> Jurisprudencia 167750 [1a./J. 21/2009], 9a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXIX, marzo 2009, p 91.



Las resoluciones administrativas de carácter individual o dirigidas a agrupaciones, dictadas en materia de impuestos que otorguen una autorización o que, siendo favorables a particulares, determinen un régimen fiscal, surtirán sus efectos en el ejercicio fiscal del contribuyente en el que se otorguen o en el ejercicio inmediato anterior, cuando se hubiera solicitado la resolución y ésta se conceda en los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

Al concluir el ejercicio para el que se hubiere emitido una resolución de las que señala el párrafo anterior, los interesados podrán someter las circunstancias del caso a la autoridad fiscal competente para que dicte la resolución que proceda.

Lo anterior no será aplicable a las autorizaciones referentes a prórrogas para el pago en parcialidades, aceptación de garantías del interés fiscal, las que obliga la ley para la deducción en inversiones en activo fijo, y las de autorización para aplicar el régimen opcional para grupos de sociedades de la *LISR* (art 36 bis, *CFE*).

### 1.14.2 Principio de ejecutividad de las contribuciones

Este principio consiste en que la autoridad hacendaria puede cobrar directamente las contribuciones no pagadas sin necesidad de acudir a los tribunales, lo que, a estimación del suscrito, infringe el principio constitucional que se destaca a continuación.

#### Nadie debe hacerse justicia por su propia mano

El art 14 constitucional, párr II, dispone que nadie podrá ser privado de su libertad, sus propiedades, sus posesiones o sus derechos, sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en los que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Por otra parte, el art 17 constitucional ordena que ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho, lo que considero que también comprende el cobro de contribuciones.

Relacionando estos dos preceptos constitucionales mencionados con el procedimiento administrativo de ejecución, el cual permite a las autoridades exigir el pago de los créditos fiscales que no hubieren sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos señalados en las leyes respectivas, y que se encuentra regulado jurídicamente en el tít V, cap III, del *Código Fiscal de la Federación*, cabe preguntarse: ¿tiene legitimidad constitucional ese procedimiento económico-coactivo?

El Poder Judicial de la Federación ha dicho que sí, ya que ese particular procedimiento no infringe los arts 14 y 17 constitucionales, porque si bien la regla general es que nadie pueda hacerse justicia por su propia mano y no obstante que la autoridad judicial es la facultada para ventilar y resolver las controversias, esa regla es inaplicable respecto al cobro de impuestos. En ese sentido se ha dictado la tesis siguiente:

**Facultad económico-coactiva.** La Suprema Corte, en diversas ejecutorias ha establecido la jurisprudencia de que la facultad económico-coactiva no está en pugna con el artículo 14 constitucional y que, por lo mismo, es perfectamente legítima; y que tampoco lo está con el artículo 22 de la Carta Federal, porque éste dice que no es confiscatoria la aplicación de bienes con esos objetos. Es evidente que el artículo 22, al hablar de la aplicación de bienes para el pago de impuestos y multas, y como las autoridades administrativas están facultadas para cobrar esos impuestos y multas y para aplicar bienes con esos objetos, se refirió precisamente a la que hacen las autoridades administrativas.<sup>63</sup>

### 1.14.3 Derecho fundamental de legalidad de los actos de molestia

En este renglón cabe aludir lo expresado por la Ley Fundamental respecto a los actos de molestia.

#### **Facultad de la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias con el objeto de comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales (art 16, CPEUM)**

El art 16 constitucional, en su párr XVI, de manera expresa establece que: “La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía; y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos”

Ahora bien, dicha parte del precepto legal en comento, relacionada con la referente a las formalidades exigidas para los cateos, párr XI, determina los requisitos jurídicos mínimos que deben cumplir las autoridades fiscales cuando emiten una orden de visita domiciliaria a los contribuyentes, a saber:

- La orden de visita debe ser expedida.
- Debe expresar el lugar que ha de inspeccionarse.
- Debe expresar la persona o personas contra las que se gira.
- Debe expresar el objeto preciso de la visita.
- Debe levantarse un acta circunstanciada, en presencia de dos testigos propuestos por el ocupante del lugar o, en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia al finalizar la inspección.

Es obvio que, además, deben cumplirse cualesquiera otros requisitos que al efecto señalen las leyes respectivas. A este respecto se estima que debería reformarse la Constitución, a efecto de que en lugar de remitirse a las formalidades prescritas para las órdenes de cateo se dedicara un espacio del texto constitucional, en el cual

<sup>63</sup> Tesis aislada **810393**, 5a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, t XX, p 355.

se señalaran los requisitos fundamentales que los agentes fiscales habrían de cumplir, no sólo en el caso de las visitas domiciliarias en la comprobación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias, sino también en el caso de otras formas de comprobación como son, entre otras:

- La revisión de gabinete.
- La revisión de dictámenes formulados por contadores públicos.
- La revisión electrónica.
- El requerimiento a los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, para que exhiban su contabilidad en las oficinas de las propias autoridades, así como para que proporcionen los datos, otros documentos o informes que les sean requeridos.
- La verificación física, clasificación, valuación o comprobación de toda clase de bienes.
- La constatación del número de personas que ingresen a los espectáculos públicos, así como el valor que se perciba y la forma como se manejen los boletos.
- La presencia en la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos, juegos con apuestas y apuestas permitidas de toda clase, así como verificar los ingresos que ellos perciban.
- La revisión y vigilancia de la tecnología de la información, como las computadoras, las bases de datos, los medios de almacenamiento (disquetes, discos duros, cintas magnéticas, discos ópticos, etc) y los medios de telecomunicación (módems, routers, Internet, etcétera).
- Inspección de inmuebles para constatar declaraciones y registros catastrales.

También sería deseable que en las reformas que se hicieran a la Constitución se reconociera en materia de fiscalización el principio *non bis in idem*, es decir, que las autoridades fiscales tuvieran sólo una oportunidad para revisar un ejercicio fiscal y que no pudieran repetir la revisión al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Esto obligaría a la autoridad a cumplir cuidadosamente con las formalidades señaladas para los procedimientos respectivos, pues si éstos fueran anulados por vicios propios, el efecto sería que ya no podrían reponerse dichos procedimientos.

Sobre la materia, significa un gran avance lo dispuesto por el art 19 de la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*, que dice:

**Artículo 19.** *Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.*

También el art 46, del *CFE* señala en el caso de visita domiciliaria y las facultades de comprobación se refieran a las mismas contribuciones, aprovechamientos y periodos, sólo se podrá efectuar la nueva revisión cuando se comprueben hechos diferentes a los ya revisados.

Además, se propone que habría que especificar que la autoridad sólo pudiera revisar los tres ejercicios anteriores y que, una vez concluidos los actos de fiscalización, aquélla gozara de un término prudente para emitir la liquidación respectiva y, de no hacerlo, se tipificara la afirmativa ficta en beneficio del contribuyente en el sentido de que el ejercicio fiscal revisado se ajusta a la legalidad.

También se sugiere que si no existieran ilegalidades en el ejercicio fiscal, se expediría al contribuyente un certificado en el cual se señalaría que éste cumplió debidamente con sus obligaciones fiscales, motivo de la fiscalización.

Al respecto, es importante destacar las trascendentales reformas realizadas acerca de la materia en el *Código Financiero del Distrito Federal*, hoy *Código Fiscal del Distrito Federal* (CDMX), con vigencia para el año 2000, en las que se estipuló lo siguiente:

- a) Las autoridades fiscales solamente pueden realizar dos visitas domiciliarias al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, en relación con un mismo ejercicio e idéntica contribución.
- b) Conjuntamente, al entregar la *orden de visita* se debe dar al particular la *carta de derechos de los contribuyentes auditados*.
- c) Una vez levantada el *acta final*, los agentes fiscales tienen el término de noventa días (a partir del año 2007 son cinco meses) para notificar y liquidar un crédito fiscal a los gobernados.
- d) Si de la revisión llevada a cabo en el domicilio del contribuyente no hubiere ningún saldo impositivo en su contra, deberán expedirle la *constancia de contribuyente cumplido*.
- e) Las autoridades fiscales tendrán que revisar primero el último ejercicio fiscal y si están correctamente cumplidas las obligaciones fiscales por el sujeto pasivo ya no le podrán revisar las contribuciones vinculadas a ejercicios fiscales anteriores (esta última, actualmente no aplica).

Dicho sea de paso, cabe mencionar que en el art 106 del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX), se estableció la novedosa figura jurídica de la **disminución del monto del crédito fiscal** cuando medie petición del contribuyente en los casos que siguen:

- I. Cuando el adeudo fiscal sea exorbitante, ruinoso, confiscatorio o excesivo.
- II. Cuando el crédito fiscal se derive por causas no imputables directamente al contribuyente.

- III. Cuando el contribuyente haya presentado dictamen de cumplimiento de obligaciones fiscales.
- IV. Cuando el crédito fiscal se haya incrementado por muerte del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, o bien, por errores o dilación de las autoridades fiscales.
- V. Cuando el pago del crédito fiscal implique la regularización de la propiedad inmobiliaria del contribuyente.
- VI. Cuando el contribuyente realice actividades de beneficio social y no tenga derecho a ninguna reducción de las contempladas en el *CFDF*.

Por su importancia, se transcribe el contenido del siguiente documento:

### **Carta de derechos de los contribuyentes auditados**

1. Los visitadores no podrán amenazar o insinuar al visitado o a su representante que existe la posibilidad de imputarle la comisión de delitos.
2. Los visitadores tienen prohibido exigir la renuncia de los medios de defensa, pues éstos son irrenunciables.
3. Los visitadores no pueden presumir omisión de ingresos del auditado con base en la cuenta de cheques de terceros, salvo que el contribuyente se coloque en los supuestos que establece la ley.
4. Los visitadores no pueden insinuar o señalar vagamente irregularidades fiscales y *las consecuencias legales que de ellas se desprendan*, ya que éstas deberán hacerse constar en forma pormenorizada en las actas que al efecto se levanten. En todos los casos se deberá levantar una última acta parcial.
5. Los visitadores no pueden exigir a los contribuyentes que las multas a que se hagan acreedores las paguen al contado, en virtud de que estos últimos cuentan con la opción de pagar hasta en doce meses diferidos para el pago o en treinta y seis meses para el pago en parcialidades, previa garantía del interés fiscal, los créditos fiscales adecuados incluyendo sus accesorios, ambos actualizados, en los casos y cumpliendo los requisitos establecidos en el art 66 del *CFDF* o en las reglas 100 a 107-A de la resolución que establece, para 1996, reglas de carácter fiscal aplicables a los impuestos y derechos federales, excepto a los relacionados con el comercio exterior publicadas en el *DOF* el 29 de marzo de 1996, y sus modificaciones primera y séptima publicadas en el *DOF* el 17 de junio y 4 de diciembre del propio 1996, respectivamente, y las que las sustituyan, modifiquen, adicionen o reformen.

### 1.14.4 Inviolabilidad de las comunicaciones privadas en materia fiscal

El art 16 constitucional, párrs XII, XIII y XV, preceptúa que las comunicaciones privadas son inviolables y que la autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter fiscal. Al respecto, es oportuno citar tal disposición legal:

Las comunicaciones privadas son inviolables. La ley sancionará penalmente cualquier acto que atente contra la libertad y privacidad de las mismas [...] Exclusivamente, la autoridad judicial federal, a petición de la autoridad federal que faculte la ley o del titular del Ministerio Público de la entidad federativa correspondiente, podrá autorizar la intervención de cualquier comunicación privada. Para ello, la autoridad competente deberá fundar y motivar las causas legales de la solicitud expresando, además, el tipo de intervención, los sujetos de la misma y su duración. La autoridad judicial federal no podrá otorgar estas autorizaciones cuando se trate de materias de carácter electoral, fiscal, mercantil, civil, laboral o administrativo, ni en el caso de las comunicaciones del detenido con su defensor.

Las intervenciones autorizadas se ajustarán a los requisitos y límites previstos en las leyes. Los resultados de las intervenciones que no cumplan con éstos carecerán de todo valor probatorio.

De conformidad con el art 109, fracc IV, párr cuarto de la *CPEUM*, en materia de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción no les serán oponibles las disposiciones dirigidas a proteger la secrecía de la información en materia fiscal.

### 1.14.5 No se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con motivos de naturaleza fiscal

La *CPEUM* previene, en su art 9o, que no se podrá coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente con cualquier objeto lícito. Igualmente señala que no se considerará ilegal y no podrá ser disuelta una asamblea o reunión que tenga por objeto hacer una petición o presentar una protesta por algún acto, a una autoridad, si no se profieren injurias en contra de ésta, ni se hiciere uso de violencia o amenazas para intimidarla u obligarla a resolver en el sentido que se desee.

Ahora bien, si por *contribución* debe entenderse la prestación obligatoria establecida por la ley, generalmente pecuniaria, que debe entregarse al Estado, de ello no tiene que llegarse a la conclusión de que necesariamente hay una separación entre el sujeto activo (fisco) de la peculiar obligación tributaria y el sujeto pasivo (contribuyente). Por el contrario, ambos sujetos se encuentran vinculados estrechamente, aunque sus relaciones pueden ser de diversa índole, a saber:

- De armonía
- Contenciosa

- De descontento
- De franca rebelión

De acuerdo con este tipo de relaciones, es importante mencionar que en lo concerniente a temas fiscales los ciudadanos de la República pueden asociarse o reunirse para analizar las normas relativas a los sujetos, el objeto, la base, la tasa o tarifa de las diversas contribuciones, su pago, sus recargos, infracciones, la administración tributaria, sus efectos, etcétera.

Con el fin de evitar descontento o cometer hechos injustos es recomendable que quienes tienen la responsabilidad de conducir la política fiscal posean la sensibilidad suficiente para llevar siempre una relación armoniosa con los contribuyentes y no considerarlos posibles delincuentes o futuros defraudadores. Un síntoma de descontento es que empiecen a proliferar los juicios fiscales en los tribunales y la formación de comités de defensa locales, regionales o federales.

### Síndicos

El art 33, fracc II, del *Código Fiscal de la Federación* señala que se establecen programas de prevención y resolución de problemas del contribuyente a fin de que éste designe síndicos que lo representen ante las autoridades fiscales, los cuales podrán solicitar opiniones o recomendaciones a las autoridades fiscales, respecto a los asuntos que les sean planteados por el contribuyente.

### Funciones de los síndicos

Los síndicos del contribuyente, en el desempeño de sus funciones, deberán atender problemas concretos en la operación de la administración tributaria que afecten de manera general a la agrupación organizada que representan; por tanto, deberán abstenerse de desvirtuar su cometido de servicio en gestiones particulares o en la defensa de sus intereses profesionales privados. Los problemas que afecten de manera general a la agrupación organizada, para considerarse tales, no deben ocurrir de forma sistemática o reiterada.

Los servicios que presten los síndicos serán absolutamente gratuitos, como organizar y celebrar las reuniones de trabajo bimestrales con los agremiados del organismo que representan, a fin de que acepten y atiendan problemas o sugerencias que éstos enfrentan con la autoridad fiscal.

A tales eventos deberán asistir los administradores de jurídica, recaudación, auditoría y servicios, siempre que consideren necesaria su participación.

Además de las mencionadas, los síndicos tienen las siguientes funciones:

- a) Informar, en el desarrollo de cada reunión de trabajo mensual o bimestral que se celebra con las autoridades fiscales, las actividades realizadas con sus representados, las cuales deberán estar respaldadas por los planteamientos que expongan en estos eventos.



- b) Organizar las actividades para la recepción y atención de las quejas y problemas de los contribuyentes.
- c) Elaborar los mecanismos de registro y control de las solicitudes de los contribuyentes, respecto a los asuntos que requieran su intervención ante la administración correspondiente.
- d) Presentar en las reuniones de trabajo por lo menos dos planteamientos en forma bimestral.
- e) Participar de manera conjunta con la administración local de servicios en programas de orientación dirigidos a los contribuyentes a los cuales representan.
- f) Solicitar a la administración local de servicios si desea que se realicen reuniones de orientación activa con los organismos que representan, a fin de informarles acerca de las modificaciones de la ley o de los mecanismos utilizados por las autoridades para resolver, por prevenir problemas presentados entre sus agremiados o grupos de contribuyentes no agremiados por parte de los síndicos de oficio.
- g) Participar personalmente en las reuniones de trabajo a las que convoque la administración de servicios, con el propósito de exponer sus informes y los aspectos que considere necesarios para mejorar cuestiones de simplificación fiscal y administrativa, contemplando la incidencia y recurrencia de problemas y quejas.

### Procuraduría de Defensa Fiscal de los Contribuyentes

El licenciado **Samuel Corona Laurette**, el siglo pasado señaló que:

Para nadie era un secreto la frase ampliamente conocida de que “el poderoso se defiende por sus propios medios”, pues le es permitido contratar especialistas y doctos en materia fiscal que, si bien pueden exteriorizarse en defensas brillantes, también es cierto que razonablemente prestan sus servicios mediante el pago de altas cifras por concepto de honorarios, cuya erogación en modo alguno está al alcance de personas de escasos recursos, quienes por su propia debilidad pecuniaria propician ser objeto muchas veces de arbitrariedades que no pueden o que no saben corregir, precisamente porque les falta esa ayuda técnica profesional, dado que muy raramente en el medio se da el caso de abogados fiscalistas que quieran atender negocios de escasa cuantía.

Este fenómeno que se precisa corregir ha dejado hasta el momento una laguna jurídica en la estructura institucional, haciendo cada día más impe-

*continúa*



*continuación*

riosa la necesidad de perfeccionar un sistema legal proteccionista que vaya acorde con el postulado inspirador de la Revolución mexicana.<sup>64</sup>

Cabe mencionar que para 2004, el *CFE*, en su art 18-B, ya contempló a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, misma que actualmente está operando. Esperamos que realmente defienda los intereses de los contribuyentes en forma integral, con facultades de conciliación (a partir de 2014 surgen los acuerdos conclusivos). No debe convertirse en una simple defensoría de oficio, ni mucho menos debe burocratizarse. Sobre todo justifica su existencia si realmente defiende y ayuda a la resolución de los problemas de los contribuyentes por sectores, enfrentando con carácter al fisco como titular de la hacienda pública, así como al legislativo federal, para lograr un sistema impositivo lo más cercano posible a la justicia y lo más distante a la arbitrariedad o al abuso del poder fiscal.

## 1.15 Impartición de justicia en materia fiscal

### 1.15.1 Derecho fundamental de juicio previo

En el contexto de las libertades naturales y propias del ser humano se encuentra la posibilidad de defenderse. Este derecho fundamental previsto en el art 14 constitucional, en su párr II, señala que nadie podrá ser privado de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos, sino mediante juicio seguido ante tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho.

Las libertades del espíritu son la garantía de rebelión de **Prometeo** contra el Olimpo, son el sacrificio de **Galileo**, la rebelión contra los dogmas y contra los déspotas y la afirmación de que el único camino para alcanzar la verdad, incluso para llegar a un dios, si es que existe, es la irrestricta libertad del alma humana; son también el derecho humano, más valioso que cualquier otro derecho, para juzgar de la conducta propia, de la actividad de los otros hom-

*continúa*

<sup>64</sup> **Samuel Corona Laurette** (1982), *Ensayo sobre la creación de la Procuraduría de Defensa Fiscal*, t I, México, Tribunal Fiscal de la Federación, pp 557 y 558.

continuación

bres, de las instituciones sociales y de los dioses; son el derecho a la duda cartesiana, punto de arranque de todo conocimiento verdadero, sea material o espiritual; son también el derecho de los hombres a juzgar a sus gobernantes, lo mismo temporales que espirituales; son, en suma, la garantía de la dignidad y de lo eterno del hombre, la fuente de la cultura y las hacedoras de la historia.

Mario de la Cueva

Al respecto, es válido citar lo siguiente:

Ese derecho fundamental se refiere a la garantía de audiencia, en la que el juicio se ha entendido en un sentido lato, es decir, más amplio que el concepto procesal judicial, que abarca el procedimiento administrativo.

#### **El fisco no debe hacerse justicia por su propia mano**

Hoy que seguimos el procedimiento administrativo de ejecución, y en cumplimiento a lo ordenado también por el art 17 de la *CPEUM*, que señala que ninguna persona puede hacerse justicia por sí misma, el fisco debe demandar el cobro de las contribuciones y sus accesorios ante los tribunales, de tal forma que incluso se lograría una justicia de fondo y no de forma.

### **1.15.2 Derecho fundamental de jurisdicción y de someterse al tribunal previamente establecido**

Como ya se indicó, el art 14 de la Ley Fundamental hace alusión a tribunales previamente establecidos. Aquí se contempla el derecho fundamental de jurisdicción ante esos tribunales, garantía específica de seguridad jurídica que concurre a la integración de la audiencia, que abarca no sólo a los órganos del Poder Judicial, sino también a aquellas autoridades administrativas que tengan la facultad de resolver las controversias.

**Ignacio Burgoa** enseña al respecto lo siguiente:

Esa exigencia corrobora la garantía implicada en el artículo 13 constitucional, en el sentido de que nadie puede ser juzgado por tribunales especiales (o por comisión), entendiéndose por tales los que no tienen una competencia genérica, sino casuística, o sea, que su actuación se contraiga a conocer de un determinado negocio para el que se hubieren creado exprofesamente. Por tanto, el adverbio “previamente”, empleado en el segundo párrafo del artículo 14 constitucional, no debe conceptuarse como significativo de mera antelación cronológica, sino como denotativo de la preexistencia de

los tribunales al caso que pudiese provocar la privación, dotados de capacidad genérica para dirimir conflictos en número indeterminado.

Ahora bien, la idea de tribunales no debe entenderse en su acepción meramente formal, o sea, considerarse únicamente como tales a los órganos del Estado que estén constitucional o legalmente adscritos al Poder Judicial federal o local, sino que dentro de dicho concepto se comprende a *cualquiera de las autoridades* ante las que debe seguirse el “juicio” de que habla el segundo párrafo del artículo 14 de la Constitución, en las distintas hipótesis que al respecto apuntamos.

De esta guisa, la garantía de audiencia no sólo es operante frente a los tribunales propiamente dichos, es decir, frente a los órganos jurisdiccionales del Estado que lo sean formal o materialmente hablando, sino en lo tocante a las autoridades administrativas de cualquier tipo que normal o excepcionalmente realicen actos de privación, en los términos en que hemos reputado a éstos. La extensión de dicha garantía individual para proteger al gobernado contra las autoridades administrativas cuando se trate de privaciones, está corroborada por la Suprema Corte en una tesis que a continuación transcribimos: “Las garantías individuales del artículo 14 constitucional se otorgan para evitar que se vulneren los derechos de los ciudadanos sujetos a cualquier procedimiento, bien sea administrativo, civil o penal, por lo que es errónea la apreciación de que sólo son otorgadas para los sujetos del último”.<sup>65</sup>

Dentro de este contexto es que en la *Ley de Justicia Fiscal* de 1936, apareció el entonces Tribunal Fiscal de la Federación, después Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, y con la reforma constitucional publicada el 27 de mayo de 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa, para impartir justicia entre la administración pública federal y los particulares.

### 1.15.3 Derecho fundamental de formalidades esenciales del procedimiento

El art 14 constitucional alude también a que previo al acto de privación deben cumplirse las formalidades esenciales del procedimiento, ya sea judicial o administrativo.

**Ignacio Burgoa** señala al respecto:

Pues bien, cuando un ordenamiento adjetivo, cualquiera que éste sea, consigna dos oportunidades, la de defensa y la probatoria, puede decirse que las erige en *formalidades procesales*, las cuales asumen el carácter de *esenciales*, porque sin ellas la función jurisdiccional no se desempeñaría debida y exhaustivamente. En sentido inverso, si una ley procesal sólo consigna como formalidad una de tales oportunidades, lo que ocurre muy frecuentemente en varios ordenamientos positivos, ostentará indiscutiblemente el vicio de inconstitucionalidad, al auspiciar una privación sin establecer la concurrencia necesaria de ambas ocasiones indispensables para la debida culminación de la función multicitada.

En las diferentes leyes adjetivas, la oportunidad de defensa se traduce en distintas formas procesales, tales como las notificaciones, el emplazamiento, el término para

<sup>65</sup> **Ignacio Burgoa** (1983), *Las garantías individuales*, México, Editorial Porrúa, pp 546 y 547.

contestar o para oponerse a las pretensiones de privación o al pretendido acto privativo, etc, y, consiguientemente, la contravención a cualquiera de ellas significa simultáneamente la violación a la formalidad procesal respectiva, esto es, a la garantía de audiencia a través de dicha garantía de seguridad jurídica.

Por lo que atañe a la oportunidad probatoria, ésta también se manifiesta, en la normación adjetiva o procesal, en diferentes elementos del procedimiento, tales como la audiencia o la dilación probatorias, así como en todas las reglas que conciernen al ofrecimiento, rendición o desahogo y valoración de probanzas.

La inobservancia de alguna de las exigencias procesales en que ambas formalidades se ostentan está considerada por los artículos 159 y 160 de la *Ley de Amparo* como privación de defensa en perjuicio del quejoso (gobernado), tomándose el concepto de “defensa” en su sentido lato, o sea, como comprensivo de la facultad de oposición (defensa en sentido estricto) y de la probatoria. Tal consideración, establecida respecto a los juicios civiles y penales, puede hacerse extensiva por analogía a los juicios o procedimientos administrativos mediante los cuales se ejercite la función jurisdiccional como condición *sine qua non* de todo acto de privación, según se infiere de lo dispuesto por el párrafo segundo, fracción II, del artículo 114 de la *Ley Reglamentaria de los Artículos 103 y 107 Constitucionales*.<sup>66</sup>

#### **1.15.4 Derecho fundamental de ley expedida con anterioridad al hecho**

Este derecho fundamental también se localiza en el art 14 constitucional, que en el ámbito impositivo se refiere a que cualquier acto de la hacienda pública, federal o local, como los de comprobación, determinación, liquidación, cobro o ejecución de un crédito fiscal, se deben apoyar siempre en leyes fiscales existentes y aplicables con anterioridad al hecho o situación jurídica que provoca el nacimiento de la obligación fiscal.

#### **1.15.5 Bases de organización de la justicia para el control constitucional y el de legalidad**

A reserva de que —como se señaló en otras partes del libro— debe realizarse una reforma profunda e integral al sistema nacional de las bases de organización de la justicia para el control constitucional y de legalidad, actualmente se puede hacer referencia a cinco instituciones fundamentales de la República:

- El Poder Judicial de la Federación
- El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa)
- La Comisión Nacional de los Derechos Humanos
- El Consejo de la Judicatura Federal

<sup>66</sup> Ignacio Burgoa, ob cit, pp 547-549.

- Los tribunales de lo contencioso administrativo en los estados y de la Ciudad de México (por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015, tribunales de justicia administrativa)

### **Poder Judicial de la Federación**

En cuanto a la materia fiscal debe hacerse referencia a los órganos siguientes:

- Suprema Corte de Justicia de la Nación, que funciona en Pleno y en salas.
- Tribunales colegiados de circuito.
- Juzgados de distrito.

A los órganos del Poder Judicial de la Federación se les confiere la jurisdicción constitucional en relación con el juicio de amparo, con la competencia correspondiente si es amparo de legalidad o amparo contra leyes o normas generales en materia fiscal que se estiman inconstitucionales.

Así mismo, cabe destacar que es competencia exclusiva de la Suprema Corte de Justicia de la Nación resolver lo siguiente:

- Controversias constitucionales.
- Acciones de inconstitucionalidad.
- Conflictos que se susciten en la aplicación del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

### **Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa)**

Para hablar del control de legalidad de los actos de la administración en materia fiscal hay que referirse, como ya se dijo, al entonces Tribunal Fiscal de la Federación, hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, creado por la *Ley de Justicia Fiscal*, que entró en vigor el 1o de enero de 1937 y que —como lo destaca **Dolores Heduán Virués**— se fundó en una mera interpretación del art 104 constitucional, reformado en 1934; mencionado como tribunal administrativo en la reforma de este artículo, decretada en 1946, y como un tribunal de lo contencioso administrativo en la enmienda de 1968.<sup>67</sup>

Si bien con la reforma a la Constitución, publicada el 10 de agosto de 1987, y en vigor a partir del 15 de enero de 1988, se derogó el párr II de la fracc I del art 104, se adicionó por otro lado el art 73, fracc XXIX-H, facultando al Congreso de la Unión para expedir leyes que instituyen tribunales de lo contencioso administrativo.

<sup>67</sup> **Dolores Heduán Virués** (1971), *Cuarta década del Tribunal Fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, p 13.

En la actualidad ya no se pone en tela de juicio la constitucionalidad del tribunal, que “nació pequeño, pero vivo y viable [...] Tal vez la mariposa de hoy, que fue crisálida ayer, entregue mañana aún más polen fecundante y creador”.<sup>68</sup>

El Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Federal de Justicia Administrativa por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015), situado fuera del Poder Judicial, con facultades, entre otras, para resolver los conflictos surgidos entre los particulares y los órganos del Poder Ejecutivo y que ya tiene más de setenta y cinco años de existencia, ocupa un sitio especial en la impartición de justicia en el sistema jurídico de México, pues se ha caracterizado por la imparcialidad, honestidad y seriedad de sus fallos.

Por su importancia toral, enseguida se transcribe lo relativo a su origen, tomado de la exposición de motivos de la *Ley de Justicia Fiscal*:

El Tribunal Fiscal de la Federación (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa) estará colocado dentro del marco del Poder Ejecutivo [lo que no implica ataque al principio constitucional de la separación de poderes, supuesto que precisamente para salvaguardarlo surgieron en Francia los tribunales administrativos], pero no estará sujeto a la dependencia de ninguna autoridad de las que integran ese poder, sino que fallará en representación del propio Ejecutivo por delegación de facultades que la ley le hace. En otras palabras, será un tribunal administrativo de justicia delegada, no de justicia retenida. Ni el presidente de la República ni ninguna otra autoridad administrativa tendrán intervención alguna en los procedimientos o en las resoluciones del tribunal. Se consagrará así, con toda precisión, la autonomía orgánica del cuerpo que se crea, pues el Ejecutivo piensa que cuando esa autonomía no se otorga de manera franca y amplia, no puede hablarse propiamente de una justicia administrativa.<sup>69</sup>

La última palabra, respecto al control de legalidad de los actos de las autoridades hacendarias, la tiene el Poder Judicial federal para los casos en que el contribuyente promueva juicio de amparo en contra de una sentencia que le sea adversa, pronunciada por el Tribunal Federal de Justicia Administrativa, o cuando el fisco interponga recurso de revisión fiscal.

Del recurso de revisión fiscal corresponde conocer ya no a la SCJN, sino a los tribunales colegiados de circuito, conforme a las reformas constitucionales publicadas en el *DOF* del 10 de agosto de 1987, con vigencia a partir del 15 de enero de 1988.

La fracc III del art 104 de la Carta Fundamental prevé:

[...]

*De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de justicia administrativa a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73*

<sup>68</sup> Alfonso Cortina Gutiérrez (1982), *Informe de labores rendido por el presidente del Tribunal Fiscal*, México, Tribunal Fiscal de la Federación, pp 3 y 4.

<sup>69</sup> Dolores Heduán Virués, ob cit, pp 38-41 y 48.

*de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los Tribunales Colegiados de Circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los Tribunales Colegiados de Circuito no procederá juicio o recurso alguno.*

A partir de 2001, cambió la denominación por la de Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y rige su proceso por la *Ley Federal de Procedimiento Contencioso Administrativo*, pero por reforma constitucional, del 27 de mayo de 2015, aparece como Tribunal Federal de Justicia Administrativa.

### **Tribunal Federal de Justicia Administrativa**

Por reforma constitucional al art 73, fracc XXIX-H, publicada el 27 de mayo de 2015, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la hacienda pública federal o al patrimonio de los entes públicos federales. (Debería entrar en vigor a más tardar en un año).

### **Comisión Nacional de los Derechos Humanos**

En virtud de que al tratarse de la aplicación de leyes tributarias se podría presentar una violación a los derechos humanos, hay que tener en cuenta la posibilidad de presentar una queja a la Comisión Nacional de los Derechos Humanos.

A su vez, la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* prevé la existencia de organismos de protección de los derechos humanos, así, el art 102, ap B, ordena:

*El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que otorga el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos. Formularán recomendaciones públicas, no vinculatorias, denuncias y quejas ante las autoridades respectivas.*

Estos organismos no serán competentes tratándose de asuntos electorales y jurisdiccionales. Cabe señalar que, a partir del 11 de junio de 2011, de conformidad con el art 102, ap B, último párrafo de la *CPEUM*, la Comisión Nacional de los Dere-



chos Humanos es competente para investigar hechos que constituyan violaciones graves de derechos humanos, atribución que anteriormente le correspondía a la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

### **Procuraduría de la Defensa del Contribuyente**

Si bien no aparece en la Constitución, por su importancia no se puede pasar por alto mencionar a la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, que es el *ombudsman* fiscal, que está regulado por la *Ley Orgánica de la Procuraduría del Contribuyente*, publicada en el *DOF* el 4 de septiembre de 2006 y que, conforme al art 2o de dicha ley, es un organismo público descentralizado, no sectorizado, con personalidad jurídica y patrimonio propios, con autonomía técnica, funcional y de gestión.

La citada ley tiene por objeto regular la organización y el funcionamiento de la Procuraduría de la Defensa del Contribuyente, a fin de garantizar el derecho de los contribuyentes a recibir justicia en materia fiscal en el orden federal, mediante la asesoría, representación y defensa, recepción de quejas y emisión de recomendaciones en los términos que el referido ordenamiento jurídico establece.

#### **1.15.6 Principios constitucionales de la jurisdicción contencioso-administrativa, federal y local**

La Ley Fundamental hace alusión a los tribunales administrativos, ya sean el federal, o los tribunales locales de justicia administrativa de los Estados o de la Ciudad de México, los cuales conocen de las controversias relativas a la legalidad de los actos de la administración pública, acorde con la competencia de cada cuerpo colegiado de impartición de justicia. Sin embargo, tanto unos como otros carecen de competencia para declarar de la inconstitucionalidad de las leyes.

En ese orden de ideas, las sentencias del Tribunal Federal de Justicia Administrativa son susceptibles de impugnarse en amparo directo en caso de resultar adversas a los particulares. A excepción de los tribunales de justicia administrativa de la Ciudad de México o de algunos de los estados, dado que previamente se debe de agotar la apelación o recurso de revisión.

Por la reforma constitucional de 2015, en su art 73, fracc XXIX-H, párr II, el Tribunal Federal de Justicia Administrativa no sólo tendrá a su cargo dirimir las controversias que se susciten entre la administración pública federal y los particulares, sino también será el órgano competente para imponer las sanciones a los servidores públicos por las responsabilidades administrativas que la ley determine como graves y a los particulares que participen en actos vinculados con dichas responsabilidades, así como fincar a los responsables el pago de las indemnizaciones y sanciones pecuniarias que deriven de los daños y perjuicios que afecten a la hacienda pública federal o al patrimonio de los entes públicos federales.

A su vez, la reforma constitucional publicada en el *DOF* del 29 de enero de 2016, señala en el art 104 fracc III:



*De los recursos de revisión que se interpongan contra las resoluciones definitivas de los tribunales de justicia administrativa a que se refiere la fracción XXIX-H del artículo 73 de esta Constitución, sólo en los casos que señalen las leyes. Las revisiones, de las cuales conocerán los tribunales colegiados de circuito, se sujetarán a los trámites que la ley reglamentaria de los artículos 103 y 107 de esta Constitución fije para la revisión en amparo indirecto, y en contra de las resoluciones que en ellas dicten los tribunales colegiados de circuito no procederá juicio o recurso alguno.*

El citado recurso de revisión debe suprimirse de la Constitución, ya que se prolongan los juicios en forma inexplicable, menoscabando la autoridad de los magistrados expertos en la justicia administrativa, quienes salvo el juicio de amparo, sus fallos deben ser definitivos, lográndose así una justicia fiscal pronta y expedita. Máxime que los referidos tribunales colegiados de circuito, la mayoría de las veces desechan los recursos de revisión por no ser importantes ni trascendentes.

### **Juzgados de distrito y tribunales colegiados y unitarios de circuito especializados en competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones. Energía**

Mediante decreto por el que se reforman y adicionan diversas disposiciones de los arts 6o, 7o, 27, 28, 73, 78, 94 y 105 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, en materia de telecomunicaciones, publicado en el *DOF* el 11 de junio de 2013, se da apertura a la creación de nuevos juzgados de distrito y tribunales colegiados y unitarios de circuito especializados por materias, entre los que se incluirán competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones.

El art 94, párrs sexto y décimo segundo transitorio, de dicho decreto, señalan que el Consejo de la Judicatura Federal determinará el número, división en circuitos, competencia territorial y especialización por materias, entre las que se incluirá la de radiodifusión, telecomunicaciones y competencia económica, de los tribunales colegiados y unitarios de circuito y de los juzgados de distrito, y que establecerá tribunales colegiados de circuito y juzgados de distrito especializados en materia de competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones en un plazo no mayor a sesenta días naturales, contados a partir de la entrada en vigor de dicho decreto.

Así mismo, el Consejo de la Judicatura Federal emitirá acuerdos de carácter general en los que se preverán la forma de asignación de los asuntos y la rotación de jueces y magistrados especializados que conocerán de los mismos, así como las medidas pertinentes para garantizar la independencia,

*continúa*

*continuación*

objetividad e imparcialidad de los juzgados y tribunales a que se refiere el párrafo anterior.

Es por ello que, mediante Acuerdo General 22/2013, publicado en el *DOF* el 9 de agosto de 2013, el Pleno del Consejo de la Judicatura Federal determina que a partir del 8 de agosto de 2013 concluyen funciones los juzgados cuarto y quinto de distrito del Centro Auxiliar de la Primera Región con residencia en el Distrito Federal (hoy CDMX), así como los tribunales colegiados segundo y tercero de circuito del Centro Auxiliar de la Primera Región con residencia en la CDMX, por lo que a partir del 10 de agosto de 2013 los juzgados cuarto y quinto de distrito, antes citados, se transforman e inician funciones como juzgados primero y segundo de distrito en materia administrativa especializados en competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones con residencia en la CDMX y jurisdicción en toda la República, y los tribunales colegiados segundo y tercero, de igual forma se transforman e inician funciones como primer y segundo tribunales colegiados de circuito en materia administrativa especializados en competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones con residencia en la CDMX y jurisdicción en toda la República, ello de conformidad con los puntos primero, segundo, tercero y cuarto del acuerdo en cita.

En cuanto a la materia de energía es aplicable el Acuerdo General 22/2013, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de agosto de 2013 y el art 27 de la *Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética*.

Con la creación de dichos juzgados de distrito y tribunales colegiados de circuito en materia administrativa especializados en competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones y energía, **el legislador de súbito se aparta de la tradición en México del siglo pasado de que las cuestiones relativas a la materia administrativa se deben ventilar primero en el Tribunal Federal de Justicia Administrativa.**

Ahora bien, hay una **ventaja** en cuanto a que intervenga sobre esas materias directamente el Poder Judicial de la Federación, puesto que se logra una impartición de justicia más rápida. Aquí se debe hacer una reflexión: **¿Será éste a futuro el nuevo camino de la impartición de justicia en México? Finalmente para otros esta reforma convierte en trampa procesal** al contencioso federal, dado que algunos abogados pueden promover la demanda en esas materias ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa), cuando la vía correcta es acudir a los juzgados especializados que se han mencionado, y cuando se den cuenta de su error será demasiado tarde para promover la demanda en tiempo y forma legal ante el referido tribunal administrativo.

Independientemente de que se haga una reforma integral de la impartición de justicia, en forma inmediata, el contencioso administrativo debe volver a sus orígenes, es decir, los tribunales administrativos resolverán lo que corresponda conforme a derecho y sólo el particular, en su caso, podrá entablar el juicio de amparo y suprimir el recurso de revisión ante los tribunales colegiados. No debe olvidarse que esos tribunales se hicieron para el gobernado, mas no para beneficio de la autoridad, ni mucho menos para que interviniera el Poder Judicial mediante el recurso mencionado.

### 1.15.6-A Derechos humanos e impartición de justicia

Al respecto, debe tenerse presente que los derechos humanos son derechos inherentes al ser humano que le permiten tener una calidad de vida digna; su denominación correcta sería *derechos fundamentales*, debido a que todo ordenamiento jurídico está vinculado a los seres humanos.

**María Leoba Castañeda Rivas**, en cuanto a la eficacia de los derechos humanos en el siglo XXI, expresa:

La dignidad de los seres humanos exige el respeto por el ejercicio de sus derechos, unido a libre realización de sus deberes. Parece que ya avanzado el siglo XXI, una afirmación de este tipo no debería suscitar duda alguna. Han tenido que pasar muchos años y el mundo ha tenido que soportar diversas injusticias para entender que sólo el respeto por los derechos humanos puede garantizar la paz y el orden, y únicamente la defensa de la justicia puede proporcionar este resultado. Sin embargo, todavía en 2014 no podemos afirmar que el respeto por los derechos humanos sea real y efectivo. Al contrario, repasando los acontecimientos que se pueden leer en cualquier periódico, escuchando las noticias de la radio, observando los noticieros de la televisión, simplemente paseando por la calle nos asaltan continuas vulneraciones de los derechos humanos, disfrazadas con distintos ropajes, que llaman nuestra atención sobre la necesidad de seguir profundizando en el estudio y protección de los *humana iura*.

Por este motivo y pese a que existe mucha bibliografía que se ocupa de este tema, el estudio de las formas de asegurar una mejor defensa y protección efectiva de los derechos humanos no es un tema agotado. No lo está, en primer lugar porque el mundo sigue en constante movimiento y cada día plantea nuevos retos que deben ser resueltos; y no lo está tampoco, en segundo lugar, porque la experiencia cotidiana muestra constantes infracciones que siguen produciéndose y exigen una respuesta legal que aporte soluciones a los problemas concretos que plantea el pleno y eficaz reconocimiento de los derechos humanos en la actualidad.

Algunos de esos problemas derivan a nuestro juicio de un defecto de intelección de lo que son los derechos humanos en sí, otros de insuficiencias de aplicación y otros, de su falta de reconocimiento por las leyes, los gobiernos o las culturas. Todos estos problemas deben ser abordados. Todos ellos deben ser estudiados por la doctri-

na jurídica a fin de conocerlos mejor y así poder resolver con base firme los problemas reales que plantean.<sup>70</sup>

Por otra parte, **Gumecindo Achautla Calderón** destaca:

Los derechos humanos no son absolutos, sino que, por disposición de las propias normas legales, imponen deberes a las personas, que su única finalidad es una mejor convivencia en comunidad.

Pues uno de los derechos humanos más restringidos es el referente al derecho a la libertad, en razón de que las personas tenemos la idea de que por ser libres podemos hacer lo que se quiera, sin ningún tipo de limitación.

Así las cosas, la propia Constitución, en cada uno de sus artículos que contienen derechos fundamentales, a su vez contienen algún tipo de restricción o limitación; también los tratados internacionales sobre derechos humanos contienen limitaciones o restricciones, como la Convención de Derechos Políticos y Civiles.

Entendemos que de no haber algún tipo de restricciones en las normas que rigen la convivencia en comunidad, ésta simplemente ya no existiera como tal, por la sencilla razón de que los más fuertes prevalecerían sobre los más débiles y por consiguiente en el propio detrimento al no poder desarrollarse como personas en sociedad.

Es por eso que sólo nos queda respetar a los demás como quisiéramos que nos respetaran a nosotros.<sup>71</sup>

No se puede pasar por alto que **Mario de la Cueva**, con el fin de diferenciar los derechos individuales de los derechos sociales, afirma lo siguiente:

Los Derechos del Hombre cumplieron una doble misión, primeramente sirvieron para determinar que la función única del Estado es el aseguramiento de los derechos de libertad; en segundo término, los derechos individuales del hombre se concibieron como derecho de la persona en contra del Estado, como limitaciones a la acción de los gobernantes, derechos públicos subjetivos que imponían al Estado un “no hacer”. Los derechos sociales poseen una naturaleza y persiguen una finalidad esencialmente distinta; los hombres tienen el deber de realizar una actividad social útil, pero también tienen derecho de exigir que la sociedad les asegure, a cambio de su trabajo, una existencia social digna de la persona humana [...] Los derechos sociales, a diferencia de los derechos individuales, le imponen al Estado una obligación “de hacer”, una conducta positiva que es doble; por una parte cuidar que el trabajo, cualquiera que sea el lugar y la forma en que se presta, sea tratado de conformidad con su dignidad y, por otra, organizar las instituciones convenientes de la seguridad social.

En efecto, en relación al Estado de derecho, los derechos del hombre promueven la abstención y no la acción del Estado. Al contrario, en el contexto en que se sitúa la democracia económica y social los derechos sociales son exigencias, le imponen al

<sup>70</sup> **María Leoba Castañeda Rivas y Milagros Otero** (coords) (2014), *Eficacia de los derechos humanos en el siglo XXI. Un reto por resolver*, México, Editorial Porrúa, p XI.

<sup>71</sup> **Gumecindo Achautla Calderón** (2015), *Los derechos humanos y sus restricciones*, México, Flores Editor, p XI.

Estado el deber de crear las condiciones necesarias para que los derechos del hombre puedan tener la efectividad y positividad que les corresponde.

La declaración de derechos sociales que se hizo primero en México y con posterioridad en otras regiones del mundo, es un producto del constitucionalismo social, en el cual muy bien puede ser entendido como la suma de todos aquellos acontecimientos de carácter histórico que dieron como resultado el que se reconociera que por encima del derecho que tienen las fuerzas económicas a su desenvolvimiento, se deben colocar los derechos de la persona a su libertad y el de la comunidad a su bienestar.<sup>72</sup>

A su vez, **Miguel Carbonell** menciona que “el 10 de junio de 2011 fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* una muy trascendente reforma constitucional en materia de derechos humanos. [...] se trata de una reforma muy ambiciosa, que abarca distintos aspectos contemplados en nuestra Carta Magna y que se proyectó a todos los ámbitos del quehacer del Estado mexicano”.<sup>73</sup>

Dentro de ese contexto, únicamente se hará referencia a las reformas constitucionales mencionadas en el párrafo anterior, en las que se alude a los derechos humanos.

Así, en el art 1o de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* se señalan los siguientes aspectos fundamentales:

- Derechos humanos contenidos en tratados internacionales.
- Interpretación conforme y *pro personae*.
- Deberes de todas las autoridades en materia de derechos humanos y principios rectores.
- No discriminación.

### Derechos humanos contenidos en tratados internacionales

En relación con los tratados internacionales de los que México forma parte en materia de derechos humanos, la Constitución señala en el primer párrafo de su art 1o que: “En los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece”.

### Interpretación conforme y *pro personae*

Así, en el párr II del art 1o constitucional se establece la forma de interpretación de las normas referentes a derechos humanos, que textualmente señala: “Las nor-

<sup>72</sup> **Mario de la Cueva**, citado por **Javier Patiño Camarena** (2014), *De los derechos del hombre a los derechos humanos*, México, Flores Editor, pp 101 y 102.

<sup>73</sup> **Miguel Carbonell**, (2015), *Los derechos humanos mexicanos. Régimen jurídico y aplicación práctica*, México, Flores Editor, p V.

mas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia”.

### **Deberes de todas las autoridades en materia de derechos humanos y principios rectores**

El párr III del precepto constitucional en comento señala, en cuanto a los deberes de todas las autoridades y principios rectores de los derechos humanos, que “todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos, en los términos que establezca la ley”.

### **No discriminación**

El último párrafo del mismo numeral constitucional, respecto a la discriminación menciona que “queda prohibida toda discriminación motivada por origen étnico o nacional, el género, la edad, las discapacidades, la condición social, las condiciones de salud, la religión, las opiniones, las preferencias sexuales, el estado civil o cualquier otra que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas”.

Se destaca que **deben incorporarse a las leyes fiscales, por lo menos, los siguientes derechos fundamentales a favor de los contribuyentes:**

1. No se debe de gravar el mínimo vital.
2. La equidad y proporcionalidad.
3. Que no se impongan multas excesivas.
4. Se presume la inocencia del contribuyente, salvo prueba en contrario.
5. Que no se emitan criterios aberrantes y torcidos, por parte de los encargados de aplicar la ley fiscal.
6. Que las contribuciones no son extorsiones a la sociedad, sino aportaciones de los ciudadanos para su seguridad y defensa.
7. Que no haya engorrosos trámites y demoras innecesarias en materia fiscal.
8. Derecho a un régimen fiscal flexible que no asfixie a los contribuyentes.
9. Que no les exijan contribuciones exorbitantes, ruinosas o confiscatorias.
10. A no ser amenazados o amedrentados por las autoridades fiscales.
11. Tener certidumbre, claridad y sencillez en las normas fiscales.
12. Asistencia eficaz, completa y gratuita.
13. Protección de sus datos personales.
14. Que todo gasto sea en beneficio del pueblo.



15. Está prohibida la exención de impuestos, salvo en casos excepcionales y de manera general, como catástrofes naturales y fuerza mayor, así como para proteger a los grupos vulnerables.
16. A un reconocimiento de la autoridad cuando cumplan puntual y debidamente con el pago de las contribuciones a su cargo.
17. Que las personas con capacidades diferentes, mujeres embarazadas y adultos mayores reciban un trato preferencial, debiendo haber siempre lugares donde se puedan sentar y rampas para facilitar el acceso a las oficinas hacendarias.
18. Que cesen las constantes visitas domiciliarias o revisiones que tanto agobian a los contribuyentes y sólo se puedan realizar una sola vez, respecto a la misma contribución en un periodo o ejercicio fiscal determinado.
19. Que no se les obligue a realizar filas interminables cuando vayan a hacer trámites ante las autoridades fiscales.
20. La dilación o errores de la autoridad fiscal no deben causar perjuicio a los contribuyentes y no se les deben cobrar diferencias en el pago de las contribuciones por ese motivo.
21. Que la carga de la contribución sea ligera, que no los oprima tanto y les permita vivir en paz en la sociedad.
22. Que la afirmativa ficta en materia fiscal proceda en todos los casos, a pesar de que exista disposición en contrario en los ordenamientos jurídicos impositivos.
23. A una conciliación con el fisco en relación con los créditos fiscales y demás problemas, de tal manera que pongan fin a éstos.
24. A que no haya constantes reformas tributarias, que por lo general están inducidas por la necesidad de incrementar ingresos públicos.
25. Que las leyes fiscales no sean complejas y oscuras, sino sencillas y claras.
26. Que el pago de las contribuciones esté justificado en la medida en que se garantice un clima de paz y justicia.
27. Que las autoridades no dilapiden los ingresos tributarios en actividades ajenas a la comunidad.
28. Que si bien es verdad que un gobierno necesita impuestos para subsistir, también lo es que debe evitarse que en la búsqueda de los ingresos se complique de tal forma el sistema impositivo que lo vuelva un obstáculo para la inversión y el desarrollo.
29. Que las declaraciones de impuestos sean sencillas.
30. En virtud de que la justificación de los impuestos es teleológica, es decir, su justificación radica en el fin para el cual serán utilizados, sólo se comprende un impuesto en tanto sea destinado a lograr un ambiente de paz, justicia y seguridad entre los miembros de la sociedad.
31. Que el uso de los medios electrónicos en la relación jurídico-tributaria sea optativo, pues no todos tienen, por su peculiar situación en la sociedad, la capacidad económica para adquirir, instalar y utilizar tecnología moderna.

32. No se debe permitir la doble concurrencia impositiva, porque empobrece a los gobernados.
33. Que se tenga en cuenta su capacidad económica y su particular ubicación en el conglomerado social para evitar arbitrariedad tributaria, que es uno de los signos más significantes de regímenes fiscales injustos.

### **1.15.7 Principios constitucionales de justicia pronta, expedita, imparcial, completa y gratuita**

Estos principios se encuentran en el art 17 constitucional, que señala:

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

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

*El Congreso de la Unión expedirá las leyes que regulen las acciones colectivas. Tales leyes determinarán las materias de aplicación, los procedimientos judiciales y los mecanismos de reparación del daño. Los jueces federales conocerán de forma exclusiva sobre estos procedimientos y mecanismos.*

*Las leyes preverán mecanismos alternativos de solución de controversias [...] Las leyes federales y locales establecerán los medios necesarios para que se garantice la independencia de los tribunales y la plena ejecución de sus resoluciones [...] Nadie puede ser apisionado por deudas de carácter puramente civil.*

De dicho precepto constitucional se derivan los derechos fundamentales siguientes:

- Prohibición de hacerse justicia por propia mano,
- Derecho a la justicia.

#### **Derecho a la justicia**

El derecho a la justicia se refiere a que los tribunales deben ser ágiles para impartirla en los términos y plazos que establezcan las leyes, emitiendo resoluciones de manera pronta, expedita, imparcial, completa y plena en la ejecución de sus resoluciones.

#### **Espectacular reforma en la Ciudad de México para créditos controvertidos**

El art 67, último párrafo, del *Código Financiero del Distrito Federal* (hoy CDMX), hoy art 45 del *CFDF*, señala que en los casos en que el crédito fiscal esté controvertido, la autoridad fiscal, previa autorización de la Secretaría de Finanzas del Distrito Federal (hoy CDMX), podrá modificar dicho crédito, conviniendo con el contribuyente la forma de efectuar el pago del adeudo fiscal.



En este renglón se insiste en que deben realizarse cambios profundos y sustanciales en el sistema de impartición de justicia, para materializar este principio constitucional, pues si bien se tuvieron avances importantes en el siglo pasado, éstos no fueron suficientes.

### **Cambios necesarios para lograr un sistema de justicia integral en materia fiscal**

- Basta ya de crear juzgados o tribunales en toda la República, pues esa política judicial equivale, valga la semejanza, a fundar hospitales por dondequiera, sin combatir las causas que provocan las enfermedades.
- Las autoridades deben dejar de emitir resoluciones con vicios de ilegalidad, de manera que ha de bastar un arreglo con los contribuyentes en vez de un buen juicio. Esto debe permitirse en la legislación fiscal.
- Debe permitirse la negociación de los adeudos en los tribunales, por medio de una audiencia de conciliación. Tal conciliación ya se permite en el sistema impositivo de la CDMX, por trascendental e inusitada re-forma para el año 2001, donde realmente surgió un gobierno diferente.
- Las sentencias en materia contenciosa fiscal deben ser de fondo y no de forma.
- Debe haber desconcentración auténtica de la justicia fiscal, incluida la que imparte la Suprema Corte de Justicia de la Nación.
- Debe existir una reestructuración del Tribunal Federal de Justicia Administrativa y de los tribunales de justicia administrativa de los estados y de la Ciudad de México.
- La jurisprudencia dictada por la Suprema Corte de Justicia de la Nación debe tener como consecuencia validez *erga omnes* también en materia fiscal.
- Debe haber justicia vertical y horizontal totalmente válida y eficaz.
- Debe existir una dinámica constante en la designación y permanencia en los puestos de ministros, jueces y magistrados.
- Debe haber una carrera jurisdiccional rotativa y dinámica sujeta a constante capacitación, exámenes y concursos de los encargados de impartir justicia, en todos los niveles.
- Deben existir pocos juicios, pues lo contrario implica que la administración pública no está actuando correcta y eficazmente, porque la razón de ser del Estado es la impartición de justicia y ésta debe realizarla el propio órgano de gobierno, con un tratado justo y armónico con los contribuyentes.
- Debe evitarse el contencioso de no pago.
- Deben cumplirse de inmediato las sentencias.

## Los servidores públicos de la Ciudad de México que sin causa justificada no cumplan las sentencias podrán ser amonestados, arrestados o destituidos de sus cargos

Por otro lado, no puede pasarse por alto la trascendental reforma aprobada a la *Ley Orgánica del Tribunal Contencioso Administrativo del D.F.* (hoy CDMX), el día 30 de abril de 2015, por la Asamblea Legislativa de la ciudad de México; de conformidad con el art 39-A, fracc XVII, se hace referencia al efectivo cumplimiento de las sentencias dictadas por dicho Tribunal, en donde se señala al efecto que las salas también podrán llevar a cabo una amonestación, arresto hasta por veinticuatro horas y destitución de los servidores públicos que injustificadamente no acaten los fallos jurisdiccionales. **Lamentablemente fue vetada por el Jefe de Gobierno de la Ciudad de México.**

En ella se señalaban los derechos humanos de los gobernados, siendo éstos los siguientes:

En este renglón, también deben tenerse presente los derechos humanos de los gobernados ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal (hoy CDMX), citados en la propuesta realizada por el diputado **Manuel Robles Gómez**, en la “Iniciativa de Proyecto de Decreto por el que se reforman los arts 6, segundo párr, 99, 136, tercer párr y se adiciona el art 39-A de la *Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal* (hoy CDMX)”, y cuyo texto fue aprobado por la Asamblea Legislativa de la Ciudad de México, el treinta de abril del dos mil quince, que en la parte conducente señala:

### Exposición de motivos

Se propone incluir en la *Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal* (hoy CDMX) los derechos humanos que deben regir en el juicio de nulidad ante el Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal (hoy CDMX), para ello se adiciona el art 39-A de dicha ley, de tal manera que se consideran los principios establecidos en el artículo primero Constitucional, en cuanto a que en los Estados Unidos Mexicanos todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esa Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado Mexicano sea parte, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esa Constitución establece y que las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con la ley fundamental y con los tratados internacionales de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia...

Así mismo, se estima oportuno reformar el art 99, de la ley en comento, con el objeto de que en forma expresa quede plasmado en ese ordenamiento jurídico la posibilidad de aplicar la apariencia del buen derecho, para que el juzgador pueda otorgar la suspensión del acto impugnado, cuando es evidente que en rela-

ción con el fondo del asunto asiste un derecho al gobernado que hace posible anticipar con cierto grado de acierto que obtendrá una sentencia favorable, ello sin contravenir disposiciones de orden público e interés social.

Lo que permitiría estar acorde con lo ya resuelto con antelación por las salas de ese tribunal, que inciden con los criterios que sobre la materia ha sostenido el Poder Judicial de la Federación y la reforma constitucional del art 107, fracc X de la Carta Magna, que prevé la aplicación de la apariencia del buen derecho en relación con la suspensión en el juicio de amparo...

**Artículo 39-A.** *En el juicio de nulidad los gobernados tendrán, como mínimo, los siguientes derechos humanos:*

- I. *A la administración de justicia pronta, completa imparcial y gratuita;*
- II. *A una demanda o recurso sencillo, que los proteja contra los actos ilegales o arbitrarios de la autoridad;*
- III. *A ser requeridos por una sola vez, para que ajusten a derecho las promociones irregulares;*
- IV. *A ofrecer y desahogar las pruebas;*
- V. *Igualdad ante la ley, evitando cuestiones de discriminación;*
- VI. *A su garantía de audiencia;*
- VII. *A otorgarles la suspensión del acto impugnado, prevaleciendo en todos los casos la apariencia del buen derecho para evitar que se quede sin materia el juicio, a menos que se afecten cuestiones de orden público e interés social;*
- VIII. *Que la información confidencial sea protegida y no divulgada a terceros, de conformidad con la Ley de Transparencia y Acceso a la Información Pública de la Ciudad de México;*
- IX. *A que su integridad como personas sea respetada, durante el procedimiento contencioso administrativo;*
- X. *En su caso, que se les aplique el control difuso de la convencionalidad, cuando sea procedente;*
- XI. *A que sean respetados sus derechos adquiridos;*
- XII. *Los hechos corresponden al demandante, pues la aplicación del derecho es función de los magistrados;*
- XIII. *A no ser sancionados por sospechas;*
- XIV. *A que formulen sus alegatos;*
- XV. *A que se emitan las resoluciones por el tribunal, en un plazo razonable;*
- XVI. *Respeto al principio de congruencia procesal;*
- XVII. *A recurrar los juzgadores, cuando haya conflicto de intereses;*
- XVIII. *Al efectivo cumplimiento de las sentencias.*

*En relación con lo señalado en la fracción anterior, las salas también podrán llevar a cabo una amonestación, arresto hasta por veinticuatro horas y destitución de los servidores públicos que, injustificadamente, no acaten los fallos jurisdiccionales.*

**Artículo 99.** *La suspensión de la ejecución de los actos que se impugnan, sólo podrá ser acordada por el Magistrado Instructor que conozca del asunto, haciéndolo del conocimiento inmediato de las autoridades demandadas para su cumplimiento, **quien debe realizar un análisis ponderado a la apariencia del buen derecho.***

## La impartición de justicia que lleva a cabo el Estado debe ser gratuita

El art 17 constitucional señala que “los tribunales estarán expeditos para administrar justicia en los plazos y términos que fije la ley en forma imparcial” y que “su servicio será gratuito, quedando, en consecuencia, prohibidas las costas judiciales”:

Una de las formas como se justifica la existencia del Estado, mediante los órganos encargados, es la impartición de justicia, la cual debe ser gratuita; de otra manera no acudirían a los tribunales todas las personas, sobre todo las de escasos recursos, ante la imposibilidad de pagar los derechos respectivos que se cobrarían en su caso, lo que implicaría una real denegación de justicia. Para evitarlo, la Constitución dispone que el servicio por tal concepto sea gratuito. Al respecto, es oportuno citar lo siguiente:

De ahí que sea el Estado el que, en contrapartida del derecho de justicia de que es titular toda persona, asuma la obligación de crear y organizar a los tribunales que habrán de encargarse de impartir justicia de manera rápida y gratuita; rápida, porque los tribunales deben sustanciar y resolver los juicios de que conocen dentro de los plazos y términos legales, además de que habrán de tener presente que justicia que no es pronta no es justicia; y gratuita, merced a la supresión definitiva de las costas judiciales que otrora cobrarán los jueces por concepto de honorarios y en atención a las funciones que desempeñaban.<sup>74</sup>

Una característica del impuesto es que, además de ser una contribución establecida en la ley que deben pagar las personas físicas y morales para satisfacer el gasto público, los contribuyentes no obtienen a cambio del pago una contraprestación cuantificable y divisible. En el sistema impositivo constitucional mexicano dicha erogación económica sirve para satisfacer el gasto público, que siempre debe considerar el sostenimiento de los tribunales, pues la función principal de un gobierno es impartir justicia y todo lo que se gaste es poco, porque el trabajo de impartir justicia no tiene precio.

En cuanto al gasto para la administración de justicia, **Antonio Vilalta y Vidal** anota:

Complemento obligado de lo anterior es la dotación de los jueces y magistrados, que se menciona muy brevemente por ser un aspecto muy manido por la frecuencia con que se plantea y los argumentos que se hacen valer. Sobre el particular es suficiente decir que la retribución de los jueces ha de ser, en mucho, mayor que la de todos los otros funcionarios. Se ha de convertir a los administradores de justicia en privilegiados económicamente. Todo lo que se gaste es poco, ya que el trabajo de impartir justicia no tiene precio y es una gran verdad que pueblo sin justicia no es concebible y cuando carece de la misma, en mayor o menor grado, es un escarnio del más elemental de los derechos humanos.<sup>75</sup>

<sup>74</sup> **Instituto de Investigaciones Jurídicas** (1985), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, UNAM, p 45.

<sup>75</sup> **Antonio Vilalta y Vidal** (1984), *La individualización de la ley civil*, México, UNAM, p 92.

A su vez, en *Los límites de los impuestos*, **Luis Pazos** dice lo siguiente:

En principio, los impuestos se justifican cuando van a ser utilizados por el gobierno para impartir justicia y garantizar los derechos fundamentales de los miembros de la sociedad: la vida, la propiedad y la libertad.

Para determinar el monto, límites y naturaleza de los impuestos, es necesario partir del concepto de ser humano, ya que todas las instituciones sociales tienen como principio y fin a la persona humana; por tanto, toda institución social, como el gobierno, se justifica y cumple su función en tanto que contribuye tanto material como espiritualmente a la realización del ser humano.

Con base en la tendencia natural del hombre de vivir en sociedad, es necesaria la existencia de un gobierno o autoridad que mantenga la paz y regule y resuelva los conflictos producto de la convivencia social entre los hombres.

En tanto los miembros de la sociedad que hacen el papel de autoridad y gobierno mantienen un clima de paz, seguridad y justicia, los demás miembros del grupo social, que se ven beneficiados con el clima creado por el grupo gobernante, tienen la obligación de proporcionarles los medios para subsistir y contar con recursos materiales para instrumentar una organización que les permita garantizar la paz, la seguridad y la impartición de justicia a los miembros de la sociedad.

Los impuestos o contribuciones son el medio mediante el cual se cubren las necesidades financieras del grupo de personas que desempeñan la función de gobernantes o autoridad.

Los fines del gobierno no pueden ser diferentes ni contrarios a los fines de los individuos. El gobierno o autoridad tiene como objetivo primordial crear un ambiente de paz, justicia y seguridad, bajo el cual cada miembro de la sociedad logre las aspiraciones y fines tanto materiales como espirituales que se ha propuesto.

El Estado tiene como objetivo crear un ambiente de paz y seguridad que los aristotélicos llaman *bien común*, el cual no varía sustancialmente con el tiempo y el lugar, sino que está determinado por la naturaleza inmutable y perenne del ser humano.

Los abusos por parte de los gobernantes del monopolio del poder físico y de la autoridad que gozan como miembros del gobierno dio nacimiento al proceso político llamado *constitucionalismo*, que consistió básicamente en limitar el poder de los gobernantes y garantizar la participación de los gobernados en cuanto al monto y el destino de los impuestos por medio de una ley suprema llamada *Constitución*.

La justificación de los impuestos es teleológica, es decir, su justificación radica en el fin para el cual sean utilizados. Y, de acuerdo con la naturaleza y fines del Estado, sólo se justifica un impuesto en tanto sea destinado a lograr un ambiente de paz, justicia y seguridad entre los miembros de la sociedad.

La utilización por parte del gobierno de los impuestos en fines que no sean lograr el llamado bien común vuelve ilegítimas esas extracciones de riqueza a los ciudadanos y se equiparan al robo; por lo tanto, en conciencia, ningún ciudadano está obligado a pagar impuestos que no sean utilizados para crear un ambiente de paz, seguridad, orden y justicia que permita a cada persona realizarse como seres de naturaleza individual, racional y libre dentro de la sociedad en que viven.<sup>76</sup>

<sup>76</sup> **Luis Pazos**, ob cit, pp 113 y 114.

### 1.15.8 Medios alternativos

En relación con la importancia de los medios alternativos, resulta fundamental lo dicho por **Jean Claude Tron Petit**, quien propone el arbitraje, la conciliación o la mediación.

Al respecto, el mencionado autor cita las finalidades siguientes de los medios alternativos:

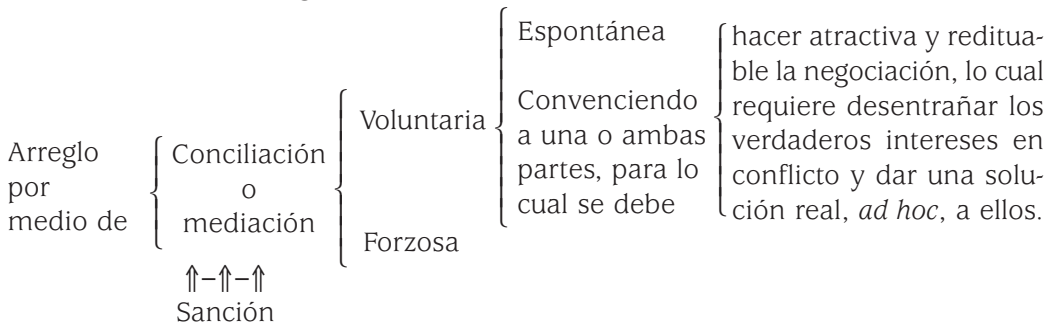
- a) Conseguir arreglos y satisfacción de intereses entre sujetos contendientes.
- b) Poner fin a controversias al margen o en consideración con los tribunales, por ejemplo:
  - Hay conflictos o intereses económicos, sociales, morales, etc, pero no jurídicos. Por tanto, las solas reglas jurídicas y procedimientos que dependan de su aplicación —como los judiciales— rara vez resolverán la esencia de esos conflictos, que generan zozobra e inconformidad social.
  - Hay casos no reparables, pero compensables. Un ejemplo de ello sería dar un trato diferente en casos futuros, paralelos o derivados. En esos supuestos tampoco existe una solución mediante los procesos tradicionales y sólo se pretende conseguir, en el mejor de los casos, una opción de negociación.
- c) Definir y conceder lo que pretenden las partes, es decir, dárselos de manera rápida y accesible, pues una compensación oportuna vale más que un buen pleito. Debe reflexionarse en la frase que dice “justicia dilatada equivale a justicia denegada”, la cual es violatoria del art 17 constitucional. En este sentido hay que buscar alternativas negociadas que respondan a los intereses de las partes en conflicto.
- d) El sistema judicial estatal u oficial está en crisis de saturación y eficiencia ante los reclamos actuales:
  - Incapaz de flexibilizar condena (la equidad de la norma a veces no existe, pero puede ser exagerada o impropia).
  - Soluciones rápidas no formulistas, pues el derecho y los procesos tradicionales cada día son menos idóneos para ello. En cambio, se debe conseguir soluciones o alternativas como sigue:
    - Definitivas de la controversia.
    - Ejecución rápida e inmediata de lo concertado.
    - Eliminar, simplificar o reducir los problemas de instrucción o integración de procesos o procedimientos.
- e) La dificultad para alcanzar estos fines ha generado el llamado *forum shopping*, que consiste en promover y ofrecer tribunales de cierto país que sean

más eficaces que otros, en función de lo que los litigantes pretenden obtener de un juez; así, a veces se pactan sometimientos a ciertas jurisdicciones. Holanda es famoso y apreciado por sus tribunales y orden jurídico para resolver controversias de derecho marítimo.

Otra variante es que existan vías alternas para resolver un mismo problema. En México, un ejemplo de ello es el reclamo de cuotas compensatorias decretadas por *dumping* o subsidios, que puede ser mediante un panel previsto en el TLC o del juicio contencioso administrativo ante la Sala Superior del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (hoy Tribunal Federal de Justicia Administrativa, por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015). Incluso pueden convenir las partes, previamente al evento conflictual, someter a juicio arbitral o a instancias de mediación o conciliación los conflictos derivados de ciertos casos o contratos, por acuerdo espontáneo entre ellas.

- f) Algo que se pretende con los medios alternativos es fomentar una cultura que abarque lo siguiente:
- Hablar con la verdad y cumplir
  - Tener disposición abierta, conducente al arreglo o negociación.
  - Que haya respetabilidad, así como fomentar y privilegiar la responsabilidad y moralidad de los contendientes.
- g) Desahogar, descargar o descongestionar rezagos y actuales limitaciones.
- h) Dar respuestas reales, efectivas y ágiles que atiendan los motivos metajurídicos de la controversia.

La filosofía de los medios alternativos es que antes de que ocurra el conflicto judicial, o aunque ya exista una controversia o juicio, deberá buscarse conciliar como se muestra en seguida:



En muchos casos es imprescindible que haya una sanción para *apremiar* y *convencer* a la parte que no está dispuesta a la negociación; ejemplo de ello, son los conocidos en lenguaje coloquial como “chicaneros” o “pleitistas”.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.



## Principios que deben contemplar los medios alternativos

- a) No deben suplantar o sustituir a los juicios.
- b) Deben ser instancias diferentes de las de los juicios, en su caso, complementarias.
- c) Deben ser flexibles y ágiles, susceptibles de acomodarse para dirimir conflictos no resueltos o difíciles de resolver con medios tradicionales.
- d) Deben llenar o colmar espacios donde el sistema judicial no responda a la dinámica social.

### 1.15.9 Principios de carácter social

#### Toda educación que imparta el Estado será gratuita (art 3o)

El art 3o de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, el primero en suscitar una controversia de singular importancia en el Congreso Constituyente de Querétaro, establece en su fracc VII que toda la educación impartida por el Estado ha de ser gratuita.

Una vez precisado lo anterior, resulta irrefutable lo dicho por **Emilio Margáin Manautou** en cuanto a que

Se puede decir que la idea del Constituyente es que no se establezca un precio a la educación oficial, por raquítico que éste sea, ya que ese precio podría desalentar a los padres de familia de escasos recursos a inscribir a sus hijos en las escuelas oficiales. En efecto, si el Estado exigiere aunque fuese un precio de \$5.00 mensuales de colegiatura, muchos padres de familia retirarían a sus hijos de las escuelas ante la imposibilidad de poder pagar dicha cuota.<sup>77</sup>

La prohibición de establecer contribuciones contempladas en el artículo en cuestión, tiende a asegurar a los habitantes del país que en forma directa no se les pida que contribuyan al costo de la educación impartida por el Estado. Tal disposición legal no impide que de manera indirecta e incluso con un impuesto a la enseñanza se pueda obligar a los ciudadanos a contribuir al sostenimiento de centros que impartan educación, desde el nivel de enseñanza primaria hasta el de estudios superiores.

#### El Congreso de la Unión está autorizado para fijar aportaciones económicas correspondientes al servicio de la educación (arts 3o, fracc VIII, y 73, fracc XXV)

Los arts 3o, fracc VIII, y 73, fracc XXV, de la *CPEUM* se refieren a que, con el fin de unificar y coordinar la educación en toda la República, el Congreso de la Unión goza de facultades para expedir las leyes necesarias destinadas no sólo a distribuir la función social educativa entre la Federación, las entidades federativas y los

<sup>77</sup> **Emilio Margáin Manautou** (1967), *La Constitución y algunos aspectos...*, ob cit, p 14.



municipios, sino también para fijar las aportaciones económicas correspondientes a ese servicio público.

A ese respecto, **Felipe Tena Ramírez** señala:

Semejante potestad de distribuir y coordinar le es conferida al Congreso también respecto de las aportaciones económicas correspondientes a la educación pública, que deben sufragar la Federación, los estados y los municipios. He aquí una facultad centrípeta, pues ya no es el órgano central quien concede facultades, sino el que recauda contribuciones.<sup>78</sup>

En referencia al impuesto de 4% adicional creado por el Congreso del estado de Chihuahua para el sostenimiento de sus universidades, nuestro máximo tribunal dictó la tesis de jurisprudencia núm 118, la cual textualmente establece:<sup>79</sup>

**Universidad de Chihuahua, el impuesto de 4% adicional sobre todos los impuestos ordinarios, derechos y productos, establecido en el decreto 293 expedido por el Congreso del estado para el sostenimiento de la, no viola el artículo 3o constitucional.** No es verdad que el impuesto de 4% destinado al sostenimiento de la Universidad de Chihuahua contravenga el artículo 3o constitucional. En efecto, la fracción VII del artículo 3o constitucional se refiere a que la instrucción que imparta el Estado debe ser gratuita para los educandos. La garantía que otorga el artículo en cuestión no puede referirse sino a que la instrucción que se imparta sea gratuita para las personas que concurren a recibirla, pero a fin de prestar estos servicios se requiere efectuar erogaciones que, en el caso del Estado, tienen que provenir de los impuestos que pagan los individuos integrantes de la colectividad de que se trate. Ahora bien, resulta evidente que para hacer frente a los gastos señalados, el Estado tiene completas facultades para fijar impuestos con la proporción exigida en la Constitución, por lo que resulta improcedente tratar de negarle esa facultad.<sup>80</sup>

### Cultura fiscal

Ésta debe ser para ambos sujetos de la relación jurídico-tributaria. Al fisco le corresponde velar porque las reglas para el cumplimiento de las disposiciones tributarias sean claras y precisas, así como dar asistencia, orientación y facilidades a los contribuyentes, pero jamás la cultura de la intimidación, como los mensajes televisivos de “no se haga pato con el IVA” o “pague impuestos, no pague consecuencias”.

Al sujeto pasivo le toca dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, formales y sustantivas de manera oportuna y correcta.

<sup>78</sup> **Felipe Tena Ramírez** (1984), *Derecho constitucional mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 400.

<sup>79</sup> **Miguel Acosta Romero** (1983), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Editorial Porrúa, p 17.

<sup>80</sup> Jurisprudencia **233 636**, 7a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 30, primera parte, p 71.

## Impedimento para gravar y embargar el patrimonio familiar (arts 27, fracc XVII, párr III, y 123, ap A, fracc XXVIII)

El patrimonio de familia es una casa-habitación y una parcela cultivable, inscritas en el Registro Público de la Propiedad como inalienables, inembargables y no sujetas a gravámenes.<sup>81</sup>

El fundamento constitucional de no gravación e inembargabilidad del patrimonio de familia se encuentra en los arts 27, fracc XVII, párr III, y 123, ap A, fracc XXVIII, que a la letra ordenan:

**Artículo 27, fracc XVII, párr III.** *Las leyes locales organizarán el patrimonio de familia, determinando los bienes que deben constituirlo, sobre la base de que será inalienable y no estará sujeto a embargo, ni gravamen alguno.*

**Artículo 123, ap A, fracc XXVIII.** *Las leyes determinarán los bienes que constituyan el patrimonio de la familia, bienes que serán inalienables, no podrán sujetarse a gravámenes reales ni embargo, y serán transmisibles a título de herencia con simplificación de las formalidades de los juicios sucesorios.*

El *Código Fiscal de la Federación* recoge este mandato constitucional en su art 157, al enunciar en su fracc IX que queda exceptuado de embargo el patrimonio de familia, en los términos que establezcan las leyes respectivas, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.

Las leyes respectivas son el *Código Civil para el Distrito Federal* (hoy CDMX) y los códigos civiles de los estados en materia local pero, lamentablemente, muchos de ellos consideran para la integración del patrimonio de familia una cantidad insuficiente. Esto es contrario a los motivos que tuvo el legislador para plasmar esa excepción en materia tributaria que, obviamente, se ubica en el derecho fiscal social, pues el patrimonio de familia que se pretende proteger es el del obrero urbano y el del trabajador del campo, cuyo patrimonio no puede ser objeto de embargo; mas el legislador no se refiere al patrimonio de los grandes comerciantes, industriales, ganaderos y agricultores.

De lo anterior se infiere que en este rubro deben modificarse las leyes respectivas, para que se tutele y proteja realmente el patrimonio suficiente de los trabajadores del campo y la ciudad. Al respecto debe tenerse presente lo señalado en el *Código Civil del Estado de Chihuahua*, que tutela el patrimonio de familia y señala que debe ser el suficiente. En forma textual preceptúa:

**Artículo 705.** *El valor de los bienes afectos al patrimonio familiar será suficiente para satisfacer las necesidades de habitación y, en su caso, el funcionamiento mínimo de la*

<sup>81</sup> Sara Montero Duahtl (1978), *Derecho de familia*, 5a ed, México, Editorial Porrúa, p 450.

*unidad de producción familiar. [Reformas publicadas en el Periódico Oficial el 30 de mayo de 1981.]*

Esta disposición se comprende en virtud de que si un padre de familia tiene problemas económicos e incluso queda en bancarrota, tal situación no deberá afectar a la familia, ni el patrimonio de ésta, que obviamente incluye la casa que habita, así como los demás enseres necesarios para la familia, como la cama, la estufa, el baño, etc. Siempre ha de tenerse presente que el gobierno debe apoyar a los contribuyentes y darles buena atención y servicios, y que el Estado surge para dar seguridad y justicia a sus súbditos.

Al respecto, el *CCDF* señala textualmente que:

*El valor máximo de los bienes afectados al patrimonio familiar, señalados en el artículo 723, será por la cantidad resultante de multiplicar el factor 10 950 por el importe de tres salarios mínimos generales diarios, vigentes en la Ciudad de México, en la época en que se constituya el patrimonio, autorizando como incremento anual el porcentaje de inflación que en forma oficial determine el INEGI. Este incremento no será acumulable.*

### **El salario mínimo queda exceptuado de embargo (art 123, ap A, fracc VIII)**

El art 123 constitucional, ap A, en su fracc VIII ordena de manera categórica que el salario mínimo queda exceptuado de embargo. Incuestionablemente, la hacienda pública tiene que cumplir ese precepto en la parte que se comenta pues, como dice **Mario de la Cueva**:

Los salarios mínimos son la protección menor que la sociedad concede a los millares de hombres que conducen una existencia que en muchos aspectos está más cerca del animal que de la humana; pero cuya energía de trabajo se cultiva en los campos de los nuevos latifundistas salidos de la política agraria de nuestros gobiernos revolucionarios, o se constituyen las máquinas (*sic*), las fábricas y los caminos, los monumentos, las iglesias y mansiones de los nuevos ricos, o se multiplican las fortunas de los mercaderes que Cristo arrojó del templo.

No sabemos quién lanzó en el siglo pasado la idea de los salarios mínimos, pero aquel sacrilegio fue tal vez quemado en las hogueras del liberalismo económico, porque su tesis rompía el dogma de la libertad absoluta del capital para explotar el trabajo.

En la declaración de los derechos sociales contenida en la Constitución de 1917, en el art 123, ap A, fracc VI, párr II, se hace referencia a los salarios mínimos generales y profesionales de la forma siguiente: “Los salarios mínimos generales deberán ser suficientes para satisfacer las necesidades normales de un jefe de familia, en el orden material, social y cultural, y para proveer a la educación obligatoria de los hijos. Los salarios mínimos profesionales se fijarán considerando, además, las condiciones de las distintas actividades económicas”.

El *Código Fiscal de la Federación* en vigor, en cumplimiento a esta norma constitucional, prevé lo siguiente:

**Artículo 157.** *Quedan exceptuados de embargo [...]*

[...]

X. *Los sueldos y salarios.*

### El mito de los salarios mínimos

Es loable que se pretenda proteger el salario mínimo de los trabajadores, pero no se debe perder de vista que con la existencia de normas laborales o constitucionales no se incrementará un salario real de los trabajadores, pues, que de ser así, ya se hubieran solucionado muchos problemas de miseria en el mundo.

Cualquier economista sabe que la capitalización, en un ambiente de competencia empresarial por la mano de obra, es el único camino para aumentar los niveles de vida de los trabajadores.

El gobierno no debe tratar de crear directamente los empleos, sino indirectamente, creando las condiciones jurídicas, económicas y políticas para estimular la generación de más empresas.

Las causas del empobrecimiento de los trabajadores son las políticas de subsidios y transferencias a empresas ineficientes y gastos innecesarios de dependencias gubernamentales que, con la excusa de ayudar a los pobres, se han convertido en las principales causas de la inflación, por las enormes emisiones de dinero y créditos que requieren para su funcionamiento.

### Prohibición de imponer gabelas o contribuciones en las cárceles (art 19, último párrafo)

La palabra *gabela* se deriva del árabe *cabela*, que significa tributo, impuesto o contribución. El precepto es reiterativo al mencionar la voz *contribución*, pues bastaba con anotar esta última palabra. Al respecto, tanto el legislador como las demás autoridades tienen la obligación de reprimir el cobro de contribuciones en las cárceles, para preservar incólume el mandato constitucional contemplado en el art 19 de la Ley Fundamental.

La prohibición de imponer contribuciones en las cárceles incluye el trabajo realizado por los internos con motivo de su readaptación social, aun cuando éste se encuentra gravado para las personas que lo ejerciten libremente como su ocupación habitual fuera de prisión.

Este mandato constitucional debería adicionarse con el fin de combatir y suprimir la práctica corrupta común en los centros carcelarios, por cuyo medio los internos que tienen poder económico conceden dádivas a los líderes de las pandillas de internos o al personal administrativo, para gozar de ventajas y privilegios, como contar con celdas individuales y más amplias, videograbadoras, televisión, mesas de billar, etcétera.

La reforma podría contemplar que la Constitución autorizara, de forma expresa, que los reos con capacidad económica pagasen los derechos respectivos y así obtuviesen servicios adicionales que requieran; pero la recaudación obtenida por ese concepto habría de canalizarse a la mejora de las instalaciones y a satisfacer necesidades propias de los centros de readaptación social. Incluso se podrían crear fuentes de trabajo para pagar la manutención y así evitar que los centros penitenciarios sean lugares donde los delincuentes tengan techo y alimentos de manera gratuita. Dicho de otro modo, si las personas que se encuentran en libertad se ganan el pan de cada día con el sudor de su frente, con mayor razón deben hacerlo quienes han quebrantado la ley.

**Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable [art 123, ap A, fracc IX, inc e)]**

Para cumplir con la obligación que tienen los patrones de repartir utilidades a sus trabajadores, el art 123, ap A, fracc IX, inc e) de la Constitución, ordena que para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Los trabajadores podrán formular ante la oficina correspondiente de la SHCP las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley.

Los problemas en la práctica se presentan cuando se realiza una liquidación para determinar el monto de las utilidades de las empresas por repartir a los trabajadores, y ésta, a su vez, se fundamenta en una liquidación del impuesto sobre la renta, la cual posteriormente es modificada o revocada. Al respecto, la Sala Superior del entonces Tribunal Fiscal de la Federación, sostuvo el criterio de que si la liquidación de referencia queda sin efectos, deberá declararse la nulidad de la diversa resolución, por la cual se fijó la utilidad de una empresa para el reparto de las utilidades de los trabajadores:

**Participación de utilidades a los trabajadores. Si se deja sin efectos la liquidación de diferencias de impuesto global de las empresas en que se sustenta, carece de fundamentación y motivación legal.** Si una resolución en la cual se determina la base para la participación a los trabajadores en las utilidades de la empresa, se sustenta en una liquidación de diferencias de impuesto al ingreso global de las empresas que se dejó sin efectos, por haber sido ajustada a otra cantidad, debe declararse la nulidad de tal resolución, pues al quedar sin base legal, la misma carece de fundamentación y motivación, si bien la autoridad, en caso de estimarlo procedente, está en aptitud de emitir otra resolución con base en el ajuste realizado, máxime si éste fue consentido por el causante.<sup>82</sup>

<sup>82</sup> Tesis aislada 12715 [II-TASS-1474], 2a época, Sala, año III, núms 13 a 15, julio-diciembre 1980, *Apéndice Extraordinario*, t I, p 35.

## Es obligación de los patrones contribuir al establecimiento de las escuelas (art 123, ap A, fracc XII)

A continuación se menciona brevemente lo ordenado por el art 123 constitucional, fracc XII, en cuanto a la obligación de los empresarios de sostener escuelas.

### **Artículo 123, ap A.**

*XII. Toda empresa agrícola, industrial, minera o de cualquier otra clase de trabajo estará obligada, según lo determinen las leyes reglamentarias, a proporcionar a los trabajadores habitaciones cómodas e higiénicas. Esta obligación se cumplirá mediante las aportaciones que las empresas hagan a un fondo nacional de vivienda, a fin de construir depósitos a favor de sus trabajadores y establecer un sistema de financiamiento que permita otorgar a éstos crédito barato y suficiente para que adquieran en propiedad tales habitaciones.*

*Se considera de utilidad social la expedición de una ley para la creación de un organismo integrado por representantes del gobierno federal, de los trabajadores y de los patrones, que administre los recursos del fondo nacional de la vivienda. Dicha ley regulará las formas y procedimientos conforme a los cuales los trabajadores podrán adquirir en propiedad las habitaciones antes mencionadas.*

***Las negociaciones a que se refiere el párrafo primero de esta fracción, situadas fuera de las poblaciones, están obligadas a establecer escuelas, enfermerías y demás servicios necesarios a la comunidad [...]***

Por lo que hace a los antecedentes, **Eduardo Mercado Herrera**, pionero en la defensa de los derechos fundamentales de los pensionados y jubilados, a quien consideramos paladín en la lucha por la justicia social, tan importante en el ámbito de la aplicación del derecho, en 1946 realizó un estudio acerca de la situación legal de los maestros que laboran en las “escuelas tipo artículo 123 constitucional”, en el cual indicó:

Con anterioridad al año de 1934, las “escuelas tipo artículo 123” habían venido funcionando en forma completamente desorganizada fuera del control de la Secretaría de Educación Pública. No es sino hasta el citado año que la mencionada dependencia del Ejecutivo adquirió el control de las escuelas, que, conforme a la Constitución política del país y a la *Ley Federal del Trabajo*, tienen obligación de sostener las empresas agrícolas e industriales.

### **Aportaciones al IMSS y al Infonavit**

Se contemplan en el art 123, ap A, fraccs XII y XXIX de la *CPEUM*.

### **Pueblos indígenas**

El art 2o constitucional hace referencia a los presupuestos a favor de los pueblos indígenas.

**Artículo 2o.** *La Nación Mexicana es única e indivisible.*

La Nación tiene una composición pluricultural sustentada originalmente en sus pueblos indígenas, que son aquellos que descienden de poblaciones que habitaban en el territorio actual del país al iniciarse la colonización y que conservan sus propias instituciones sociales, económicas, culturales y políticas, o parte de ellas.

La conciencia de su identidad indígena deberá ser criterio fundamental para determinar a quiénes se aplican las disposiciones sobre pueblos indígenas.

Son comunidades integrantes de un pueblo indígena aquellas que formen una unidad social, económica y cultural, asentadas en un territorio y que reconocen autoridades propias de acuerdo con sus usos y costumbres.

El derecho de los pueblos indígenas a la libre determinación se ejercerá en un marco constitucional de autonomía que asegure la unidad nacional. El reconocimiento de los pueblos y comunidades indígenas se hará en las constituciones y leyes de las entidades federativas, las que deberán tomar en cuenta, además de los principios generales establecidos en los párrafos anteriores de este artículo, criterios etnolingüísticos y de asentamiento físico.

**A.** Esta Constitución reconoce y garantiza el derecho de los pueblos y las comunidades indígenas a la libre determinación y, en consecuencia, a la autonomía para:

- I. Decidir sus formas internas de convivencia y organización social, económica, política y cultural.
- II. Aplicar sus propios sistemas normativos en la regulación y solución de sus conflictos internos, sujetándose a los principios generales de la Constitución, respetando las garantías individuales, los derechos humanos y, de manera re-levante, la dignidad e integridad de las mujeres. La ley establecerá los casos y procedimientos de validación por los jueces o tribunales correspondientes.
- III. Elegir de acuerdo con sus normas, procedimientos y prácticas tradicionales, a las autoridades o representantes para el ejercicio de sus formas propias de gobierno interno, garantizando que las mujeres y los hombres indígenas disfrutarán y ejercerán su derecho de votar y ser votados en condiciones de igualdad; así como a acceder y desempeñar los cargos públicos y de elección popular para los que hayan sido electos o designados, en un marco que respete el pacto federal y la soberanía de los estados y la autonomía de la Ciudad de México. En ningún caso las prácticas comunitarias podrán limitar los derechos político electorales de los y las ciudadanas en la elección de sus autoridades municipales.
- IV. Preservar y enriquecer sus lenguas, conocimientos y todos los elementos que constituyan su cultura e identidad.
- V. Conservar y mejorar el hábitat y preservar la integridad de sus tierras en los términos establecidos en esta Constitución.



- VI. Acceder, con respeto a las formas y modalidades de propiedad y tenencia de la tierra establecidas en la Constitución y a las leyes de la materia, así como a los derechos adquiridos por terceros o por integrantes de la comunidad, al uso y disfrute preferente de los recursos naturales de los lugares que habitan y ocupan las comunidades, salvo aquellos que corresponden a las áreas estratégicas, en términos de la Constitución. Para estos efectos las comunidades podrán asociarse en términos de ley.
- VII. Elegir, en los municipios con población indígena, representantes ante los ayuntamientos.

Las constituciones y leyes de las entidades federativas reconocerán y regularán estos derechos en los municipios, con el propósito de fortalecer la participación y representación política de conformidad con sus tradiciones y normas internas.

- VIII. Acceder plenamente a la jurisdicción del Estado. Para garantizar ese derecho, en todos los juicios y procedimientos en que sean parte, individual o colectivamente, se deberán tomar en cuenta sus costumbres y especificidades culturales respetando los preceptos de la Constitución. Los indígenas tienen en todo tiempo el derecho a ser asistidos por intérpretes y defensores que tengan conocimiento de su lengua y cultura.

Las constituciones y leyes de las entidades federativas establecerán las características de libre determinación y autonomía que mejor expresen las situaciones y aspiraciones de los pueblos indígenas en cada entidad, así como las normas para el reconocimiento de las comunidades indígenas como entidades de interés público.

**B.** La Federación, las entidades federativas y los municipios, para promover la igualdad de oportunidades de los indígenas y eliminar cualquier práctica discriminatoria, establecerán las instituciones y determinarán las políticas necesarias para garantizar la vigencia de los derechos de los indígenas y el desarrollo integral de sus pueblos y comunidades, las cuales deberán ser diseñadas y operadas conjuntamente con ellos.

Para abatir las carencias y rezagos que afectan a los pueblos y comunidades indígenas, dichas autoridades tienen la obligación de:

- I. Impulsar el desarrollo regional de las zonas indígenas con el propósito de fortalecer las economías locales y mejorar las condiciones de vida de sus pueblos, mediante acciones coordinadas entre los tres órdenes de gobierno, con la participación de las comunidades. Las autoridades municipales determinarán equitativamente las asignaciones presupuestales que las comunidades administrarán directamente para fines específicos.
- II. Garantizar e incrementar los niveles de escolaridad, favoreciendo la educación bilingüe e intercultural, la alfabetización, la conclusión de la educación básica, la capacitación productiva y la educación media superior y superior.



Establecer un sistema de becas para los estudiantes indígenas en todos los niveles. Definir y desarrollar programas educativos de contenido regional que reconozcan la herencia cultural de sus pueblos, de acuerdo con las leyes de la materia y en consulta con las comunidades indígenas. Impulsar el respeto y conocimiento de las diversas culturas existentes en la nación.

- III. Asegurar el acceso efectivo a los servicios de salud mediante la ampliación de la cobertura del sistema nacional, aprovechando debidamente la medicina tradicional, así como apoyar la nutrición de los indígenas mediante programas de alimentación, en especial para la población infantil.
- IV. Mejorar las condiciones de las comunidades indígenas y de sus espacios para la convivencia y recreación, mediante acciones que faciliten el acceso al financiamiento público y privado para la construcción y mejoramiento de vivienda, así como ampliar la cobertura de los servicios sociales básicos.
- V. Propiciar la incorporación de las mujeres indígenas al desarrollo, mediante el apoyo a los proyectos productivos, la protección de su salud, el otorgamiento de estímulos para favorecer su educación y su participación en la toma de decisiones relacionadas con la vida comunitaria.
- VI. Extender la red de comunicaciones que permita la integración de las comunidades, mediante la construcción y ampliación de vías de comunicación y telecomunicación. Establecer condiciones para que los pueblos y las comunidades indígenas puedan adquirir, operar y administrar medios de comunicación, en los términos que las leyes de la materia determinen.
- VII. Apoyar las actividades productivas y el desarrollo sustentable de las comunidades indígenas mediante acciones que permitan alcanzar la suficiencia de sus ingresos económicos, la aplicación de estímulos para las inversiones públicas y privadas que propicien la creación de empleos, la incorporación de tecnologías para incrementar su propia capacidad productiva, así como para asegurar el acceso equitativo a los sistemas de abasto y comercialización.
- VIII. Establecer políticas sociales para proteger a los migrantes de los pueblos indígenas, tanto en el territorio nacional como en el extranjero, mediante acciones para garantizar los derechos laborales de los jornaleros agrícolas; mejorar las condiciones de salud de las mujeres; apoyar con programas especiales de educación y nutrición a niños y jóvenes de familias migrantes; velar por el respeto de sus derechos humanos y promover la difusión de sus culturas.
- IX. Consultar a los pueblos indígenas en la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo y de los planes de las entidades federativas y municipales y, en cuanto proceda, de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México; en su caso, incorporar las recomendaciones y propuestas que realicen.

Para garantizar el cumplimiento de las obligaciones señaladas en este apartado, la Cámara de Diputados del Congreso de la Unión, las legislaturas de las

entidades federativas y los ayuntamientos, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán las partidas específicas destinadas al cumplimiento de estas obligaciones en los presupuestos de egresos que aprueben, así como las formas y procedimientos para que las comunidades participen en el ejercicio y vigilancia de las mismas.

Sin perjuicio de los derechos aquí establecidos a favor de los indígenas, sus comunidades y pueblos, toda comunidad equiparable a aquéllos tendrá en lo conducente los mismos derechos tal y como lo establezca la ley.

## 1.16 Examen general de los sistemas federal y local de contribuciones frente a los principios constitucionales anteriores

Del examen general de los sistemas federal y local de las contribuciones se deriva una inequitativa e injusta interpretación del art 124 constitucional de parte del máximo tribunal de justicia de la República, en perjuicio de las entidades federativas, pues las facultades que no están expresamente concedidas por la Constitución a funcionarios federales se entienden reservadas a los estados.

Ante esa circunstancia, urge que se precise en la Ley Fundamental lo correspondiente a la Federación y para los estados, y que se incorpore en el texto constitucional un título referente a la coordinación fiscal. También se debe rediseñar un nuevo sistema de impartición de justicia, en el cual se considere:

- a) Una nueva estructura del Poder Judicial, terminando con la concentración y centralización de la justicia, lo que implica definitivamente el cambio de la integración y forma de trabajo de la SCJN, de modo que se regionalice ésta.
- b) El cambio de la estructura, de la operatividad y del funcionamiento de los tribunales.
- c) Incorporar en las leyes contencioso-fiscales los medios alternativos para la solución de las controversias impositivas.

### CUADRO 1.2 Principios constitucionales en materia fiscal y financiera

#### Áreas estratégicas

- No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las siguientes **áreas estratégicas**: correos, telégrafos y radiotelegrafía; minerales radiactivos y generación de energía nuclear; la planeación y control del sistema eléctrico; así como el servicio público de transmisión y distribución de energía eléctrica, y la exploración y extracción del petróleo y de los demás hidrocarburos, en los términos de los párrafos sexto y séptimo del artículo 27 de la Constitución, respectivamente; y las actividades que expresamente señalen las leyes que expida el Congreso de la Unión. La comunicación vía satélite y los ferrocarriles son áreas prioritarias para el desarrollo nacional en los

términos del artículo 25 de esta Constitución; el Estado, al ejercer en ellas su rectoría, protegerá la seguridad y la soberanía de la nación, y al otorgar concesiones o permisos mantendrá o establecerá el dominio de las respectivas vías de comunicación de acuerdo con las leyes de la materia (art 28, párr IV).

---

### Auditoría Superior de la Federación

La **Auditoría Superior de la Federación**, de la Cámara de Diputados, tendrá **autonomía técnica** y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones. Como atribuciones principales tiene la de **fiscalizar, en forma posterior, los ingresos, egresos y deuda; el manejo, la custodia y la aplicación de fondos y recursos** de los Poderes de la Unión y de los entes públicos federales, así como realizar auditorías sobre el desempeño en el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas federales, a través de los informes que se rendirán en los términos que disponga la ley (art 79, fracc I, párr I).

- Derivado de sus investigaciones, **promover las responsabilidades que sean procedentes ante el Tribunal Federal de Justicia Administrativa y la Fiscalía Especializada en Combate a la Corrupción**, para la **imposición de las sanciones** que correspondan a los **servidores públicos federales** y, en el caso del párr II de la fracc I de este artículo, **los servidores públicos de los estados, municipios, de la CDMX y sus demarcaciones territoriales, y a los particulares** (art 79, fracc IV, párr I).

---

### Banco central

- El Estado tendrá un **banco central** que será autónomo en el ejercicio de sus funciones y en su administración. Su objetivo prioritario será procurar la estabilidad del poder adquisitivo de la moneda nacional, fortaleciendo con ello la rectoría del desarrollo nacional que corresponde al Estado. Ninguna autoridad podrá ordenar al banco conceder financiamiento. El Estado contará con un fideicomiso público denominado Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo, cuya institución fiduciaria será el banco central y tendrá por objeto, en los términos que establezca la ley, recibir, administrar y distribuir los ingresos derivados de las asignaciones y contratos a que se refiere el párrafo séptimo del artículo 27 de la Constitución, con excepción de los impuestos (art 28, párr VI).

---

### Beneficencia pública o privada

- Las instituciones de **beneficencia, pública o privada**, que tengan por objeto el auxilio de los necesitados, la investigación científica, la difusión de la enseñanza, la ayuda recíproca de los asociados o cualquier otro objeto lícito, no podrán adquirir más bienes raíces que los indispensables para su objeto, inmediata o directamente destinados a él, con sujeción a lo que determine la ley reglamentaria (art 27, fracc III).

---

### Cámara de Diputados. Facultades exclusivas

- La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos cámaras, con excepción de los proyectos que versaren sobre **empréstitos, contribuciones o impuestos**, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados [art 72, inc h)].

- Es facultad **exclusiva** de la Cámara de Diputados **aprobar anualmente el presupuesto de egresos de la Federación, previo examen, discusión y, en su caso, modificación del proyecto enviado por el Ejecutivo Federal**, una vez aprobadas las **contribuciones** que, a su juicio, deben decretarse para cubrirlo. Asimismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes **presupuestos de egresos** (art 74, fracc IV, párr I).
- No podrá haber otras **partidas secretas** fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo **presupuesto**, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del presidente de la República (art 74, fracc IV, párr IV).
- La **revisión** de la **cuenta pública** la realizará la Cámara de Diputados a través de la **Auditoría Superior de Fiscalización**. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los **ingresos** o a los **egresos**, en relación con los conceptos y las **partidas** respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley. En el caso de la revisión sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas, dicha entidad sólo podrá emitir las **recomendaciones** para la mejora en el desempeño de los mismos, en los términos de la ley (art 74, fracc VI, párr II).

---

### Cámara de Senadores. Facultades exclusivas

- Ratificar los **nombramientos** que el presidente haga de embajadores, cónsules generales, empleados superiores de Hacienda, integrantes del órgano colegiado encargado de la regulación en materia de energía, coroneles y demás jefes superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea Nacionales, en los términos que la ley disponga (art 78, fracc VII).

---

### Ciudad de México

- Corresponde a la legislatura de la Ciudad de México revisar la cuenta pública del año anterior, por conducto de su entidad de fiscalización, la cual será un órgano con autonomía técnica y de gestión en el ejercicio de sus atribuciones, y para decidir sobre su organización interna, funcionamiento y resoluciones, en los términos que disponga su ley. La función de fiscalización se desarrollará conforme a los principios de legalidad, imparcialidad y confiabilidad (art 122, ap A, fracc II, párr sexto).
- La cuenta pública del año anterior deberá ser enviada a la legislatura a más tardar el 30 de abril del año siguiente. Este plazo solamente podrá ser ampliado cuando se formule una solicitud del Jefe de Gobierno de la Ciudad de México, suficientemente justificada a juicio de la legislatura (art 122, ap A, fracc II, párr séptimo).
- Los informes de auditoría de la entidad de fiscalización de la Ciudad de México tendrán carácter público (art 122, ap A, fracc II, párr octavo).
- La hacienda pública de la Ciudad de México se organizará conforme a criterios de unidad presupuestaria y financiera.

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

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

Las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para propósitos distintos a los de su objeto público.

Corresponde al Jefe de Gobierno de la Ciudad de México proponer al Poder Legislativo local las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (art 122, ap A, fracc V, segundo a séptimo párrafos).

- Corresponde a la legislatura la aprobación anual del presupuesto de egresos correspondiente (art 122, ap A, fracc V, párr tercero).
- La división territorial de la Ciudad de México para efectos de su organización político-administrativa, así como el número, la denominación y los límites de sus demarcaciones territoriales, serán definidos con lo dispuesto en la Constitución Política local.

El gobierno de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México estará a cargo de las alcaldías. Sujeto a las previsiones de ingresos de la hacienda pública de la Ciudad de México, la legislatura aprobará el presupuesto de las alcaldías, las cuales lo ejercerán de manera autónoma en los supuestos y términos que establezca la Constitución Política local (art 122, ap A, fracc VI).

- La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá las normas para la organización y funcionamiento, así como las facultades del Tribunal de Justicia Administrativa, dotado de plena autonomía para dictar sus fallos y establecer su organización, funcionamiento, procedimientos y, en su caso, recursos contra sus resoluciones (art 122, ap A, fracc VIII, párr primero).
- La Cámara de Diputados, al dictaminar el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, analizará y determinará los recursos que se requieran para apoyar a la Ciudad de México en su carácter de capital de los Estados Unidos Mexicanos y las bases para su ejercicio (art 122, ap B, párr cuarto).
- Las prohibiciones y limitaciones que esta Constitución establece para las entidades federativas aplicarán también para la Ciudad de México (art 122, ap D).

**Principios de integración, organización administrativa y facultades de las  
alcaldías de la Ciudad de México  
(art 122, fracc VI, incs c), d) y e))**

- La administración pública de las demarcaciones territoriales corresponde a los Alcaldes.

La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá la competencia de las Alcaldías, dentro de sus respectivas jurisdicciones.

Sujeto a las previsiones de ingresos de la hacienda pública de la Ciudad de México, corresponderá a los Concejos de las Alcaldías aprobar el proyecto de presupuesto de egresos de sus demarcaciones, que enviarán al Ejecutivo local para su integración al proyecto de presupuesto de la Ciudad de México para ser remitido a la legislatura. Asimismo, estarán facultados para supervisar y evaluar las acciones de gobierno, y controlar el ejercicio del gasto público en la respectiva demarcación territorial.

Al aprobar el proyecto de presupuesto de egresos, los Concejos de las Alcaldías deberán garantizar el gasto de operación de la demarcación territorial y ajustar su gasto corriente a las normas y montos máximos, así como a los tabuladores desglosados de remuneraciones de los servidores públicos que establezca previamente la legislatura, sujetándose a lo establecido por el artículo 127 de esta Constitución.

- La Constitución Política de la Ciudad de México establecerá las bases para que la ley correspondiente prevea los criterios o fórmulas para la asignación del presupuesto de las demarcaciones territoriales, el cual se compondrá, al menos, de los montos que conforme a la ley les correspondan por concepto de participaciones federales, impuestos locales que recaude la hacienda de la Ciudad de México e ingresos derivados de la prestación de servicios a su cargo.
- Las demarcaciones territoriales no podrán, en ningún caso, contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos.

### Comisión de los Derechos Humanos

- El Congreso de la Unión y las legislaturas de las entidades federativas, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán organismos de protección de los derechos humanos que ampara el orden jurídico mexicano, los que conocerán de quejas en contra de actos u omisiones de naturaleza administrativa provenientes de cualquier autoridad o servidor público, con excepción de los del Poder Judicial de la Federación, que violen estos derechos (art 102, secc B, párr I).
- El organismo que establezca el Congreso de la Unión se denominará Comisión Nacional de los Derechos Humanos; contará con **autonomía de gestión y presupuestaria**, personalidad jurídica y patrimonio propios (art 102, secc B, párr IV).
- La Comisión Nacional de los Derechos Humanos podrá **investigar hechos que constituyan violaciones graves de derechos humanos**, cuando así lo juzgue conveniente o lo pidiere el Ejecutivo Federal, alguna de las cámaras del Congreso de la Unión, los titu-



lares de los poderes ejecutivos de las entidades federativas o las legislaturas de éstas (art 102, secc B, último párrafo).

---

### Congreso de la Unión

- La formación de las leyes o decretos que versaren sobre **empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas**, deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados [art 72, inc h)].
- Facultad del Congreso de la Unión para **imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto** (art 73, fracc VII).
- Expedir **leyes** sobre **planeación nacional de desarrollo económico y social** (art 73, fracc XXIX-D).
- Expedir **leyes** para la **programación, promoción, concertación** y ejecución de acciones de orden económico, especialmente las referentes al abasto y otras que tengan como fin la producción suficiente y oportuna de bienes y servicios, social y nacionalmente necesarios (art 73, fracc XXIX-E).
- Expedir **leyes tendientes a la promoción de la inversión mexicana, la regulación de la inversión extranjera**, la transferencia de tecnología y la generación, difusión y aplicación de los conocimientos científicos y tecnológicos que requiere el desarrollo nacional (art 73, fracc XXIX-F).
- *Véase* Facultades privativas de la Federación.

---

### Cuenta pública, revisión

- La **revisión** de la **cuenta pública** la realizará la Cámara de Diputados a través de la **Auditoría Superior de la Federación**. Si del examen que ésta realice aparecieran discrepancias entre las cantidades correspondientes a los ingresos o a los egresos, en relación con los conceptos y las partidas respectivas o no existiera exactitud o justificación en los ingresos obtenidos o en los gastos realizados, se determinarán las responsabilidades de acuerdo con la ley. En el caso de la revisión sobre el cumplimiento de los objetivos de los programas, dicha autoridad sólo podrá emitir las recomendaciones para la mejora en el desempeño de los mismos, en los términos de la ley (art 74, fracc VI, párr II).
- La cuenta pública del ejercicio fiscal correspondiente deberá ser presentada a la Cámara de Diputados a más tardar el 30 de abril del año siguiente (art 74, fracc VI, párr III).
- Sólo **se podrá ampliar el plazo de presentación** en los términos de la fracción IV, último párrafo, de este artículo; la prórroga no deberá exceder de 30 días naturales y, en tal supuesto, **la Auditoría Superior de la Federación contará con el mismo tiempo adicional** para la presentación del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior de la cuenta pública (art 74, fracc VI, párr III).
- La cámara concluirá la **revisión de la cuenta pública a más tardar el 31 de octubre del año siguiente al de su presentación**, con base en el análisis de su contenido y en las conclusiones técnicas del Informe General Ejecutivo del resultado de la Fiscalización Superior, a que se refiere el art 79 de esta Constitución, sin menoscabo de que el trámite de las observaciones, recomendaciones y acciones promovidas por la Auditoría Superior de la Federación, seguirá su curso en términos de lo dispuesto en dicho artículo (art 74, fracc VI, párr IV).

- La Cámara de Diputados **evaluará** el desempeño de la **Auditoría Superior de la Federación** y al efecto le podrá requerir que le informe sobre la evolución de sus trabajos de fiscalización (art 74, fracc VI, párr V).

---

### Derechos fundamentales

- Derecho de petición (art 8o).
- Derecho de audiencia (art 14). **No aplica en materia fiscal** tratándose del procedimiento administrativo de ejecución.
- A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna (art 14).
- Inviolabilidad de las comunicaciones privadas en **materia fiscal** (art 16, párr XII).
- En responsabilidades administrativas y hechos de corrupción no les serán oponibles las disposiciones dirigidas a proteger la **secretaría** de la información **en materia fiscal** (art 109, párr XV).
- Derecho de acceso a la información (art 6, párr II).
- Protección de datos personales (art 16, párr II).
- En el cumplimiento de sus atribuciones, a los órganos responsables de la investigación y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción no les serán oponibles las disposiciones dirigidas a proteger la secretaría de la información en materia fiscal o la relacionada con operaciones de depósito, administración, ahorro e inversión de recursos monetarios. La ley establecerá los procedimientos para que les sea entregada dicha información (art 109, antepenúltimo párrafo).

---

### Derechos Humanos

- En los Estados Unidos Mexicanos **todas las personas gozarán de los derechos humanos reconocidos en esta Constitución y en los tratados internacionales de los que el Estado mexicano sea parte**, así como de las garantías para su protección, cuyo ejercicio no podrá restringirse ni suspenderse, salvo en los casos y bajo las condiciones que esta Constitución establece (art 1o, primer párrafo).
- **Las normas relativas a los derechos humanos se interpretarán de conformidad con esta Constitución y con los tratados internacionales** de la materia, favoreciendo en todo tiempo a las personas la protección más amplia (art 1o, párr II).
- **Todas las autoridades, en el ámbito de sus competencias, tienen la obligación de promover, respetar, proteger y garantizar los derechos humanos** de conformidad con los principios de universalidad, interdependencia, indivisibilidad y progresividad. En consecuencia, **el Estado deberá prevenir, investigar, sancionar y reparar las violaciones a los derechos humanos**, en los términos que establezca la ley (art 1o, párr III).

---

### Deuda pública. Empréstitos

- El Congreso de la Unión tiene la facultad de establecer las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda **celebrar empréstitos y otorgar garantías sobre el crédito de la nación**, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional.
- **Ningún empréstito podrá celebrarse sino para la ejecución de obras que directamente produzcan un incremento en los ingresos públicos** o, en términos de la ley de



la materia, los que se realicen con propósitos de regulación monetaria, las operaciones de refinanciamiento o reestructura de deuda que deberán realizarse bajo las mejores condiciones de mercado; así como los que se contraten durante alguna emergencia declarada por el presidente de la República en los términos del artículo 29 constitucional. Así mismo, aprobar anualmente los montos de endeudamiento que deberán incluirse en la *Ley de Ingresos*, que en su caso requiera el gobierno de la Ciudad de México y las entidades de su sector público, conforme a las bases de la ley correspondiente. El Ejecutivo Federal informará anualmente al Congreso de la Unión sobre el ejercicio de dicha deuda, a cuyo efecto el jefe de gobierno le hará llegar el informe que sobre el ejercicio de los recursos correspondientes hubiere realizado. El jefe de gobierno informará igualmente a la Asamblea legislativa de la Ciudad de México, al rendir la cuenta pública (art 73, fracc VIII).

- **Los estados no pueden contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos** con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional (art 117, fracc VIII).
- **Las entidades federativas y los municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas** y a su refinanciamiento o reestructura, mismos que deberán realizarse bajo las mejores condiciones del mercado, inclusive los que contraigan organismos descentralizados, empresas públicas y fideicomisos y, en el caso de los estados, adicionalmente para otorgar garantías respecto al endeudamiento de los municipios. Lo anterior, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en la ley correspondiente, en el marco de lo previsto en la Constitución, y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas aprueben. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública (art 117, fracc VIII, párr II).

---

### Ejecutivo Federal

- El Ejecutivo Federal podrá ser **facultado** por el Congreso de la Unión para **aumentar, disminuir o suprimir** las **cuotas** de las tarifas de **exportación e importación** expedidas por el propio Congreso y para crear otras, así como para restringir y para prohibir las importaciones, las exportaciones y el tránsito de productos, artículos y efectos, cuando lo estime urgente, a fin de regular el comercio exterior, la economía del país, la estabilidad de la producción nacional o de realizar cualquier otro propósito en beneficio del país. El propio Ejecutivo, al enviar al Congreso el presupuesto fiscal de cada año, someterá a su aprobación el uso que hubiese hecho de la facultad concedida (art 131, párr II).
- El Congreso de la Unión tiene la facultad de establecer las bases sobre las cuales el Ejecutivo pueda **celebrar empréstitos y otorgar garantías sobre el crédito de la nación, para aprobar esos mismos empréstitos y para reconocer y mandar pagar la deuda nacional** (art 73, fracc VIII).
- Nombrar, con aprobación del Senado, a los coroneles y demás oficiales superiores del Ejército, Armada y Fuerza Aérea nacionales y los empleados **superiores de hacienda** (art 89, fraccs IV y III).
- Habilitar toda clase de **puertos**, establecer **aduanas** marítimas y fronterizas y designar su ubicación (art 89, fracc XIII).
- Los servidores públicos de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios y de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, de sus entidades y depen-

dencias, así como de sus administraciones paraestatales y paramunicipales, fideicomisos públicos, instituciones y organismos autónomos, y cualquier otro ente público, recibirán una remuneración adecuada e irrenunciable por el desempeño de su función, empleo, cargo o comisión, que deberá ser proporcional a sus responsabilidades. Dicha remuneración será determinada anual y equitativamente en los presupuestos de egresos correspondientes [...] Ningún servidor público podrá recibir remuneración mayor que la del presidente de la República (art 127, párrs I, II y fracc II).

- Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más **emolumentos** que los que sean **compensación** de servicios públicos y estén fijados por la ley (art 13).
- A partir del 1o de diciembre de 2018, el Ejecutivo Federal enviará el presupuesto de egresos a más tardar el 15 de noviembre, cuando inicie su cargo el 1o de octubre (art 12 transitorio del decreto publicado en el *DOF* el 7 de julio de 2014).
- Así mismo podrá autorizar, en dicho presupuesto, las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes presupuestos de egresos (art 74, fracc IV, párr I).

---

## Estados

- Las legislaturas de los estados aprobarán anualmente el **presupuesto de egresos** correspondiente. Al señalar las **remuneraciones** de los servidores públicos deberán sujetarse al art 127 de la *CPEUM* (art 116, fracc II, párr IV).
- **Los jueces de cada estado se arreglarán a la Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de las entidades federativas** (art 133).
- Los estados cuentan con las siguientes **prohibiciones**:
  - Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas y papel sellado (art 117, fracc III).
  - Tener aduanas interiores (art 117, fraccs IV-VII).
  - Gravar la producción, el acopio o venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice (art 117, fracc IX).
  - Establecer derechos de tonelaje u otros en los puertos, así como imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones (art 118, fracc I).
- **Los estados no pueden contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos** con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional (art 117, fracc VIII, párr I).
- **Los estados y los municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos**, sino cuando se destinen a **inversiones públicas productivas** y a su refinanciamiento o reestructura, mismos que deberán realizarse bajo las mejores condiciones del mercado; inclusive los que contraigan organismos descentralizados, empresas públicas y fideicomisos y, en el caso de las entidades federativas, adicionalmente para otorgar garantías respecto al endeudamiento de los municipios. Lo anterior, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en la ley correspondiente, en el marco de lo previsto en la Constitución, y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas aprueben. Los eje-

cutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública. En ningún caso podrán destinar empréstitos para cubrir gasto corriente (art 117, fracc VIII, párr II).

- **Las legislaturas de los estados aprobarán las leyes de ingresos de los municipios y revisarán y fiscalizarán sus cuentas públicas.** Los presupuestos de egresos serán aprobados por los ayuntamientos con base en sus ingresos disponibles y deberán incluir en los mismos los tabuladores desglosados de las remuneraciones que perciban los servidores públicos municipales, conforme al art 127 de la *CPEUM* (art 115, fracc IV, inc c), párr IV).

### Exenciones

- En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibidos los monopolios, las prácticas monopólicas, los estancos y las **exenciones de impuestos** en los términos y condiciones que fijan las leyes. El mismo tratamiento se dará a las prohibiciones a título de protección a la industria (art 28, párr I).
- Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incs *a*) y *c*), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán **exenciones o subsidios** en favor de persona o institución alguna respecto a dichas contribuciones. Sólo estarán **exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios**, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos de los de su objeto público (art 115, fracc IV, inc *c*), párr II).
- Las leyes federales no limitarán la facultad de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para propósitos distintos a los de su objeto público (art 122, fracc V, párr sexto).

### Facultades privativas de la Federación

- Es facultad privativa de la Federación gravar las **mercancías que se importen o exporten**, o que pasen de tránsito por el territorio nacional, así como **reglamentar** en todo tiempo y aún prohibir, por motivo de seguridad o de policía, **la circulación** en el interior de la República de toda clase de efectos, cualquiera que sea su procedencia (art 131, párr I).
- **Contribuciones** que sólo puede establecer la Federación (art 73, fracc XXIX):
  - a) Sobre el comercio exterior.
  - b) Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrs IV y V del art 27 constitucional.

- c) Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros.
- d) Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación.
- e) **Especiales sobre:**
  - i. Energía eléctrica;
  - ii. Producción y consumo de tabacos labrados;
  - iii. Gasolina y otros productos derivados del petróleo;
  - iv. Cerillos y fósforos;
  - v. Aguamiel y productos de su fermentación;
  - vi. Explotación forestal, y
  - vii. Producción y consumo de cerveza.

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

---

### Gratuidad

- La educación que imparta el Estado será **gratuita** (art 3o, fracc IV).
- Servicio gratuito de los **tribunales** (art 17, párr II).
- Las **funciones electorales y censales** tendrán carácter **obligatorio y gratuito**, pero serán **retribuidas** aquellas que se realicen profesionalmente en los términos de la Constitución y las leyes correspondientes. Los servicios profesionales de índole social serán obligatorios y **retribuidos** en los términos de la ley y con las excepciones que ésta señale (art 5o, párr IV).

---

### Hacienda municipal

- **Los municipios administrarán libremente su hacienda**, la cual se formará con los rendimientos de los bienes que le pertenezcan, así como con las contribuciones y otros ingresos que las legislaturas establezcan a su favor, **y en todo caso:**
  - a) **Percibirán las contribuciones**, incluyendo tasas adicionales, que establezcan los estados sobre la **propiedad inmobiliaria**, de su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles. Los municipios podrán celebrar convenios con el Estado para que éste se haga cargo de algunas de las funciones relacionadas con la administración de esas contribuciones.
  - b) Las **participaciones federales**, que serán cubiertas por la Federación a los municipios con arreglo a las bases, montos y plazos que anualmente se determinen por las legislaturas de los estados.
  - c) Los **ingresos derivados de la prestación de servicios públicos a su cargo** como son, entre otros: agua potable, alumbrado público, limpia, mercados y centrales de abasto, panteones, rastro, calles, parques y jardines, seguridad pública y tránsito [art 115, fracs III y IV, incs a), b) y c)].
- Las **leyes federales no limitarán** la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos a) y c), ni concederán exenciones en relación con las

mismas. Las leyes estatales **no establecerán exenciones o subsidios** en favor de persona o institución alguna respecto a dichas contribuciones. Sólo estarán **exentos los bienes de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios**, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público (art 115, fracc IV, inc c), párr II).

- Los ayuntamientos, en el ámbito de su competencia, propondrán a las legislaturas estatales las cuotas y tarifas aplicables a impuestos, derechos, contribuciones de mejoras y las tablas de valores unitarios de suelo y construcciones que sirvan de base para el cobro de las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria (art 115, fracc IV, párr tercero).
- Los recursos que integran la hacienda municipal serán ejercidos en forma directa por los ayuntamientos o por quien ellos autoricen, conforme a la ley (art 115, fracc IV, inc c), párr V).

---

## Justicia

- Servicio gratuito de los tribunales (art 17, párr II).
- Proporcionalidad y equidad (art 31, fracc IV).
- **Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por reformas a la Constitución en 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa)** (art 73, fracc XXIX-H).
- **Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal (por reforma constitucional en 2015, Tribunal de Justicia Administrativa)** (art 122, fracc VIII).
- **Juzgados de distrito y tribunales colegiados y unitarios de circuito especializados en competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones. Energía** (art 94, párr VI, constitucional; artículo decimosegundo transitorio del decreto publicado en el *DOF* el 11 de junio de 2013 y puntos segundo y cuarto del Acuerdo General 22/2013, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de agosto de 2013 y el art 27 de la *Ley de los Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética*).
- **Tribunales Contencioso Administrativo de los estados (por reformas a la constitución en 2015, Tribunales de Justicia Administrativa)** (art 116, fracc V).
- **Comisión Nacional de los Derechos Humanos** y de los estados (art 102, secc B, párrs IV y V).
- **Los jueces de cada entidad federativa se arreglarán a dicha Constitución**, leyes y tratados, **a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de las entidades federativas** (art 133).
- La Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión (art 133).
- Cuando en los juicios de amparo indirecto en revisión se resuelva la inconstitucionalidad de una norma general por segunda ocasión consecutiva, la Suprema Corte de Justicia de la Nación lo informará a la autoridad emisora correspondiente (art 107, fracc II, párr segundo). No aplica en materia fiscal
- Cuando los órganos del Poder Judicial de la Federación establezcan jurisprudencia por reiteración, en la cual se determine la inconstitucionalidad de una norma general, la SCJN lo notificará a la autoridad emisora. Transcurrido el plazo de noventa días naturales sin

que se supere el problema de inconstitucionalidad, la SCJN emitirá, siempre que fuere aprobada por una mayoría de cuando menos ocho votos, la declaratoria general de inconstitucionalidad, en la cual se fijarán sus alcances y condiciones en los términos de la ley reglamentaria (art 107, fracc II, párr tercero). No aplica en materia fiscal

Lo dispuesto en los dos párrafos anteriores **no será aplicable a normas generales en materia tributaria** (art 107, fracc II, párr cuarto).

- **Facultad de investigación** (véase Comisión de los Derechos Humanos).
- **Interpretación conforme y control difuso de convencionalidad** (véase Derechos humanos).

### Justicia fiscal social

- Aportaciones al **Instituto Mexicano del Seguro Social** (art 123, ap A, fracc XXIX).
- Aportaciones al Infonavit de 5% por parte de los patrones (art 123, ap A, fracc XII).
- **El salario mínimo es inembargable** (art 123, ap A, fracc VIII).
- **El patrimonio de familia no se puede embargar, ni gravar** y es inalienable (arts 27, fracc XVII, párr III, y 123, ap A, fracc XXVIII).
- Para determinar el monto de **utilidades** de cada empresa se tendrá en cuenta la **renta gravable** [art 123, ap A, fracc IX, inc e)].
- Obligación de los patrones de contribuir al establecimiento de escuelas (art 123, fracc XII, párr tercero).
- La aplicación de sanciones por infracción a los **reglamentos gubernativos y de policía**, las que únicamente consistirán en **multa, arresto** hasta por treinta y seis horas, o en trabajo a favor de la comunidad; pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas. Si el infractor fuese **jornalero**, obrero o trabajador, **no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día**.
- Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso (art 21, párrs IV-VI).
- Véase **Pueblos indígenas. Derechos**.

### Ley

- La *Ley Fiscal* debe ser **proporcional y equitativa** (art 31, fracc IV).
- La *Ley de Ingresos* es **anual** (art 74, fracc IV).
- Sólo se podrá ampliar el plazo de presentación de la iniciativa de leyes de ingresos y de los proyectos de presupuesto de egresos cuando medie solicitud del Ejecutivo suficientemente justificada a juicio de la Cámara o de la Comisión Permanente, debiendo comparecer en todo caso el secretario del despacho correspondiente a informar de las razones que lo motiven (art 74, fracc IV, párr quinto).

### Moneda

El Congreso tiene facultad para establecer **casas de moneda, fijar las condiciones que éstas deban tener**, dictar reglas para determinar el valor relativo de la moneda extranjera y adoptar un sistema general de pesas y medidas (art 73, fracc XVIII).



## Obligaciones

- **Los mexicanos deberán contribuir para los gastos públicos**, así de la Federación como de las entidades federativas, de la Ciudad de México y del municipio en que residan, de la manera **proporcional y equitativa** conforme dispongan las leyes (art 31, fracc IV).
- El ciudadano mexicano debe **inscribirse en el catastro** de la municipalidad (art 36, fracc I).
- Las empresas deberán **efectuar aportaciones** al Infonavit (art 123, ap A, fracc XII).
- Los patronos deben **contribuir al establecimiento de escuelas** (art 123, ap A, fracc XII, párr tercero).

---

## Particulares

- La ley alentará y **protegerá la actividad económica que realicen los particulares** y proveerá las condiciones para que el desenvolvimiento del sector privado contribuya al desarrollo económico nacional, en los términos que establece la Constitución (art 25, último párrafo).
- **Derecho a la información** (art 60).
- Toda persona tiene derecho a la **protección de sus datos personales** (art 16, párr segundo).

---

## Partidos políticos

- **Financiamiento** público para el sostenimiento de las actividades de los partidos políticos (art 41, fracc II).
- El Estado organizará un **sistema de planeación democrática del desarrollo nacional** que imprima solidez, dinamismo, competitividad, permanencia y equidad al crecimiento de la economía para la independencia y la democratización política, social y cultural de la nación (art 26, inc a), párr segundo).

---

## Presupuesto

- **No podrá hacerse pago alguno que no esté comprendido en el presupuesto** o determinado por ley posterior (art 126).
- Es facultad **exclusiva** de la **Cámara de Diputados la aprobación anual del presupuesto de egresos de la Federación** (art 74, fracc IV).
- **No podrá haber otras partidas secretas**, fuera de las que se consideren necesarias, con ese carácter, en el mismo presupuesto, las que emplearán los secretarios por acuerdo escrito del presidente de la República (art 74, fracc IV, párr cuarto).
- **Facultad del Congreso de la Unión para imponer contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto** (art 73, fracc VII).
- **La revisión de la cuenta pública tendrá por objeto evaluar los resultados de la gestión financiera, comprobar si se ha ajustado a los criterios señalados por el presupuesto y verificar el cumplimiento de los objetivos contenidos en los programas** (art 74, fracc VI).
- El Ejecutivo Federal hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de ley de ingresos y el **proyecto de presupuesto de egresos de la Federación** a más tardar el 8 de septiembre, debiendo comparecer el secretario del despacho correspondiente a dar cuenta de

los mismos. El presupuesto debe aprobarse a más tardar el 15 de noviembre (arts 74, fracc IV, párr segundo).

- Así mismo, podrá autorizar en dicho presupuesto las erogaciones plurianuales para aquellos proyectos de inversión en infraestructura que se determinen conforme a lo dispuesto en la ley reglamentaria; las erogaciones correspondientes deberán incluirse en los subsecuentes presupuestos de egresos (art 74, fracc IV, párr primero).
- Al respecto, **la Comisión Nacional de los Derechos Humanos contará con autonomía de gestión y presupuestaria**, personalidad jurídica y patrimonio propios (art 102, secc B, párr cuarto).
- Véase **Pueblos indígenas**. Asignaciones presupuestales.

---

### Prohibiciones

- De **gabelas o contribuciones en las cárceles** (art 19, último párrafo).
- De **exención de impuestos** (art 28, párr primero).
- De **coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente** (art 9o).
- Penas **inusitadas y trascendentales** (art 22, párr. primero).
- Impedimento para **gravar y embargar el patrimonio familiar** (arts 27, fracc XVII, último párrafo, y 123, ap A, fracc XXVIII).

---

### Prohibiciones de los estados

- De acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas y papel sellado (art 117, fracc III).
- De tener **aduanas interiores** (art 117, fraccs IV-VII).
- De **gravar la producción, el acopio y venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice** (art 117, fracc IX).
- **Los estados no pueden contraer directa o indirectamente obligaciones o empréstitos con gobiernos de otras naciones, con sociedades o particulares extranjeros**, o cuando deban pagarse en moneda extranjera o fuera del territorio nacional (art 117, fracc VIII, párr primero).
- Las entidades federativas y los municipios no podrán contraer obligaciones o empréstitos sino cuando se destinen a inversiones públicas productivas y a su refinanciamiento o reestructura, mismas que deberán realizarse bajo las mejores condiciones del mercado; inclusive los que contraigan organismos descentralizados, empresas públicas y fideicomisos y, en el caso de los estados, adicionalmente para otorgar garantías respecto al endeudamiento de los municipios. Lo anterior, conforme a las bases que establezcan las legislaturas en la ley correspondiente, en el marco de lo previsto en esta Constitución, y por los conceptos y hasta por los montos que las mismas aprueben. Los ejecutivos informarán de su ejercicio al rendir la cuenta pública. En ningún caso podrán destinar empréstitos para cubrir gasto corriente (art 117, fracc III, párr segundo).
- De establecer **derechos de tonelaje u otros** en los puertos, y de imponer contribuciones o derechos sobre importaciones y exportaciones (art 118, fracc I).

---

### Pueblos indígenas

- Los indígenas **tienen** en todo tiempo **el derecho de ser asistidos por intérpretes y defensores** que tengan conocimiento de su lengua y cultura (art 2o, ap A, fracc VIII).



- Las autoridades municipales determinarán equitativamente las **asignaciones presupuestales** que las comunidades administrarán directamente con fines específicos (art 2o, ap B, fracc I).
- Mejorar las condiciones de las comunidades indígenas y de sus espacios para la convivencia y recreación, mediante **acciones que faciliten el acceso al financiamiento público y privado** para la construcción y mejoramiento de vivienda, así como ampliar la cobertura de los servicios sociales básicos (art 2o, ap B, fracc IV).
- Propiciar la incorporación de las mujeres indígenas al desarrollo, mediante el apoyo a los proyectos productivos, la protección de su salud, **el otorgamiento de estímulos para favorecer su educación** y su participación en la toma de decisiones relacionadas con la vida comunitaria (art 2o, ap B, fracc V).
- Apoyar las actividades productivas y el desarrollo sustentable de las comunidades indígenas mediante **acciones que permitan alcanzar la suficiencia de sus ingresos económicos**, la aplicación de **estímulos para las inversiones públicas y privadas** que propicien la creación de empleos, la incorporación de tecnologías para incrementar su propia capacidad productiva, así como para asegurar el acceso equitativo a los sistemas de abasto y comercialización (art 2o, ap B, fracc VII).
- **Consultar a los pueblos en la elaboración del Plan Nacional de Desarrollo y de los estatales y municipales**, y, en su caso, incorporar las recomendaciones y propuestas que realicen (art 2o, ap B, fracc IX, párr primero).

Para garantizar el cumplimiento de las obligaciones señaladas en el apartado B, **la Cámara de Diputados** del Congreso de la Unión, **las legislaturas de las entidades federativas** y los ayuntamientos, en el ámbito de sus respectivas competencias, establecerán **las partidas específicas destinadas al cumplimiento de estas obligaciones** en los presupuestos de egresos que aprueben, así como las formas y procedimientos para que las comunidades participen en el ejercicio y vigilancia de aquéllas (art 2o, ap B, fracc IX, párr segundo).

---

### Rectoría del Estado

- **Al Estado le corresponde la rectoría del desarrollo nacional** para garantizar que éste sea integral y sustentable, que fortalezca la soberanía de la nación y su régimen democrático, y que, **mediante la competitividad, el fomento del crecimiento económico y el empleo, y una más justa distribución del ingreso y la riqueza**, permita el pleno ejercicio de la libertad y la dignidad de los individuos, grupos y clases sociales, cuya seguridad protege la Constitución mexicana. La competitividad se entenderá como el conjunto de condiciones necesarias para generar un mayor crecimiento económico promoviendo la inversión y la generación de empleo (art 25, párr primero).
- **El Estado planeará, conducirá, coordinará y orientará la actividad económica nacional**, y llevará a cabo la regulación y el fomento de las actividades que demande el interés general en el marco de libertades que otorga la Constitución (art 25, párr tercero).

---

### Recursos económicos

- Los **recursos económicos** de que dispongan la Federación, las entidades federativas, los municipios y las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México **se administrarán con eficiencia, eficacia, economía, transparencia y honradez** para satisfacer los objetivos a los que estén destinados (art 134).

- Las **adquisiciones, arrendamientos y enajenaciones** de todo tipo de bienes, prestación de servicios de cualquier naturaleza y la contratación de obra que realice **se adjudicarán o llevarán a cabo a través de licitaciones públicas**, mediante convocatoria pública para que libremente se presenten proposiciones solventes en sobre cerrado, que será abierto públicamente, a fin de asegurar al Estado las mejores condiciones disponibles en cuanto a precio, calidad, financiamiento, oportunidad y demás circunstancias pertinentes (art 134, párr tercero).

---

## Remuneraciones

- Los servidores públicos de la Federación, de las entidades federativas, de los municipios y de las demarcaciones territoriales de la Ciudad de México, de sus entidades y dependencias, así como de sus administraciones paraestatales y paramunicipales, fideicomisos públicos, instituciones y organismos autónomos, y cualquier otro ente público, recibirán una remuneración adecuada e irrenunciable por el desempeño de su función, empleo, cargo o comisión, que deberá ser proporcional a sus responsabilidades (art 127, párr primero).
- Ningún servidor público podrá recibir remuneración, en términos de la fracción primera, por el desempeño de su función, empleo, cargo o comisión, mayor a la establecida para el presidente de la República en el presupuesto correspondiente (art 127, fracc II).
- Ninguna persona o corporación puede tener fuero, ni gozar más emolumentos que los que sean **compensación** de servicios públicos y estén fijados por la ley (art 13).

---

## Sanciones

- Prohibición de **multa excesiva** (art 22, párr primero).
- **No se considera confiscación a la aplicación de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas** (art 22, párr segundo).
- **La aplicación de sanciones por infracción a los reglamentos gubernativos y de policía consistirá en multa, arresto hasta por treinta y seis horas o trabajo a favor de la comunidad;** pero si el infractor no pagare la multa que se le hubiese impuesto, se permutará ésta por el arresto correspondiente, que no excederá en ningún caso de treinta y seis horas. **Si el infractor fuese jornalero, obrero o trabajador, no podrá ser sancionado con multa mayor del importe de su jornal o salario de un día.** Tratándose de trabajadores no asalariados, la multa no excederá del equivalente a un día de su ingreso (art 21, párrs IV-VI).

---

## Sector público

- Al desarrollo económico nacional concurrirán, con responsabilidad social, el sector público y el sector privado, sin menoscabo de otras formas de actividad económica que contribuyan al desarrollo de la nación (art 25, párr cuarto).
- El sector público tendrá a su cargo, de manera exclusiva, las áreas estratégicas que se señalan en el artículo 28, párrafo cuarto, de la Constitución, manteniendo siempre el gobierno federal la propiedad y el control sobre los organismos que en su caso se establezcan (art 25, párr quinto).

## Sector social

- **La ley establecerá los mecanismos que faciliten la organización y la expansión de la actividad económica del sector social:** de los ejidos, organizaciones de trabajadores, cooperativas, comunidades, empresas que pertenezcan mayoritaria o exclusivamente a los trabajadores y, en general, de todas las formas de organización social para la producción, distribución y consumo de bienes y servicios socialmente necesarios (art 25, párr octavo).

---

## Sector social y privado

- **Así mismo, podrá participar en el desarrollo económico nacional por sí o con los sectores social y privado,** de acuerdo con la ley, para impulsar y organizar las áreas prioritarias del desarrollo.
- **Bajo criterios de equidad social, productividad y sustentabilidad se apoyará e impulsará a las empresas de los sectores social y privado de la economía, sujetándolos a las modalidades que dicte el interés público y al uso, en beneficio general de los recursos productivos, cuidando su conservación y el medio ambiente (art 25, párrs sexto y séptimo).**

---

## Sistema Nacional Anticorrupción

- El **Sistema Nacional Anticorrupción** es la instancia de coordinación entre las autoridades de todos los órdenes de gobierno competentes en la **prevención, detección y sanción de responsabilidades administrativas y hechos de corrupción**, así como en la fiscalización y control de recursos públicos. Para el cumplimiento de su objeto se sujetará a las bases que dicta la propia Constitución (art 113, párr I).
- El sistema contará con un **comité coordinador** que estará **integrado por los titulares** de la Auditoría Superior de la Federación; de la Fiscalía Especializada en el Combate a la Corrupción; de la secretaría del Ejecutivo Federal responsable del control interno; por el presidente del Tribunal Federal de Justicia Administrativa; el presidente del organismo garante que establece el artículo 60 de esta Constitución; así como por un representante del Consejo de la Judicatura Federal y otro del Comité de Participación Ciudadana (art 113, fracc I).
- El **Comité de Participación Ciudadana** del sistema deberá integrarse por cinco ciudadanos que hayan destacado por **su contribución a la transparencia, la rendición de cuentas o el combate a la corrupción**, y serán designados en los términos que establezca la ley (art 113, fracc II).

---

## Subsidios

- Se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta (art 28, párr XIII).
- Las leyes federales no limitarán la facultad de los estados para establecer las contribuciones a que se refieren los incisos *a*) y *c*), ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes estatales no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. **Sólo estarán exentos los bienes**

**de dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios**, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares, bajo cualquier título, para fines administrativos o propósitos distintos a los de su objeto público (art 115, fracc IV, inc c), párr segundo).

---

## Tribunales

- **Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por reformas constitucionales en 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa)** (art 73, fracc XXIX-H).
- **Tribunal Contencioso Administrativo del Distrito Federal (por reforma constitucional de 2015, Tribunal de Justicia Administrativa de la CDMX)** (art 122, fracc VIII).
- **Tribunales contenciosos administrativos de los estados (por reforma constitucional de 2015, tribunales de justicia administrativa)** (art 116, fracc V).
- **Juzgados de distrito y tribunales colegiados y unitarios de circuito especializados en competencia económica, radiodifusión y telecomunicaciones** (art 94, párr VI, constitucional, decimosegundo transitorio, del decreto publicado en el *DOF* el 11 de junio de 2013, y puntos segundo y cuarto del Acuerdo General 22/2013 publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de agosto de 2013, y el art 27 de la *Ley de Órganos Reguladores Coordinados en Materia Energética*).
- Servicio gratuito de los tribunales (art 17, párr segundo).

---

## Valor fiscal

- **El valor fiscal en el catastro u oficina recaudadora sirve para fijar el precio de lo expropiado** (art 27, fracc VI, párr segundo).

---

## Visita domiciliaria

- La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias únicamente para **cerciorarse de que se han cumplido los reglamentos sanitarios y de policía, y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales**, sujetándose en estos casos a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos (art 16, párr XVI).

Requisitos de las órdenes de visita:

- Serán expedidas.
- Debe expresarse el lugar que ha de inspeccionarse.
- La **persona** con la que se entenderá.
- El **objeto** preciso de la visita.
- Al final de la inspección se levantará un **acta circunstanciada**, en presencia de **dos testigos** propuestos por el ocupante del lugar o en su ausencia o negativa, por la autoridad que practique la diligencia.
- Tienen que cumplimentarse los demás requisitos que al efecto señalen las **leyes respectivas**.
- La **Auditoría Superior de la Federación** tendrá a su cargo investigar los actos u omisiones que impliquen alguna irregularidad o conducta ilícita en el ingreso, egreso, manejo,

custodia y aplicación de fondos y recursos federales, y efectuar **visitas domiciliarias** únicamente para exigir la exhibición de libros, papeles o archivos indispensables para la realización de sus investigaciones, sujetándose a las leyes y formalidades establecidas para los cateos (art 79, fracc III).

---

### Vivienda

- Toda familia tiene derecho a disfrutar de vivienda digna y decorosa. La ley establecerá los **instrumentos y apoyos** necesarios a fin de alcanzar tal objetivo (art 4, párr séptimo).
- 

## **Cuestionario**

1. Definir qué son los principios constitucionales en materia fiscal.
2. Explicar la noción constitucional de *contribución*.
3. Señalar y explicar los principios del orden jurídico general aplicables en materia contributiva.
4. Definir el concepto de *potestad tributaria*.
5. ¿Cuáles son las características de la potestad tributaria?
6. ¿Cuál es el límite del poder tributario?
7. Constitucionalmente, ¿cuáles son los órganos legislativos que tienen potestad tributaria?
8. ¿Por qué existe múltiple contribución por uno o varios titulares de la potestad tributaria en el plano interno e internacional?
9. ¿Cuál es el objeto de la *Ley de Coordinación Fiscal*?
10. ¿Cuáles son las autoridades administrativas a nivel federal, en materia fiscal?
11. ¿Cuáles son las autoridades administrativas en materia fiscal de la Ciudad de México?
12. Conforme a la Constitución, ¿quiénes están obligados a pagar contribuciones?
13. ¿Quiénes tienen la obligación de inscribirse en el catastro de la municipalidad y para qué?
14. ¿Qué valor se toma para fijar el precio de la cosa expropiada?
15. ¿Cuál es la cámara de origen en materia de contribuciones o impuestos?
16. Señalar las facultades exclusivas del Congreso de la Unión en materia fiscal.

17. ¿Qué facultades exclusivas tiene el Senado en materia fiscal?
18. ¿Qué cámara tiene la facultad exclusiva de aprobar el presupuesto federal?
19. ¿Quién tiene la facultad de presentar la iniciativa de la ley de ingresos y el decreto del presupuesto, y en qué plazo?
20. ¿En qué casos de excepción el Ejecutivo Federal puede legislar en forma directa en materia fiscal?
21. ¿Qué principios deben regir la aplicación de la *Ley para la Administración Hacendaria*?
22. ¿Qué establece la Constitución sobre la potestad tributaria de los estados?
23. ¿Cuáles son las prohibiciones constitucionales para los estados?
24. ¿Qué señala la Constitución sobre la potestad tributaria de la Ciudad de México?
25. ¿Cómo se integra la hacienda pública municipal?
26. ¿Qué es el presupuesto?
27. Señalar los cuatro principios doctrinales a que debe sujetarse el presupuesto de egresos.
28. Explicar el principio de anualidad presupuestaria.
29. Definir el principio de unidad presupuestal.
30. Mencionar el principio de universalidad presupuestal.
31. ¿En qué consiste el principio de especialidad presupuestal?
32. ¿Qué es un presupuesto por programas?
33. Explicar la diferencia entre el presupuesto por programas y el presupuesto tradicional.
34. ¿Cuáles son los hechos significativos en materia de contribuciones?
35. ¿Cuál es la razón de que existan las contribuciones sobre ingresos y las correspondientes a las utilidades?
36. ¿Cuál es la razón de que existan las contribuciones sobre bienes?
37. ¿Por qué existen las contribuciones al gasto?
38. ¿Por qué hay contribuciones al comercio exterior?
39. ¿Cuál es la razón de que existan las contribuciones al consumo?
40. ¿Cuáles son los tipos de bases gravables?

41. Definir la base bruta.
42. Explicar la base neta.
43. Mencionar la base fija.
44. Exponer la base variable.
45. ¿Cuáles son los tipos de cuotas o tasas?
46. Explicar la cuota de derrama o contingencia.
47. ¿Qué es la cuota o tasa fija?
48. ¿Qué es una cuota o tasa proporcional?
49. Explicar la cuota o tasa progresiva.
50. ¿Qué es la *Ley de Ingresos*?
51. ¿Cuáles son los principales rubros en la *Ley de Ingresos*?
52. ¿Qué ordenamiento jurídico regula el presupuesto de gastos o egresos federal?
53. ¿Cómo se integra el proyecto del presupuesto de egresos federal?
54. ¿Qué documentos se deben considerar para el ejercicio del gasto público federal?
55. Explicar el derecho fundamental de anualidad de la ley fiscal.
56. Definir el principio de legalidad en materia fiscal y sus acepciones.
57. ¿Cuál es la interpretación constitucional en materia fiscal?
58. Explicar las formas de interpretación de la ley fiscal.
59. ¿A qué se refiere la *Ley Federal de los Derechos del Contribuyente*?
60. Mencionar las normas supletorias respecto a las leyes fiscales federales.
61. Explicar las normas supletorias al *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX).
62. Definir las formas de interpretación de los “tratados” internacionales.
63. ¿Cuáles son los principios en que debe basarse la planeación nacional?
64. ¿En qué se basa la programación del gasto público?
65. ¿Cuáles son los programas prioritarios?
66. ¿Qué comprende el gasto público?
67. ¿Cuáles son los fines de la política económica y social?
68. ¿Cuáles son los propósitos del legislador y los efectos de las contribuciones?



69. ¿Qué se entiende por *política fiscal*?
70. ¿Cuáles son los objetivos de una política fiscal?
71. ¿Qué es la capacidad económica?
72. ¿Qué es la capacidad contributiva?
73. ¿Cuál es el beneficio de pagar contribuciones?
74. Definir el concepto de *proporcionalidad*.
75. Definir el concepto de *equidad*.
76. ¿Cómo opera la no confiscación en materia fiscal?
77. Explicar el derecho fundamental de la multa no excesiva.
78. ¿Cuál es el fin último de la justicia en un sistema impositivo?
79. ¿Cuáles son las otras acepciones de la justicia fiscal?
80. ¿Por qué el hecho generador debe estar contemplado en la ley?
81. ¿Cómo aplica la irretroactividad de la ley en materia fiscal?
82. ¿Cuál es la importancia del ámbito territorial de la ley fiscal?
83. ¿Por qué se aplica en ocasiones, en forma extraterritorial, la ley fiscal?
84. ¿Cómo se aplica la seguridad jurídica en materia fiscal?
85. Explicar cómo opera la audiencia en materia fiscal.
86. Explicar el derecho de petición en materia fiscal.
87. ¿Cómo opera la afirmativa ficta en materia fiscal?
88. Mencionar los requisitos de las consultas ante las autoridades fiscales.
89. ¿Qué es una resolución favorable al particular?
90. Explicar el principio de ejecutividad de las contribuciones.
91. Mencionar los requisitos constitucionales para llevar a cabo una visita domiciliaria.
92. Señalar otras atribuciones de la autoridad fiscal para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, distintas a la visita domiciliaria.
93. ¿Cuáles son las reformas en el Distrito Federal (hoy CDMX), en materia de visitas domiciliarias, correspondientes al año 2000?
94. ¿En qué casos procede la disminución del monto del adeudo en la Ciudad de México?



**170** PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

- 95.** ¿Por qué se ordena en la Constitución la inviolabilidad de las comunicaciones privadas en materia fiscal?
- 96.** ¿Por qué no se puede coartar el derecho de asociarse o reunirse pacíficamente, en materia fiscal?
- 97.** ¿Quiénes son los síndicos de los contribuyentes y cuáles son sus funciones?
- 98.** En materia fiscal, ¿qué órganos de la administración de justicia conocen de las controversias fiscales?
- 99.** En materia fiscal, ¿por qué es importante que se cumpla con las formalidades esenciales del procedimiento?
- 100.** En materia fiscal, ¿cómo opera el derecho fundamental de ley expedida con anterioridad al hecho?
- 101.** Mencionar el fundamento constitucional del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (por reforma constitucional del 27 de mayo de 2015, Tribunal Federal de Justicia Administrativa).
- 102.** La Comisión Nacional de los Derechos Humanos y las comisiones de los derechos humanos de las entidades, ¿qué intervención tienen en materia fiscal?
- 103.** Explicar por qué la impartición de justicia en materia fiscal debe ser pronta, expedita, imparcial, completa y gratuita.
- 104.** Explicar la novedosa reforma en la Ciudad de México, sobre la conciliación respecto a los créditos controvertidos.
- 105.** ¿Cuáles son los medios alternativos que habrían de considerarse para que se incorporaran en el contencioso fiscal?
- 106.** Señalar los principios constitucionales de carácter social fiscal.
- 107.** ¿Qué resultado se obtiene del examen general del sistema local y federal de contribuciones, frente a los principios constitucionales?

# UNIDAD 2

---

## Elementos sustanciales de las contribuciones

### 2.1 Especies de contribuciones

#### Clasificación de las contribuciones

Sólo se mencionará de manera sintética la clasificación que ha elaborado al respecto **Emilio Margáin Manautou** en su obra *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*.<sup>1</sup>

#### Contribuciones

##### 1. *Impuestos*

- a) *Directos*: no son repercutibles y gravan los rendimientos.
- b) *Indirectos*: son repercutibles y gravan el consumo.
- c) *Reales*: atienden a los bienes o cosas que gravan.

---

<sup>1</sup> **Emilio Margáin Manautou** (1983), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, pp 89-98.

- d) *Personales*: atienden a las características de las personas.
- e) *Específicos*: atienden al peso, medida, cantidad o calidad del bien gravado.
- f) *Ad valorem*: consideran el valor del producto.
- g) *Generales*: gravan actividades distintas, pero de la misma naturaleza.
- h) *Especiales*: gravan determinada actividad.
- i) *Con fines fiscales*: se establecen para que el Estado obtenga ingresos.
- j) *Con fines extrafiscales*: se establecen no con el ánimo de que se produzcan ingresos, sino con una finalidad distinta, de carácter social o económico.
- k) *Alcabalatorios*: tránsito, circulación y extracción, introducción y diferenciales.

## II. Derechos

- De carácter industrial, pero de interés económico, por ejemplo: servicio telegráfico, postal y otras comunicaciones.
- Tasas de instrucción pública.
- Referentes a actuaciones y actos jurídicos.
- Servicios de policía, desinfección, sanidad, agua y política comercial.

*Contribuciones especiales*. Son las que se manejan en razón de cosas que se poseen o por el ejercicio de una industria o comercio u otra actividad, que provocan un gasto o un aumento del gasto público.

*Contribución por servicios de previsión social*. Es una especie de contribución especial, en la cual se hacen aportaciones de parte de los beneficiarios o de las personas obligadas por la ley para ello, a fin de lograr que se haga efectiva realmente la seguridad social.

## Clasificación de las contribuciones en la Constitución mexicana

La *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, en su art 31, fracc IV, establece lo siguiente:

**Artículo 31.** *Son obligaciones de los mexicanos*  
[...]

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

De la lectura de la fracción citada se concluye que las contribuciones se clasifican en federales, de la Ciudad de México, estatales y municipales, que deben ser proporcionales y equitativas, conforme lo dispongan las leyes respectivas.

A su vez, el *Código Fiscal de la Federación* clasifica las contribuciones de la siguiente forma:

**Cuadro 2.1 Clasificación de las contribuciones**

<i>Impuestos</i>	<i>Derechos</i>	<i>Aportaciones de seguridad social</i>	<i>Contribuciones de mejoras</i>
El art 2o, fracc I, del <i>CFE</i> define a los impuestos como las contribuciones establecidas en la ley, que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma, y que sean distintas de las señaladas en las fraccs II, III y IV de este artículo.	Definidos en el art 2o, fracc IV del <i>CFE</i> vigente, como las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados cuando, en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la <i>Ley Federal de Derechos</i> . También son derechos, las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.	Las define el art 2o, fracc II del <i>Código Fiscal de la Federación</i> , como las contribuciones establecidas en la ley, a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de las obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado.	Son las establecidas en ley, a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas (art 2o, fracc III, <i>CFE</i> ).

- Impuestos
- Aportaciones de seguridad social
- Contribuciones de mejoras
- Derechos

### 2.1.1 Impuestos

#### **Definición de impuesto en el Código Fiscal de la Federación**

El art 2o, fracc I, del *CFE* define los impuestos como las contribuciones establecidas en la ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho previstas por dicha disposición legal y que sean distintas de las señaladas en las fraccs II, III y IV de ese artículo.

En la especie se encuentra que el Código Fiscal no hace ninguna clasificación de los impuestos y —como se verá en los párrafos siguientes— éstos sólo aparecen enumerados en la *Ley de Ingresos de la Federación*, que anualmente expide el Congreso de la Unión.

Una de las notas características de los impuestos es que son obligatorios y no se recibe una prestación inmediata por el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria cuando los paga, pues los ingresos que obtiene el fisco por esa contribución se revertirán a la población por medio de obras o servicios públicos para la comunidad.

Como es incorrecta técnicamente la definición de *impuesto* que señala dicho código, se propone la siguiente, de acuerdo con la naturaleza jurídica de esa contribución: *el impuesto es el que está a cargo de personas físicas y morales que se ubican en el hecho imponible sin recibir prestación inmediata*.

## Origen de los impuestos

Los impuestos pueden originarse por diversas causas, a saber:

**1. Por voluntad del más fuerte.** Los tributos se pagan por la fuerza, de modo tal que un grupo domina a otro y el sometido tiene que pagar los impuestos. La fuerza, la violencia, la conquista o la guerra son el antecedente del sistema impositivo. En Egipto, por ejemplo, los faraones y sacerdotes vivían lujosa y ostentosamente a costa del trabajo de los demás.

**2. Por mandato divino.** Los impuestos se pagan por mandato de la voluntad divina, divinidad de la que está investido el soberano, en razón de su ascendencia. Los tributos se pagan por designio de los dioses, es decir, su justificación proviene de un derecho divino, en el cual se apoyaron las monarquías absolutas de Inglaterra, Francia y España, entre otras.

Los impuestos se utilizaban para los gastos de la corte con el fin de sufragar los grandes lujos con que vivían los reyes y para costear las guerras. Así, desobedecer al rey era no sólo violar la ley, sino también desobedecer a Dios.

Entonces se pusieron a acecharlo y le mandaron espías, que fingieron buena fe para aprovecharse de sus palabras, y así entregarlo a la policía y a la justicia del gobernador. Por eso hicieron esta pregunta: “Maestro, nosotros sabemos que hablas y enseñas con entera rectitud. No te fijas en la condición de las personas, sino que enseñas con absoluta franqueza el camino de Dios. ¿Está permitido pagar impuestos al César o no?”

Jesús vio su astucia y les dijo: “Muéstrenme una moneda, ¿de quién es la cara y el nombre que tiene escrito?”. Le contestaron: “Del César”.

Entonces él les dijo: “Pues bien, den al César lo que le corresponde al César, y a Dios lo que le corresponde a Dios” (Lucas 20:20-25).

**3. Por la necesidad.** Conforme aumentaron la sociedad y la división del trabajo, debieron pagarse impuestos para sostener a quienes se encomendaba el gobierno de la ciudad: personas que se convirtieron en los depositarios de la justicia y del poder, y en guardianes del orden.

**4. Por mandato legal (concepción positivista).** Lo que justifica el pago del tributo es la ley, de manera que en tanto el tributo emane de la ley, habrá que pagarlo. Lo grave de esta concepción es que no se discute si la ley es justa. Por ser ésta una disposición material y formalmente legislativa debe obedecerse.

**5. Por voluntad popular.** Las contribuciones tienen su origen en el pacto social. Al respecto, **Jean-Jacques Rousseau** hace alusión en su *Contrato social* al “buen salvaje”, al hombre que ha nacido libre y mediante la voluntad popular elige a sus representantes, quienes en la asamblea o congreso legislativo establecen los tributos. Aquí se ha querido fundamentar el aspecto democrático de las contribuciones fiscales, con base en un “gobierno del pueblo”, “con el pueblo” y “para el pueblo”. Este concepto surge como una respuesta y reacción contra las monarquías absolutas y sus abusos, como una contrapartida al aparato burocrático, que deja de ser protector de los súbditos de un Estado y se convierte en su principal explotador e intimidador.

### Enseñanzas de la historia en relación con los impuestos<sup>2</sup>

1. En muchas épocas los impuestos, como en el caso de Grecia y Roma, se consideraban como algo indigno y en contra de la libertad de los ciudadanos.
2. El crecimiento excesivo del aparato burocrático ha llevado necesariamente al aumento de los impuestos para costear principalmente la pompa, viajes y gastos superfluos de los gobernantes.
3. Muchos pueblos, como el azteca en México, vivieron de los tributos o impuestos que hacían pagar a los pueblos conquistados.
4. La decadencia de las grandes civilizaciones e imperios, como fue el caso de la griega y la romana, coincidieron con los altos impuestos.
5. Muchas de las rebeliones, sublevaciones y revoluciones fueron motivadas por el descontento producido por el pago de altos impuestos.
6. Los impuestos en la mayor parte de las sociedades han descansado en la fuerza de quienes ejercen el poder y no en la voluntad de quienes los pagan.

### Fines de los impuestos

Al respecto existen dos corrientes, a saber:

**1. Fines fiscales.** Esta tendencia afirma que los impuestos no pueden tener otro propósito que el puramente fiscal, teniendo en cuenta que la función de un

<sup>2</sup> **Luis Pazos** (1982), *Los límites de los impuestos*, México, Editorial Diana, pp 58 y 59.

gobierno es utilizar el monopolio de la fuerza pública y su poder de legislar, con el objeto de crear las condiciones y el ambiente que le brinden oportunidades al hombre para el desarrollo de sus potencialidades tanto materiales como espirituales, dentro de un marco de libertad.

**2. Fines extrafiscales.** En contraposición, esta corriente postula que las contribuciones no sólo persiguen un fin financiero, sino además deben explicarse y justificarse en función de otros propósitos, como distribuir la riqueza, estabilizar la economía, estimular la producción y fomentar la creación de empleos, así como conseguir otras finalidades de carácter político, social, moral, etcétera.

Acerca de este punto debe tenerse presente que el Estado no está investido de poderes mágicos, y es una equivocación muy grande pensar que mediante leyes o acciones directas puede terminar con la pobreza y la desigualdad social. Teniendo en cuenta esto, es comprensible que se diga que debe tenerse cuidado con esa ilusión financiera por cuyo medio se hace creer a los gobernados que con el incremento de los gastos del sector público se puedan solucionar las graves carencias sociales.

No debe olvidarse que la razón de ser del gobierno es proteger los derechos fundamentales del ser humano, como la vida, la propiedad y la libertad, y que una de las principales atribuciones de la autoridad es impartir justicia, dirimiendo con equidad las controversias que surjan entre quienes viven en sociedad. A este respecto, se han polarizado dos posiciones alejadas de ese ideal de protección: el Estado policía y el *laissez-faire*. Lo que no puede discutirse es que cada día resulta más evidente la necesidad de terminar con las sociedades gobernadas en exceso, pues la historia enseña que donde ha habido mayor progreso económico y social no es en los países donde el Estado ha tomado a su cargo directamente la mayoría de las actividades económicas.

La posición más consecuente es aquella que tiene en cuenta el hecho de que las autoridades y el gobierno se establecieron para servir a los ciudadanos de una república y no para servirse de ellos, y que los recursos obtenidos por los impuestos deben destinarse para alcanzar las finalidades esenciales del hombre, para que éste, dentro de un clima de libertad, pueda desarrollarse tanto material como espiritualmente. A ese efecto habrá que evitar, hasta donde sea posible, las desigualdades sociales, mediante la aplicación de una justicia pronta, expedita y honesta, que dé a cada quien lo que le corresponde.

**Curva de Laffer.** Demuestra que en un momento determinado los aumentos de impuestos ya no significan mayor recaudación por parte de las autoridades fiscales, debido a la desincentivación que producen en la actividad económica. En cambio, bajos impuestos se traducen en mayor actividad económica, que puede generar mayores ingresos al Estado.

## Principios doctrinales de los impuestos

Los principios doctrinales impositivos orientan la ciencia financiera pública con base en postulados extraídos de la experiencia histórica, provistos de un hondo contenido filosófico, por cuyo medio se pretende alcanzar consenso en cuanto a que los responsables de las finanzas públicas deben servir a los contribuyentes y no servirse de ellos.

Al respecto, **Adam Smith**, en su obra *La riqueza de las naciones*, señala cuatro principios cardinales en materia impositiva:

1. *El principio de justicia.* Cada quien debe contribuir al gasto público según sus posibilidades o ingresos, es decir, para la fijación y el pago de impuestos debe tenerse en cuenta la capacidad económica del contribuyente.
2. *El principio de certidumbre.* Debe evitarse que la autoridad abuse de su poder, con el pretexto de interpretar las leyes; por tanto, la autoridad debe tener normada su actividad de forma precisa en la ley fiscal, la cual ha de ser clara, de modo tal que no permita el abuso de ésta. Dicho principio vela por la seguridad y la certeza jurídicas.
3. *El principio de comodidad.* Todo impuesto debe recaudarse en la época y de la manera como es más probable que convenga su pago al contribuyente. Proponde a que no haya incomodidades para el contribuyente, porque éstas alejan a las personas del debido cumplimiento de sus obligaciones fiscales.
4. *El principio de economía.* La diferencia entre lo que se recauda y lo que entra efectivamente al tesoro público debe ser lo más pequeña posible.

## Efectos de los impuestos

**1. Morales.** Buscan lograr conductas éticas en la sociedad, por ejemplo: gravar con tasas muy elevadas el consumo de los vinos, para alejar del alcoholismo a la población. El Estado incluso llega a privarse de percibir recaudaciones jugosas, pero siempre protegiendo la moral pública y la salud de sus habitantes, como cuando prohíbe la apertura de cantinas, cabarets o centros nocturnos.

**2. Políticos.** Abundan los casos en que las reacciones políticas han sido tan intensas que han surgido revueltas o aquellos en los que el excesivo impuesto fue la gota que derramó el vaso de la revolución, con lo cual se cumple el principio sociológico que afirma que pequeñas causas producen grandes efectos.

La Revolución francesa se debió, en gran parte, al hecho de que la carga impositiva recaía en el pueblo miserable y hambriento de Francia, frente a una nobleza corrompida y ahíta de comida.

Los impuestos aduaneros que recayeron en el comercio del papel, del vidrio y del té de 1775 a 1783 en las colonias inglesas de América, no eran

*continúa*



continuación

excesivos; lo que en realidad produjo la franca rebeldía estadounidense fue que el parlamento inglés aprobó dichos impuestos sin tener en cuenta a los escños, es decir, sin que a los colonos ingleses se les hubiera oído.

Es indudable que una de las causas de la independencia de la Nueva España fue la nube de impuestos que existía, especialmente la odiada alcabala.

**3. Económicos.** Los principales efectos económicos de los impuestos son los siguientes:

- a) **Repercusión.** Es aquel proceso por medio del cual el contribuyente desplaza el impuesto total o parcialmente a otras personas. Al respecto, se distinguen tres fases:
- *Percusión:* es la caída del impuesto sobre el sujeto pasivo, o sea, sobre la persona que tiene la obligación legal de pagarlo.
  - *Traslación:* es el hecho de pasar la carga del impuesto a otra u otras personas.
  - *Incidencia:* es la caída del impuesto sobre la persona que realmente lo paga, es decir, que ve afectada su economía por la trascendencia del impuesto.
- b) **Difusión.** Se ha comparado o tratado de explicar el fenómeno de la difusión con el lanzamiento de una piedra que arroja un niño al centro de una fuente. A partir del punto central donde cae la piedra se van formando ondas concéntricas, las primeras muy marcadas y cercanas unas de otras, y, a medida que se van acercando al pretil, las ondas se van haciendo menos perceptibles y más distantes entre sí, de manera que apenas llegan en ocasiones al pretil de la fuente; es decir, muchas veces se confunden con el resto de la masa acuosa. La difusión, hablando de impuestos, ocurre de forma similar: la persona que paga el impuesto sufrirá la merma en su patrimonio y, en consecuencia, no podrá comprar la misma cantidad de satisfactores al tendero de la esquina, al panadero, al lechero, etc, quienes, a su vez, sufrirán una limitación en su poder de compra respecto a sus proveedores, que tampoco estarán en condiciones de comprar la misma cantidad de materias primas para elaborar satisfactores; todo ello se reflejará en la limitación del poder de compra de los artesanos y obreros.
- *Absorción:* puede ocurrir que al establecerse un impuesto el sujeto no pretenda trasladarlo, sino que lo pague, pero procure aumentar su producción o disminuir el capital y el trabajo empleados, o que consiga un progreso técnico en virtud de un descubrimiento, por ejemplo.

**4. Evasión.** Consiste en eludir el pago del impuesto, puede haber dos formas: una legal y otra ilegal.

La evasión **legal**, conocida también como **elusión**, se refiere al no pago de la contribución, pero interpretando y relacionando las disposiciones fiscales.

La evasión es **ilegal** cuando, para eludir el pago del impuesto, se realizan actos violatorios de las normas legales, como el contrabando, la ocultación de ingresos, la simulación de actos o contratos, etcétera.

## 2.1.2 Derechos

Los derechos son definidos por el art 2o, fracc IV, del *Código Fiscal de la Federación* vigente como las contribuciones establecidas en la ley por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación, así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público, excepto cuando los presten organismos descentralizados u órganos desconcentrados. Este último caso exige que 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, porque prestan servicios exclusivos del Estado. De este concepto se derivan las cuestiones siguientes:

- **Los derechos son contribuciones.** Cabe afirmar este concepto, pues si bien corresponde al particular provocar la prestación del servicio, el pago del precio es obligatorio.
- **Los derechos deben estar establecidos en una ley.** Exigir que los derechos se establezcan en una ley es congruente con lo previsto en el art 31, fracc IV, de la Constitución mexicana, por lo que lo dicho en páginas anteriores acerca de la clasificación constitucional de las contribuciones respecto al principio de legalidad, en este aspecto debe tenerse por reproducido.
- **Por servicios que preste el Estado en sus funciones de derecho público deben pagarse derechos.** Esto es válido porque si se tratara de ingresos por funciones del Estado como particular, se estaría en el caso de los productos.
- **Por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación tienen que pagarse derechos.** Esta parte fue adicionada al concepto de *derechos* en el código vigente, pues en el Código Fiscal de 1967 correctamente se consideraban productos los ingresos provenientes del Estado por la explotación de sus bienes patrimoniales.

A partir de la entrada en vigor del Código Fiscal publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1981, los ingresos por el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la nación son derechos, a pesar de que se trata —como ya se indicó— de ingresos provenientes de la explotación de bienes patrimoniales del Estado.

Al respecto, resulta importante hacer mención de la tesis de jurisprudencia emitida por la Suprema Corte de Justicia de la Nación (*Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, novena época, tomo VII, núm 2/98, enero de 1998, p 41), que señala:

**Derechos por servicios. Su proporcionalidad y equidad se rigen por un sistema distinto del de los impuestos.** Las garantías de proporcionalidad y equidad de las cargas tributarias establecidas en el artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, que el legislador trata de satisfacer en materia de derechos a través de una cuota o tarifa aplicable a una base, cuyos parámetros contienen elementos que reflejan la capacidad contributiva del gobernado, se traducen en un sistema que únicamente es aplicable a los impuestos, pero que en manera alguna puede invocarse o aplicarse cuando se trate de la constitucionalidad de derechos por servicios, cuya naturaleza es distinta de la de los impuestos y, por tanto, reclama un concepto adecuado de esa proporcionalidad y equidad. De acuerdo con la doctrina jurídico-fiscal y la legislación tributaria, por derechos han de entenderse: “las contraprestaciones que se paguen a la hacienda pública del Estado, como precio de servicios de carácter administrativo prestados por los poderes del mismo y sus dependencias a personas determinadas que los soliciten”, de tal manera que para la determinación de las cuotas correspondientes por concepto de derechos ha de tenerse en cuenta el costo que para el Estado tenga la ejecución del servicio y que las cuotas de referencia sean fijas e iguales para todos los que reciban servicios análogos.<sup>3</sup>

### 2.1.3 Contribuciones de mejoras

Tales contribuciones las define el art 2o, fracc III, del *Código Fiscal de la Federación*, como las establecidas en la ley a cargo de personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.

La contribución de mejoras se ubica dentro de un concepto más amplio: el de contribuciones especiales, que se definen a su vez como una prestación establecida en la ley, a cargo de los particulares, quienes deben pagar obligatoriamente al Estado, como aportación a los gastos que ocasionó la realización de una obra o la prestación de un servicio público de interés general, que los beneficia de forma específica.

En cuanto a la materia, es importante destacar las características de las contribuciones especiales, a saber:

1. Son de carácter obligatorio para los particulares.
2. El pago es por la ejecución de la obra o el servicio prestado por la administración pública. Aquí cabe destacar que la contribución especial se paga por el beneficio específico que determinadas personas reciben con motivo de una

<sup>3</sup> Jurisprudencia 196934 [P./J. 2/98], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t VII, enero de 1988, p 41.

obra o prestación de un servicio público. En consecuencia, esta contribución se entrega para cubrir los gastos causados por servicios de carácter general divisibles en obras y servicios en beneficio de la colectividad.

3. La contribución únicamente la pagan los sujetos que obtienen un beneficio directo e inmediato.

Como ejemplo de las contribuciones de mejoras se puede citar la construcción de puentes, caminos, calles, parques, jardines, banquetas y guarniciones, entre otros.

### **Contribuciones de mejoras**

La contribución de mejoras debe utilizarse para que los sujetos beneficiados directamente por una obra pública participen para sufragar parte de su obra, por el beneficio que reciben, pero nunca se debe pretender el costo de la inversión. Hacerlo sería un error grave de política fiscal, máxime que han existido obras, como la introducción del Metro y el Anillo Periférico, con un alto costo económico; además, sería imposible que los gobernados solventaran el costo de esas obras.

#### **2.1.4 Aportaciones de seguridad social**

Dichas aportaciones las define el art 2o, fracc II, del mencionado código tributario, como las contribuciones establecidas en la ley a cargo de personas sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones en materia de seguridad social, o de personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el Estado.

Esta contribución no estaba contemplada en el Código Fiscal de 1967 y se estableció en el nuevo código vigente con el fin de dar cabida a las cuotas y aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS), al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit), al Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE) y al Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFAM). De esta manera, la *Ley de Ingresos de la Federación* de 1997, en su art 1o, fracc II, menciona las aportaciones de seguridad social e indica que son los ingresos que provienen de los siguientes conceptos:

- Aportaciones y abonos retenidos a trabajadores por patrones, para el Infonavit.
- Cuotas para el IMSS, a cargo de patrones y trabajadores.
- Cuotas para el ISSSTE, a cargo de los trabajadores del Estado.
- Cuotas para el ISSFAM, a cargo de los militares.

Al respecto cabe hacer un comentario: debieron ubicarse en el nuevo código las aportaciones de seguridad social como *contribuciones especiales*, dándoles esta denominación y explicando las características de dicha figura. Es conveniente mencionar lo expresado por la doctrina en cuanto a este tipo de contribuciones, que también se ubican como *exacciones parafiscales*.

La expresión *parafiscalidad* tiene su origen en un documento oficial francés de 1946, el *Inventario de la situación financiera*, redactado bajo la dirección del ministro **R. Schuman**. Este neologismo fue creado por la técnica financiera que empleó **Emanuelle Morselli** en un trabajo realizado en 1938, en el cual pretendió ver una categoría separada de la imposición general. Dicho inventario señalaba nuevos aspectos de las finanzas públicas, a raíz de la actividad jurídica del Estado y del surgimiento de entes administrativos institucionales con recursos propios, que alteraron los principios presupuestarios clásicos.

Este nuevo término lo empleó **Morselli** debido a que después de la Primera Guerra Mundial se desarrollaron en los países europeos y americanos múltiples organismos públicos y descentralizados, en cuyo favor el Estado establece pagos con carácter obligatorio, los cuales puede hacer efectivos de forma coactiva y con procedimientos iguales o parecidos a los que se usan para el cobro de los tributos. Por no ser el Estado el acreedor de dichas prestaciones, no pueden quedar configuradas entre las categorías tradicionales (impuestos, derechos y contribuciones especiales); por tal motivo, la doctrina moderna les ha dado el nombre de *exacciones parafiscales* o *tasas paratributarias*.

### Accesorios de las contribuciones

Los conceptos siguientes son accesorios de las contribuciones:

- *Recargos*. Se pagan por concepto de indemnización al fisco, por la falta de pago oportuno de un crédito fiscal.
- *Multas*. Son sanciones que se imponen al contribuyente con fines no recaudatorios, sino correctivos, por el incumplimiento de un deber por parte del gobernado.
- *Indemnización de 20 % por cheques devueltos*. El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado por la institución bancaria, da lugar al cobro al contribuyente de 20 % del valor de éste y se debe exigir, independientemente de los demás conceptos jurídicos a que tiene derecho la hacienda pública.
- *Gastos de ejecución*. Cuando sea necesario emplear el procedimiento administrativo de ejecución para hacer efectivo un crédito fiscal, las personas físicas y morales estarán obligadas a sufragar los gastos inherentes a las diligencias respectivas, que por lo general son de 2 % por determinadas diligencias.

En cuanto a estos accesorios debe consultarse lo dicho como complemento en la unidad 4, sección 4.4.1.

## Aprovechamientos

Respecto a esta figura jurídica, el art 3o del *Código Fiscal de la Federación* señala que se entiende por *aprovechamientos* los ingresos que percibe el Estado por funciones de derecho público distintas de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el párr VII del art 21 del código mencionado, que se apliquen en relación con aprovechamientos, son accesorios de éstos y participan de su naturaleza.

A su vez, el *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy Ciudad de México), en los arts 10, 298, 299 y del 300 al 307, alude a los aprovechamientos, los cuales define como los ingresos que percibe la CDMX por funciones de derecho público y por el uso, aprovechamiento o explotación de bienes de dominio público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamiento y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal, así como los derivados de responsabilidad resarcitoria.

## Autogenerados

Aquí hay que tener presentes las “reglas para el control y manejo de los ingresos que se recauden por concepto de aprovechamientos y productos que se asignen a las dependencias, delegaciones y órganos desconcentrados que los generen, mediante el mecanismo de aplicación automática de recursos”, emitidas anualmente por la Secretaría de Finanzas de la Ciudad de México, que le permiten manejar con flexibilidad y elasticidad determinados ingresos. No podría hacer esto si se ubicaran como contribuciones, por la rigidez de los ingresos.

## Productos

Los productos son las contraprestaciones que reciben las autoridades por los servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado, por ejemplo: los ingresos por concepto de rentas por el aprovechamiento de un bien del dominio privado o por los servicios que presta mediante un centro deportivo estatal.

## 2.2 Titulares de la potestad en materia de contribuciones y naturaleza del vínculo jurídico con obligados

Los titulares de la potestad tributaria, en cuanto al ejercicio, operatividad y aplicación de las contribuciones, son los sujetos activos cuyas funciones fundamentales consisten, entre otras, en la determinación, liquidación, comprobación, fiscali-

zación, cobro, recaudación y administración de las contribuciones, así como en la imposición de sanciones cuando los casos lo ameriten. En seguida se precisa cuáles son.

1. La Federación, que lo realiza con apoyo de las dependencias siguientes:

*A. Sector central*

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP)
- Servicio de Administración Tributaria (SAT)

*B. Sector parafiscal*

- Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)
- Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit)
- Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE)
- Instituto de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFMAN)
- Sistema de Ahorro para el Retiro (SAR)

2. Los estados, por medio de la Secretaría de Finanzas, tesorería de una entidad, Secretaría de Hacienda y Crédito Público, etcétera.

En algunos estados de la República existen las entidades paraestatales u organismos desconcentrados, vinculados fundamentalmente al cobro de los derechos por el suministro de agua.

3. La Ciudad de México, por medio de la Secretaría de Finanzas, la Tesorería y el Sistema de Aguas de la Ciudad de México.

4. Los municipios, por conducto de las oficinas recaudadoras o de la Secretaría de Finanzas municipal.

La naturaleza del vínculo jurídico con los obligados se encuentra establecida en la obligación tributaria, por lo que es básico y necesario aludir a ella.

## Obligación fiscal

**Dino Jarach** señala que la obligación tributaria, o simplemente el tributo, constituye en su esencia una prestación pecuniaria coactiva que pesa sobre un sujeto (contribuyente) a favor del Estado u otra entidad pública que tenga derecho a ese ingreso como consecuencia de su poder de imposición.<sup>4</sup> Dicho de otra forma, es el vínculo jurídico por medio del cual el fisco (sujeto activo) exige al contribuyente (sujeto pasivo) una prestación pecuniaria.

<sup>4</sup> **Dino Jarach** (1943), “El hecho imponible”, *Revista de Jurisprudencia*, Buenos Aires, p 18.



## Fuente de la obligación fiscal

Las obligaciones tributarias se derivan de la ley, son *ex lege*, de modo tal que la voluntad del legislador las determina, a diferencia del ámbito del derecho privado, donde la mayor parte de las obligaciones surgen de la voluntad de las partes *ex contractu*. En otras palabras, la ley grava la actividad económica o hecho que de realizarse traerá como consecuencia el surgimiento de la obligación fiscal.

## Elementos de la obligación impositiva

Los elementos de la obligación fiscal son los siguientes:

- Causa
- Objeto
- Relación jurídico-tributaria
- Hecho imponible
- Sujetos

## Causa de la obligación fiscal

En materia fiscal, la causa es el fundamento jurídico último de la obligación de pagar impuestos. En un principio, este fundamento se encontró tanto en la necesidad de recaudar los medios destinados a satisfacer los requerimientos públicos como en razón de los beneficios y ventajas de que gozan los individuos por el hecho de vivir en sociedad. Esta idea inicial evolucionó hasta el punto de dividir la causa en general y particular. La primera se refiere a los beneficios obtenidos de los servicios públicos, y aun de aquellos que por su peculiar naturaleza son intangibles, cuya característica esencial es que son generados y proporcionados por la vida en común. La causa particular radica en la capacidad contributiva, la cual constituye la causa específica del tributo.

La causa se refiere al sustrato *filosófico y ético jurídico* que fundamenta el derecho del Estado de cobrar impuestos, la cual, en su aspecto específico, se basa en la capacidad contributiva del gobernado.

Algunos autores están en contra de la teoría que considera como elemento constitutivo de la obligación tributaria la capacidad contributiva; para ellos, dicha capacidad no es un elemento integrante de la relación jurídico-tributaria, incluso en aquellos sistemas en los que se ha incorporado con rango constitucional este concepto. A ese efecto, quienes sustentan esa posición argumentan que los impuestos pueden decretarse inconstitucionalmente, hecho imponible que, considerado en abstracto y en general, no es indicio de capacidad contributiva; pero aun en el caso de que así fuera, la causa no tendrá participación alguna, ya que el legislador establece la obligación de pagar impuestos, en virtud de la actualización de una hipótesis y, en consecuencia, ese actuar se aparta de la capacidad contributiva y carece de “justicia y racionalidad”. Si el hecho imponible abstracto y gene-



ral se estima constitucionalmente válido, no se permitirá indagar tal validez en cada caso concreto; esto se podrá hacer únicamente si se considera que la causa es un elemento de la relación jurídico-tributaria.

### Los impuestos en la actualidad

Ahora bien, no debe hacerse a un lado el fundamento sustantivo o esencial de la obligación tributaria, pero no se puede estar de acuerdo con la idea de que hay que pagar contribuciones sencillamente porque el Estado necesita ingresos para su supervivencia y que los tributos se deben pagar por los súbditos de un país a como dé lugar. En este sentido, el cobro de una contribución se justifica sólo si ésta se destina al bien común, al orden, a la seguridad jurídica o a la justicia, todo ello en beneficio de los gobernados y siempre que éstos tengan capacidad tributaria.

Las ideas de que deben pactarse impuestos porque es conveniente para el orden público o por razones de Estado o porque es necesario para su existencia tienen que quedar definitivamente enterradas en el siglo XX, para que en el presente siglo el ser humano vuelva sus ojos hacia él mismo, rechazando sociedades demasiado gobernadas en las que los representantes del Estado han fungido como benefactor, protector, civilizador, mediador, colonizador, conquistador, manufacturero, agente de cambios, notario, abogado, profesor, constructor, administrador de museos, etc. En el siglo XXI, la filosofía que debe prevalecer es la del integracionismo, en el cual se reconozca al ser humano por lo que es y no por una bandera, ubicación geográfica o color de la piel. Además, debe reconocerse una sólida participación ciudadana respecto al ingreso y gasto públicos.

De esa forma, reconociendo que la libertad individual es la causa motriz de todo desarrollo positivo del hombre, éste debe liberarse de las cadenas de la esclavitud que le han sido impuestas por las grandes burocracias del siglo XX y ha de vivir sin el terror de pagar tributos para mantener obesos y corruptos aparatos de gobierno que sostengan políticas económicas que chocan con las más elementales leyes de la economía. El ciudadano de una república debe vivir para sí mismo, para su familia y para sus demás seres queridos, de modo que auténticamente se castigue al funcionario público que ha abusado de los fondos del tesoro de la nación en provecho personal; además, el ciudadano jamás debe vivir y trabajar sólo para pagar impuestos destinados a sostener al gobierno como fin fundamental; asimismo, las autoridades no deben servirse del individuo o de la sociedad, sino que deben servir a ambos.

**Surgimiento de la obligación tributaria.** Cuando se realiza el presupuesto normativo, nace la obligación tributaria. Al respecto, también se habla de causalidad o devengo del tributo.

El art 60 del *Código Fiscal de la Federación* establece que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

**Determinación de la obligación tributaria.** Ésta puede ser por un acto del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria mediante el cual reconoce que se ha realizado el presupuesto impositivo o un acto de la autoridad fiscal y se constata la realización del hecho imponible, por el que se cuantifica de forma concreta un adeudo tributario. La configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance cuantitativo de la obligación se deben valorar en atención a la capacidad económica del gobernado.

Por lo general, en el sistema fiscal mexicano se parte de la buena fe del contribuyente, quien realiza la cuantificación de los tributos y los pagos provisionales y definitivos de las contribuciones.

## Objeto de la obligación fiscal

El objeto de la obligación tributaria consiste en la prestación pecuniaria que el sujeto pasivo debe dar al fisco. Al igual que en materia civil, en la obligación el objeto fiscal atañe a los aspectos siguientes:

- a) **Dar.** Se refiere a la parte del patrimonio o ingreso de los contribuyentes, o el porcentaje del precio o del valor de determinados bienes, o la cantidad fija que el sujeto pasivo tiene que enterar a la hacienda pública para pagar una deuda fiscal propia o ajena.
- b) **Hacer.** Consiste en cumplir con todos los deberes positivos que se establecen en las leyes fiscales, por ejemplo: presentar declaraciones y avisos, y cumplir en forma oportuna con los requerimientos de las autoridades fiscales.
- c) **No hacer.** El sujeto pasivo debe omitir realizar las conductas no permitidas por la legislación fiscal, es decir, no llevar a cabo conductas ilícitas, por ejemplo: expedir comprobantes fiscales sin que cumplan los requisitos exigidos por las leyes.

La obligación fiscal tiene en cuenta la riqueza o su manifestación, en cuanto que ella sirve de base o medida para aplicar una contribución. Así, cabe comentar que hay tres formas esenciales que puede asumir el objeto del tributo:

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

## Relación jurídico-tributaria

El estudio de la relación jurídico-impositiva resulta bastante complejo, pues alrededor de la relación sustantiva, que se refiere a la deuda tributaria, también se otorgan derechos y obligaciones al fisco, así como derechos y obligaciones al gobernado, quien debe no sólo realizar el pago de una cantidad en dinero, sino también presentar avisos, declaraciones periódicas, llevar y conservar su contabilidad, determinar sus estados financieros y llevar a cabo otras actividades de naturaleza análoga (véase fig 2.1).

Lo anterior se puede esquematizar así:

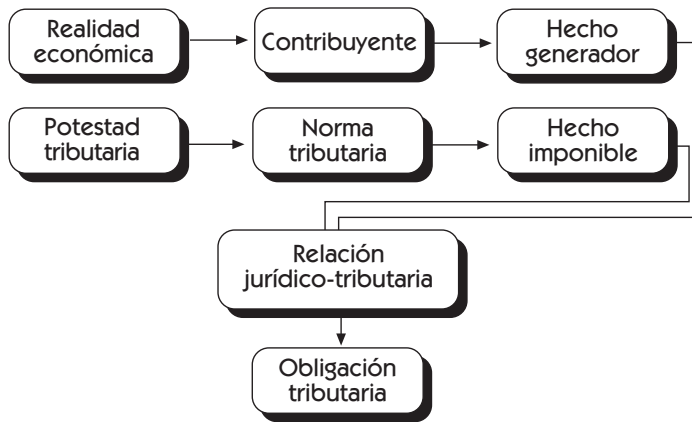


FIGURA 2.1

## 2.3 Contribuyentes y su carácter de principales obligados por la contribución

No todos los ordenamientos legales hacen referencia al concepto jurídico de *contribuyentes*, que son las personas físicas o morales obligadas al pago de los impuestos, derechos, aportaciones de seguridad social y contribuciones de mejoras. En la doctrina al contribuyente se le conoce como el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

### Clasificación de los sujetos pasivos

Los sujetos pasivos de las contribuciones son los siguientes:

- Sujeto jurídico*: quien tiene la obligación, conforme a la ley, de pagar impuestos.
- Sujeto económico*: es la persona que realmente paga los impuestos, aquel al que se le traslada la carga impositiva.

- c) *Terceros*: son aquellos que responden por la deuda de otro, mas no tienen una obligación fiscal directa.

## 2.4 Hecho generador de las contribuciones

Al respecto, se mencionará el hecho imponible en lugar del hecho generador, dado que son dos conceptos diferentes.

### 2.4.1 Concepto

**Hecho imponible.** Es el hecho previsto por la norma jurídica de forma hipotética y de cuya realización surge el nacimiento de la obligación tributaria.

Hay un hecho generador cuando la realidad coincide con la hipótesis normativa y con ello se provoca el surgimiento de la obligación fiscal, o sea, es la materialización de la normatividad tributaria.

Se ha escrito bastante acerca del hecho imponible; así, las leyes fiscales que contienen los impuestos establecen una serie de presupuestos de naturaleza jurídica o económica para configurar cada tributo y cuya realización origina el surgimiento de la obligación fiscal.

Al respecto, la doctrina ha utilizado diversos vocablos: supuesto normativo, supuesto de hecho, hecho generador, hipótesis de incidencia, supuesto impositivo, situaciones jurídicas o de hecho, etc. Por otra parte, no debe confundirse el hecho imponible con el objeto del tributo, pues éste se refiere a la realidad económica que se pretende someter a la tributación.

No hay que confundir el hecho imponible o supuesto de hecho con el hecho generador, pues se trata de dos realidades absolutamente distintas. **Ataliba** ha preparado un cuadro que muestra sus diversas peculiaridades, el cual se transcribe a continuación.<sup>5</sup>

<i>Presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia</i>	<i>Hecho generador</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Descripción genérica e hipotética de un hecho</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hecho concretamente ocurrido en el mundo fenoménico, empíricamente verificable (<i>hic et nunc</i>)</li> </ul>

*continúa*

<sup>5</sup> **Gerardo Ataliba** (1981), *Hipótesis de incidencia tributaria*, España, Civitas Ediciones.

continuación

<i>Presupuesto de hecho o hipótesis de incidencia</i>	<i>Hecho generador</i>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Concepto legal (universo del derecho)</li> <li>• Designación del sujeto activo</li> <li>• Criterio genérico de identificación del sujeto pasivo</li> <li>• Criterio de fijación del momento de la configuración</li> <li>• Eventual previsión genérica de circunstancias de modo y lugar</li> <li>• Criterio genérico de medida (base imponible)</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Hecho jurídico (esfera tangible de los hechos)</li> <li>• Sujeto activo ya determinado</li> <li>• Sujeto pasivo: Ticio</li> <li>• Realización (día y hora determinados)</li> <li>• Modo determinado y objetivo, local determinado</li> <li>• Medida (dimensión determinada)</li> </ul>

**Araújo Falção**<sup>6</sup> escribe que el hecho generador (imponible) es importante para lograr concretamente la fijación de las siguientes nociones: *a*) identificación del momento en que nace la obligación tributaria principal; *b*) determinación del sujeto pasivo principal de la obligación tributaria; *c*) fijación de los conceptos de incidencia, no incidencia y exención; *d*) determinación del régimen jurídico de la obligación tributaria: alícuota, base de cálculo, exenciones, etc; *e*) distinción de los tributos *in genere*; *f*) distinción de los tributos en especie; *g*) clasificación de los impuestos en directos e indirectos; *h*) elección del criterio para la interpretación de la ley tributaria, e *i*) determinación de los casos concretos de evasión en sentido estricto.

#### 2.4.2 Elementos legales que componen el hecho imponible (generador)

*Elemento* es cualquier componente de algo, en este caso, del hecho imponible. A partir de criterios específicos en los cuales se valoran distintas manifestaciones de la realidad, reguladas por la normatividad jurídica, se habla de cuatro elementos distintos, a saber:

- Elemento objetivo
- Elemento subjetivo

<sup>6</sup> **Amílcar de Araújo Falção** (1964), *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma, p 20.

- Elemento espacial
- Elemento temporal

Dichos elementos se explican en párrafos posteriores.

### 2.4.3 Descripción legal del hecho imponible

El *Código Fiscal de la Federación* no hace una descripción legal o definición del hecho imponible, sino que sus elementos se hallan dispersos en todas las leyes fiscales especiales. Sólo el art 6o del citado ordenamiento jurídico señala que las contribuciones se causarán conforme se realicen las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en las leyes fiscales vigentes durante el lapso en que ocurran.

Los elementos jurídicos fundamentales que deben contemplarse en una ley fiscal son el objeto, los sujetos, la base, la tasa, la tarifa, la época de pago y, en su caso, las excepciones.

### Descripción legal del hecho generador

Para evitar repeticiones inútiles, debe consultarse lo señalado en los apartados 2.4.1 y 2.4.2.

### 2.4.4 Elemento material del hecho generador y su clasificación económica

Este elemento es la situación jurídica o de hecho que el legislador ha considerado para establecer el tributo. A título de ejemplo se puede citar la propiedad o posesión de un bien en cuanto al impuesto predial y la enajenación o la prestación de un servicio respecto al impuesto al valor agregado.

El elemento objetivo puede contener diversas modalidades, las cuales pueden consistir en lo siguiente:

- *Un hecho o fenómeno económico*, por ejemplo: la obtención de una renta o de una ganancia.
- *Un acto o negocio jurídico*, por ejemplo: la donación, el fideicomiso y el usufructo.
- *El estado o cualidad de la persona*, por ejemplo: el domicilio o la nacionalidad.
- *La titularidad de derechos o bienes*, por ejemplo: el propietario o el poseedor en el impuesto predial y en la tenencia de vehículos, respectivamente.

Desde el punto de vista económico, el elemento material se puede clasificar en

- La obtención de un ingreso.
- La percepción de una renta.
- La propiedad o posesión de un bien.
- Un acto o negocio jurídico.

- El consumo de un bien o servicio.
- La producción de determinados bienes o servicios.

### Elemento subjetivo

El supuesto normativo debe vincularse a una o varias personas o individuos en particular, que con su acción u omisión provocan el surgimiento de la obligación fiscal.

### 2.4.5 Elemento temporal del hecho generador y su clasificación

Es natural que el hecho previsto en la norma jurídica de forma hipotética y que provoca el surgimiento de la obligación impositiva se realice en un tiempo o espacio temporal determinado.

Este elemento es muy importante para saber cuándo se crea la obligación fiscal y, en consecuencia, en qué momento surge su exigibilidad y para, en función de su acontecimiento, determinar cuál es la ley aplicable.

En razón de su estructura temporal, los hechos imponibles se clasifican así:

- Instantáneos.* Ocurren en determinado momento y cada vez que se presentan dan lugar al surgimiento de la obligación tributaria, por ejemplo: la adquisición de un bien.
- Periódicos o conjuntivos.* En éstos se requiere un tiempo, una suma de circunstancias, acontecimientos o hechos globalmente considerados, por ejemplo: el impuesto sobre la renta, ya que su periodo de causación es anual.

### 2.4.6 Elemento espacial del hecho generador y su clasificación

El elemento espacial se refiere a que el hecho imponible se lleva a cabo en una circunscripción territorial, en un lugar determinado, por ejemplo: un municipio o una entidad federativa.

Dicho elemento puede atender, conforme a la estructura jurídico-administrativa de la República, al

- Territorio nacional.
- Territorio de los estados.
- Territorio de los municipios.
- Territorio de la Ciudad de México.
- Territorio de las demarcaciones de la Ciudad de México.

En virtud de que el elemento espacial es un tema que se estudia en el curso de Derecho fiscal II, aquí sólo se mencionan los actos realizados en el extranjero, pero que producen efectos en el territorio nacional —en consecuencia, se deben pagar las contribuciones respectivas establecidas en el sistema impositivo nacio-

nal—, así como la existencia de los tratados para evitar la doble concurrencia impositiva a nivel internacional.

## 2.5 Base gravable

Antes de hacer alusión a la base gravable, es conveniente precisar que la base de una contribución es la cuantía respecto a la cual se determina la contribución a cargo del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria, por ejemplo: la renta percibida, el número de litros producidos, etcétera.

### 2.5.1 Concepto y clasificación

La base gravable es la cuantía sobre la cual se determina una contribución, menos las deducciones y reducciones autorizadas por la ley. Si no hay deducciones permitidas por la legislación conducente, la misma base será la gravable.

La base gravable debe estar medida de alguna manera por el precio, el valor, el peso, el volumen, la altura, la longitud, la superficie, la profundidad, el grueso o cualquier otra forma mensurable.

#### *Clasificación de las bases gravables*

Las bases gravables pueden ser de cuatro clases:

- a) *Base pura*. Es aquella que no admite reducción o disminución alguna.
- b) *Base disminuida*. Es aquella en que el legislador permite ciertas reducciones o disminuciones, como gastos médicos y hospitalarios, gastos necesarios para una empresa o establecimiento, etcétera.
- c) *Base amplia*. Se presenta cuando el legislador quiere abarcar todos los supuestos posibles que se presenten en la realidad; así, se alude a la enajenación, prestación de servicios, prestación al consumo, etcétera.
- d) *Base restringida*. En ésta el legislador excluye determinadas actividades, bienes o servicios, por ejemplo: en el impuesto predial a los bienes del dominio público de la Federación, de los estados o de la Ciudad de México.

### 2.5.2 Relación sustancial entre el hecho generador y la base gravable como elementos de definición de la contribución e indicadores de la capacidad económica y contributiva del obligado

Aquí cabe resaltar lo toral de la base gravable, referente a la cuantía que se debe reflejar en una cantidad de dinero, la cual cuando se aplica la tasa o tarifa a la contribución por pagar incide en los bolsillos de los gobernados, suma de dinero que siempre debe ponderarse según la capacidad económica de los particulares. Es



decir, el hecho imponible debe respetar los límites naturales de la imposición, que consisten en no agotar o asfixiar la fuente de riqueza e impactar en un sacrificio mínimo y necesario de aquellos respecto a los cuales obtiene ingresos para satisfacer el gasto público.

## 2.6 Tasa

La tasa también se conoce en la doctrina como la *cuota* o *alícuota*.

### 2.6.1 Concepto y su clasificación

La **tasa** es un parámetro, parte alícuota o medida que aplicada a la base da el impuesto por pagar. Puede ser de cuatro tipos, a saber:

- a) *Tasa fija*. No tiene variantes, sino que es una cantidad fija y precisa.
- b) *Tasa proporcional*. No varía la tasa, pero sí la base, dado que ésta se hace más grande o más chica. Se dice que es injusta porque no se considera la calidad o capacidad económica del contribuyente.
- c) *Tasa progresiva*. En la medida en que varía la tasa, varía la base. Se dice que es más justa porque se pagará el tributo conforme a la capacidad económica. De esta forma, quien tenga mayor ingreso pagará más que aquel que tenga poco ingreso.
- d) *Tasa regresiva*. Es aquella en la cual cuanto mayor sea la base, menor será el porcentaje aplicable.

A su vez, la **tarifa** es una relación de bases y tasas que dan el impuesto por pagar.

### Mecánica para aplicar la tarifa y la fórmula

#### Fórmula

$$\begin{array}{r}
 \text{Ingresos} \\
 - \text{Deducciones} \\
 \hline
 \text{Base gravable} \\
 \text{Tarifa (art 152, LISR)} \\
 \hline
 \text{Resultado} \\
 - \text{Subsidio al empleo} \\
 \hline
 \text{Resultado} \\
 - \text{Retenciones efectuadas} \\
 \text{durante un año} \\
 \hline
 \text{Impuesto por pagar}
 \end{array}$$

### Aplicación de la tarifa según el art 152 de la LISR

- a) **Paso 1.** Se buscará ubicar la cantidad obtenida como base gravable, dentro de los límites a que alude la tarifa, entre el mínimo y el máximo correspondientes.
- b) **Paso 2.** Una vez ubicada dicha cantidad respecto al límite correspondiente, a ésta se le restará la cantidad localizada en el límite inferior. Al resultado anterior se le aplicará el factor o porcentaje que aparece sobre el mismo nivel de la tabla donde se ubicó el límite.
- c) **Paso 3.** Al resultado se le sumará la cuota fija.

<b>Tarifa</b>			
<i>Límite inferior</i> \$	<i>Límite superior</i> \$	<i>Cuota fija</i> \$	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i> %
0.01	5 952.84	0.00	1.92
5 952.85	50 524.92	114.24	6.40
50 524.93	88 793.04	2 966.91	10.88
88 793.05	103 218.00	7 130.48	16.00
103 218.01	123 580.20	9 438.47	17.92
123 580.21	249 243.48	13 087.37	21.36
249 243.49	392 841.96	39 929.05	23.52
392 841.97	750 000.00	73 703.41	30.00
750 000.01	1 000 000.00	180 850.82	32.00
1 000 000.01	3 000 000.00	260 850.81	34.00
3 000 000.01	En adelante	940 850.81	35.00

Hay que tener cuidado en la elaboración de una tarifa, para que no haya saltos demasiado marcados y evitar que se impugne de inconstitucional. Para remediar esto, deben utilizarse factores o porcentajes entre los límites inferior y superior correspondientes.

### 2.6.2 Relación sustancial entre la base gravable y la tasa, como elementos de definición de la contribución e indicadores de la capacidad económica y contributiva del obligado

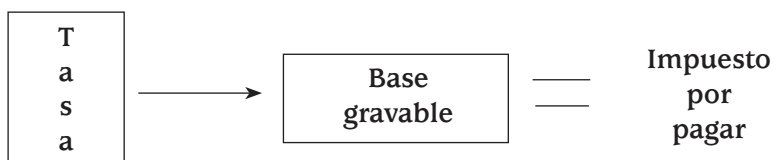


FIGURA 2.2

En la relación entre la tasa y la base de la imposición debe considerarse siempre la capacidad contributiva del sujeto pasivo, para que se respeten los principios de proporcionalidad y equidad en materia impositiva.

## 2.7 Pago de la contribución

### 2.7.1 Concepto

Respecto al pago, **Mayolo Sánchez Hernández** dice que, conforme al código civil, “se entiende por tal la entrega de la cosa o cantidad debida, o la prestación del servicio que se hubiere prometido”.<sup>7</sup> El pago es una forma de extinción de la obligación fiscal.

### 2.7.2 Elementos materiales, personales, de tiempo y de lugar

#### Materiales

Los elementos materiales de pago son los instrumentos con los que se pueden realizar los pagos. De acuerdo con lo previsto por el art 20 del *Código Fiscal de la Federación*, en su párr VII, se aceptan las siguientes formas de pago:

- Cheques del mismo banco en que se efectúe el pago.
- Transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación.
- Tarjetas de débito y crédito.
- Las personas físicas que lleven a cabo actividades empresariales y que en el ejercicio inmediato anterior hubiesen obtenido ingresos inferiores a \$1 750 000.00, así como las personas físicas que no realicen actividades empresariales y que hubiesen obtenido en dicho ejercicio ingresos inferiores a \$300 000.00, efectuarán el pago de sus contribuciones en efectivo, transferencia electrónica de fondos a favor de la Tesorería de la Federación, tarjetas de crédito y débito o cheques personales del mismo banco, siempre que en ese último caso se cumplan las condiciones que al efecto establezca el reglamento del *CFF*.

Se aceptan, además, las siguientes formas de pago:

- Efectivo: moneda nacional o extranjera, así como en especie.
- Giros postales, telegráficos o bancarios (en los estados y en la Ciudad de México).

<sup>7</sup> **Mayolo G. Sánchez Hernández** (2001), *Derecho Tributario*, t I, México, Cárdenas Editor y Distribuidor, p 399.

A continuación se mencionan aspectos relevantes acerca de dos de las formas de pago:

### ***Pago en moneda extranjera***

Los pagos que deban efectuarse en el extranjero se podrán hacer en la moneda del país de que se trate. Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda de que se trate y, si no hay adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el *DOF* el día anterior a aquel en que se causaron las contribuciones. Los días que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio, se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.

Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o, en su defecto, cuando se pague.

Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del párr III del art 20 del *Código Fiscal de la Federación*.

En relación con el tipo de cambio del peso frente a la moneda extranjera, se ha resuelto la necesidad de publicar en el *DOF* la equivalencia de la moneda para efectos fiscales.

### ***Cheques devueltos***

El cheque recibido por las autoridades fiscales que sea presentado en tiempo y no sea pagado, dará lugar al cobro del monto del cheque y a una indemnización que será siempre de 20% del valor de éste, y se exigirá independientemente de los demás conceptos a que se refiere el art 21 del *CFF*. Para tal efecto, la autoridad requerirá al librador del cheque para que, dentro de un plazo de tres días, efectúe el pago junto con la mencionada indemnización de 20% o bien, acredite fehacientemente, con las pruebas documentales procedentes, que se realizó el pago o que dicho pago no se realizó por causas exclusivamente imputables a la institución de crédito. Transcurrido el plazo señalado sin que se obtenga el pago o se demuestre cualquiera de los extremos antes señalados, la autoridad fiscal requerirá y cobrará el monto del cheque, la indemnización mencionada y los demás accesorios que correspondan, mediante el procedimiento administrativo de ejecución, sin perjuicio de la responsabilidad que en su caso procediere.

### ***Pago con cheque no abonado en cuenta del contribuyente***

En caso de que el contribuyente haya realizado el pago de los créditos con cheque y el entero no aparezca reflejado en los sistemas de cómputo de la Tesorería

del entonces Distrito Federal, pero el título de crédito se encuentre concentrado en las cuentas bancarias de la Secretaría de Finanzas de la Ciudad de México, pero no abonado a la cuenta del contribuyente, procederá que se reconozca el entero realizado y se anote en los registros de la Tesorería, debiéndose seguir el procedimiento resarcitorio en contra de los funcionarios que resulten responsables.

Otras formas de pago son las siguientes:

- Timbres, marbetes y precintos
- Bonos de la Tesorería
- Dación en pago
- Certificados de la Tesorería
- Certificados de promoción fiscal (Ceprofis)
- Certificados de devolución de impuestos (Cedis)

### **Acreditamiento de estímulos fiscales**

Conforme al art 25 del *Código Fiscal de la Federación*, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que estén obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, incluso el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho a más tardar en un plazo de cinco años, contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que surgió el derecho a obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquel en que nazca el derecho a obtener el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párrafo del art 25 del *CFE*, se entenderá que se crea el derecho para obtener el estímulo a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.

En materia fiscal se distinguen diversas clases de pago, a saber:

- Liso y llano
- Bajo protesta
- A plazo, diferido o en parcialidades
- Espontáneo
- Provisional

- Definitivo
- En garantía
- En anticipos
- Extemporáneo
- Virtual
- Por consignación
- Por terceros
- De lo indebido
- Electrónico, con tarjeta o digitalizado
- Pago anticipado (art 57, inc h), *CFDF*)

### **Pago liso y llano**

Este pago lo lleva a cabo el contribuyente sin objeción de ninguna naturaleza. En este punto se han presentado diversas controversias en los casos siguientes:

- a) Cuando el contribuyente realiza el pago liso y llano de un crédito fiscal.
- b) Cuando en una resolución, el gobernado estampa su firma debajo de la leyenda que indica “acepto la determinación y la liquidación de diferencias”.

### **Pago liso y llano de un crédito fiscal**

El hecho de que un particular pague en forma lisa y llana un crédito fiscal no entraña un consentimiento con el crédito, ni con la resolución que le dio el origen, pues pretender lo contrario sería tanto como hacer nugatorios los medios de defensa que tiene el gobernado o súbdito de un Estado para impugnar los actos de las autoridades, en los términos de las leyes respectivas.

### **Pago bajo protesta**

**Raúl Rodríguez Lobato** explica con bastante claridad que este pago:

es el que realiza el particular sin estar de acuerdo con el crédito fiscal que se le exige, y que se propone impugnar a través de los medios de defensa legalmente establecidos, por considerar que no debe total o parcialmente dicho crédito.

En México, el *Código Fiscal de la Federación* de 1966 preveía este tipo de pago en su artículo 25, que decía: “Podrá hacerse el pago de créditos fiscales *bajo protesta* cuando la persona que los haga se proponga intentar recursos o medios de defensa. El pago así efectuado extingue el crédito fiscal y no implica consentimiento con la disposición o resolución a la que se dé cumplimiento”.<sup>8</sup>

El actual *Código Fiscal de la Federación* no prevé este tipo de pago.

---

<sup>8</sup> **Raúl Rodríguez Lobato** (2004), *Derecho fiscal*, México, Oxford University Press, p 168.

### **Pago espontáneo**

La figura jurídica del pago espontáneo se encuentra prevista en el art 73 del *Código Fiscal de la Federación*, el cual establece que no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos señalados por las disposiciones fiscales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito. Se considerará que el incumplimiento no es espontáneo en el caso de que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieran notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.
- III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente, formulado por contador público ante el SAT, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

### **Pago provisional**

El pago con el adjetivo *provisional* significa que se realiza con efecto interino, que temporalmente suple la falta de otros pagos posteriores, o bien, que se hace a cuenta del impuesto usado total o definitivo; este último por regla general corresponde a la terminación de un ejercicio del causante, o bien, al impuesto anual aplicable al contribuyente. Por lo anterior, los pagos provisionales se deducen del impuesto causado total o definitivo.

### **Pago definitivo**

Coincidimos con **Gregorio Sánchez León** respecto a que “el pago definitivo por autodeterminación no sujeta a verificación casi no existe, principalmente en nuestra legislación fiscal federal”. En efecto, opinamos que existen más bien dos modalidades en el pago definitivo: una, cuando la autodeterminación puede estar sujeta a verificación, que es el caso más frecuente; y la otra, cuando no lo está.

### **Pago en garantía**

Dicho pago es aquel mediante el cual el contribuyente asegura el cumplimiento de una obligación tributaria. Como ejemplo se puede precisar que la *Ley Aduanera* exige que se garantice el pago de los impuestos de importación que se acusarán, en caso de que no se regrese a su país de origen la mercancía extranjera que fue introducida a México de forma temporal.

**Pago en anticipos**

El pago en anticipos es aquel que se entera a cuenta de lo que ya corresponde al fisco.

**Pago anticipado**

Es pagar por adelantado las contribuciones, según el art 57, inc h) del *CFDF*.

**Pago extemporáneo**

Esta hipótesis tiene lugar cuando el contribuyente paga al fisco las cantidades que legalmente le adeuda, pero fuera de los plazos o términos establecidos en las disposiciones legales aplicables. Dentro de este contexto, y aun cuando estamos en presencia de un pago definitivo, es de hacerse notar que para que se tenga extinguida la obligación debe cubrirse además de la cantidad adeudada los recargos y las sanciones que procedan por la extemporaneidad en el pago.

**Pago virtual**

Es el que se realiza ante el fisco, pero realmente no hay ingreso de flujo en efectivo a las arcas públicas.

**Pago por consignación**

**Sergio Francisco de la Garza** explica:

Es sumamente raro el pago por consignación en materia tributaria. El *CCDF* —aplicable a falta de disposiciones expresas en las leyes tributarias— establece que si el acreedor rehusase sin causa justa recibir la prestación debida, o dar el documento justificativo de pago, podrá el deudor liberarse de la obligación haciendo consignación de la cosa (artículo 2098). Tal hipótesis es aplicable en materia tributaria, aunque ello sea poco probable.

En cambio, otras hipótesis del pago en consignación en materia civil resultan inimaginables en derecho tributario, por ejemplo: la de que el acreedor sea persona incierta o incapaz de recibirlo (artículo 2099).

Siguiendo a **Giuliani Fonrouge**, podemos decir que los tributos de pago espontáneo, en los cuales el deudor puede hacer entrega de la prestación fiscal con recaudadores no oficiales (tales como los bancos para algunos tributos), difícilmente presentan problemas en la práctica; sin embargo, podría la administración fiscal negar constancias o comprobantes de pago efectuado o rehusar la autorización para la realización de determinados actos (por ejemplo: la inscripción de un registro público), y en ese caso no quedaría más remedio que una acción judicial que, en su esencia, importaría una consignación: perseguir que se declare extinguida la obligación, con todas sus consecuencias jurídicas. En cambio, cuando el pago no puede tener lugar sin que la administración otorgue el documento (voltea) que permita el ingreso de los fondos, puede resultar necesario un juicio de consignación. Ello podría ocurrir en varios casos: en el impuesto sucesorio, si el acreedor fiscal fuere remiso en practicar la



liquidación, o exigiera trámites innecesarios y el deudor no deseara incurrir en recargos; en el impuesto predial, si por motivos falsos (por ejemplo, realización de mejoras urbanas y otras causas) se negare la entrega de los comprobantes de pago; en los impuestos aduaneros, si la aduana rehusara la aceptación del pago y la consiguiente entrega de las mercancías [...].<sup>9</sup>

### Pago de contribuciones a consignación en la Ciudad de México

En el *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX), se estableció el pago por consignación en su art 17, que a la letra dice:

*Ante la negativa de la autoridad fiscal de recibir el pago de una contribución, el contribuyente puede consignarlo al Tribunal de lo Contencioso Administrativo mediante cheque certificado o de caja, acompañado de la declaración o formato de pago relativos al periodo y concepto que corresponda en términos de lo dispuesto por el artículo 15 del citado código.*

*Una vez recibida la documentación a que hace referencia el párrafo anterior, el Tribunal de lo Contencioso, en el plazo de dos días hábiles, deberá remitirla a la Tesorería, a efecto de que ésta proceda a la aplicación del pago, por el periodo en que el contribuyente haya consignado, sin perjuicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.*

### Pago por terceros

La consecuencia normal del pago por terceros es desinteresarse al Estado respecto al deudor.

### Determinación del pago

El pago puede llevarse a cabo por tres medios:

- El sujeto pasivo.
- Terceros.
- La autoridad fiscal.

### Retención de contribuciones

En el caso de contribuciones que se deban pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no haga pago de la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber retenido.

<sup>9</sup> **Sergio Francisco de la Garza** (1983), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 581.

### ***Retención por pagos en especie***

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, sólo harán la entrega del bien de que se trate si quien debe recibirlo provee de los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

### ***Aplicación del pago***

Los pagos que se hagan se aplicarán a los créditos más antiguos siempre que se trate de la misma contribución, y antes del adeudo principal, a los accesorios en el siguiente orden (art 20, *CFE*):

- I. Gastos de ejecución.
- II. Recargos.
- III. Multas.
- IV. La indemnización a que se refiere el párr VII del art 21 del *CFE*.

Cuando el contribuyente interponga algún medio de defensa legal con el que impugne alguno de los conceptos señalados en el párrafo anterior, el orden señalado en él no será aplicable respecto al concepto impugnado y garantizado.

Para determinar las contribuciones se consideran incluso las fracciones del peso; no obstante, para efectuar su pago, el monto se ajustará con el fin de que las referentes a cantidades que incluyan de uno hasta cincuenta centavos se ajusten a la unidad inmediata anterior, y las que contengan cantidades de cincuenta y uno a noventa y nueve centavos se ajusten a la unidad inmediata superior.

### ***Contribuciones que se pagan mediante declaración***

Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se paguen mediante declaración, la SHCP podrá ordenar —por medio de disposiciones de carácter general y con el objeto de facilitar el cumplimiento de la obligación, así como para allegarse de la información necesaria de la estadística de ingresos— se proporcione en declaración distinta de aquella con la cual se efectúe el pago.

### **Personales**

El primer elemento de la relación tributaria es el sujeto de ésta. Ahora bien, existen dos clases de sujetos: uno activo y otro pasivo.

En el derecho fiscal mexicano los sujetos activos son la Federación, los estados, la Ciudad de México y los municipios.

¿Por qué son sujetos activos de la relación tributaria estas entidades? La respuesta es —como dice **Ernesto Flores Zavala**— porque tienen el derecho a exigir el pago de los tributos, con sus limitaciones constitucionales respectivas, por ejem-

plo: los municipios no pueden fijar por sí mismos los impuestos municipales, sino que las legislaturas de los estados los determinan.

¿Qué es el sujeto pasivo? El sujeto pasivo es la persona obligada legalmente a pagar el impuesto.

El CFF establece que las personas físicas y morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de dicho código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales en los que México sea parte. Sólo mediante la ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.

La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen de forma expresa.

Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.

Las personas que, de conformidad con las leyes fiscales, no estén obligadas a pagar contribuciones tendrán únicamente las otras obligaciones que establezcan de manera expresa las propias leyes.

**Sujeto activo.** El Estado, como titular de la potestad tributaria, se transforma (ya en el papel de fisco) en sujeto activo de la relación jurídico-tributaria principal.

No hay que confundir al Estado en su papel de poseedor de la potestad tributaria, con el Estado como sujeto activo de la relación jurídico-tributaria. En primer término, el Estado por medio del Poder Legislativo ejerce la facultad de imponer tributos a los particulares.

En segundo término, el Estado, mediante su poder ejecutivo, comúnmente denominado *fisco*, realiza la labor de recaudación y de administración de los recursos que se obtengan derivados de la relación jurídico-tributaria. En este último carácter puede considerarse que el Estado es el sujeto activo, pues tiene la facultad de pedir a los contribuyentes el pago de las contribuciones que, al haber realizado el hecho generador, forman parte de la relación jurídico-tributaria.

En el sistema federal se consideran sustentadores de la facultad potestativa la Federación, la Ciudad de México y los estados, ya que los municipios sólo poseen competencia tributaria.

**Sujeto pasivo.** El sujeto pasivo es el particular, el deudor, el obligado de la relación jurídico-tributaria, comúnmente conocido como *contribuyente*.

El contribuyente es aquella persona física o moral obligada a pagar un impuesto por llevar a cabo operaciones gravadas por las leyes o, dicho de otra manera, por realizar el hecho generador del crédito fiscal.

### **Clasificación de los sujetos pasivos**

A. Sujetos pasivos por deuda propia, con responsabilidad directa:

1. El contribuyente, deudor directo del tributo.
2. El causahabiente del contribuyente:

- a) *Mortis causa*
- b) *Inter vivos*

- B. Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto, con responsabilidad directa.
- C. Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria:

1. Los contratantes y las partes en un juicio.
2. Los socios y participantes en determinadas sociedades y asociaciones comerciales.
3. Los coherederos.

- D. Sujetos pasivos por deuda ajena, con responsabilidad sustituta:

1. Las personas obligadas a pagar el tributo con acción, para repetir en contra del deudor directo.
2. En general, los sustitutos legales del contribuyente directo.

- E. Sujetos por deuda ajena, con responsabilidad solidaria:

1. Los funcionarios, jueces, abogados, notarios, etcétera.
2. En general, los corresponsables solidarios.

- F. Sujetos pasivos por deuda ajena, con responsabilidad objetiva:

1. Los adquirentes de inmuebles, por los adeudos fiscales.
2. Los anteriores propietarios de muebles con privilegio fiscal.
3. Los sucesores en la administración de empresas.

1. *Sujetos pasivos por deuda propia, con responsabilidad directa.* El principal y más importante sujeto pasivo de la obligación tributaria es indudablemente el deudor directo del tributo, en quien recae la obligación de cubrir el crédito fiscal, pues aunque otras personas estén obligadas al pago del impuesto, por el derecho de repetición el gravamen siempre debe quedar a cargo de dicho deudor directo.

2. *Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto, con responsabilidad directa.* Se trata de una hipótesis intermedia cuyos rasgos característicos se observan en las obligaciones tributarias que pasan de manera directa en una persona que la ley considera deudora del impuesto, no obstante que la deuda no tiene carácter estrictamente personal, lo cual se justifica por la disponibilidad de cierto grupo económico de bienes que pertenecen a varias personas físicas.

3. *Sujetos pasivos en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.* Esta categoría se diferencia de la anterior por algunos rasgos esenciales. Ante todo, aquí existe una deuda que afecta no a un grupo unitario económico, sino a un crédito fiscal que —aun cuando originalmente sea único— puede dividirse entre varios sujetos pasivos en las partes que les correspondan, no necesariamente iguales, porque grava una pluralidad de deudores distintos. En otras palabras, el Estado es titular de un crédito único contra varios deudores. Según el régimen del derecho privado, cada deudor debería responder *pro quota*, pues por la indeterminación de partes alícuotas normalmente la ley presumiría que son iguales.

Pero en el campo del derecho impositivo la ley otorga al fisco el derecho a dirigirse a un solo deudor para obtener el pago de la deuda íntegra. El deudor requerido responde de una deuda propia y —más allá de ésta— también de una deuda ajena, en virtud de una responsabilidad parcialmente directa (deuda propia) y parcialmente solidaria (deuda ajena), sin perjuicio de su derecho a ejercer la acción de devolución en contra de los demás codeudores.

Un fenómeno idéntico se manifiesta cuando, ante una situación análoga de relaciones entre particulares, la solidaridad se impone por la ley civil. Hay una diferencia esencial entre este caso y el de la responsabilidad directa del jefe de familia por su adeudo de carácter mixto, pues el adeudo existe no en virtud de un vínculo de solidaridad que lo obliga a pagar totalmente, sino por una obligación *propia* derivada de la disponibilidad de las rentas del grupo familiar; él mismo recupera la parte correspondiente a cada uno de los demás miembros del grupo, ya que puede disponer libremente de la totalidad de las rentas. Por el contrario, si existe solidaridad pasiva entre codeudores, el ejercicio del derecho para recobrar lo pagado por otras no se desarrollará en un marco interno de relaciones patrimoniales aglutinadas, sino exteriormente entre dos estructuras patrimoniales distintas.

En el primer caso, el del jefe de familia, no se afecta su patrimonio personal al exigírsele el pago de un impuesto sobre el conjunto de las rentas integradas; en el otro, por el contrario, el patrimonio con el cual se ha de pagar la deuda íntegra sufre una disminución efectiva no justificable jurídicamente, que debe compensar por medio de la restitución correspondiente a cargo de los otros deudores.

4. *Sujetos pasivos por deuda ajena, con responsabilidad sustituta.* Aquí se estudian otras categorías de sujetos pasivos respecto a los cuales no existe en absoluto responsabilidad por deuda propia. La primera se refiere a quienes la ley considera tales debido a una sustitución completa de los deudores directos (por sus relaciones con la administración financiera), hasta el punto de que, en caso de incumplimiento, el fisco reclama directamente el pago al responsable sustituto del verdadero deudor sin afectar a éste si se logra el pago. Sin embargo, sólo cuando sea insolvente el deudor directo primitivo, el fisco podrá dirigirse contra el deudor sustituto, que siempre queda en último análisis como el deudor real del tributo en un sentido práctico, porque solamente respecto a él se encuentra una causa espe-

cífica (capacidad contributiva) que justifique el cobro, que falta en relación con el deudor original sustituido por hipótesis insolvente.

5. *Sujetos pasivos por deuda ajena, con responsabilidad solidaria.* También los sujetos pasivos que pertenecen a esta categoría responden de una deuda tributaria ajena, consecuencia de un vínculo común que los hace responsables solidariamente con el deudor efectivo del tributo. Se trata de una solidaridad derivada de la ley. Una vez más estamos frente a una situación jurídica característica del derecho tributario.

Existe una distinción clara entre este caso y el anterior, y también con la responsabilidad solidaria entre las partes contratantes y los coherederos, pues éstos no pagan íntegramente una deuda ajena, sino que siempre cubren de manera parcial una deuda propia. Por el contrario, los sujetos pasivos que ahora se consideran, nunca son deudores directos, ni siquiera por una parte del gravamen.

Para establecer este amplio y rígido sistema de solidaridad legal, el legislador se inspiró en fines prácticos de garantía del fisco y en motivos particularmente disciplinarios y represivos, de manera que en muchos casos se trataría de una responsabilidad verdadera de carácter represivo.

6. *Sujetos pasivos por deuda ajena, con responsabilidad objetiva.* Ésta es la última categoría de sujetos pasivos: los que deben pagar una deuda ajena a causa de un vínculo de carácter objetivo. Tal categoría también presenta una situación jurídica característica del derecho tributario, en el cual con frecuencia se presentan situaciones en que la propiedad, o aun la simple posesión de un inmueble, hacen que el propietario o el poseedor sean responsables frente al fisco del pago del tributo que haya recaído en el pasado sobre el valor o la renta del predio, no obstante que debió cubrir personalmente quien fue propietario o poseedor en la época en que se causó el impuesto.

Al art 26 del *CFE*, que contempla la responsabilidad solidaria, se hace alusión en la unidad 4, punto 4.2.2.

## Fecha de pago

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de disposición expresa, el pago se hará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que se indica a continuación:

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

En el caso de contribuciones que se deben pagar mediante retención, aun cuando quien deba efectuarla no retenga o no pague la contraprestación relativa, el retenedor estará obligado a enterar una cantidad equivalente a la que debió haber tenido.

Cuando los retenedores deban hacer un pago en bienes, solamente harán la entrega del bien de que se trate, si quien debe recibirlo provee los fondos necesarios para efectuar la retención en moneda nacional.

### **Lugar de pago**

El contribuyente debe realizar el pago en las oficinas recaudadoras autorizadas por la ley, sin pasar por alto que el fisco, con el propósito de dar facilidades a los particulares, ha permitido que por medio de las instituciones de crédito o empresas comerciales se cubran algunos tributos.

### **Forma de comprobar el pago**

Quien haga un pago de créditos fiscales, en términos de lo ordenado por el art 6o del CFF, deberá obtener de la oficina recaudadora la forma oficial, el recibo oficial o la forma valorada, expedidos y controlados exclusivamente por la SHCP, o la documentación que en las disposiciones respectivas se establezca, en la cual conste la impresión original de la máquina registradora.

En cuanto a los pagos efectuados en las oficinas de las instituciones de crédito, deberá obtenerse la impresión de la máquina registradora, el sello, la constancia o el acuse de recibo electrónico con sello digital.

Cuando las disposiciones fiscales establezcan opciones a los contribuyentes para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales o para determinar las contribuciones a su cargo, la elegida por el contribuyente no podrá variarla respecto al mismo ejercicio.

### **Indexación tributaria**

#### ***Es la actualización de créditos fiscales, devoluciones, valores y operativos***

La actualización monetaria (conocida con el nombre de *indexación*, quizá gramaticalmente incorrecto, pero que adoptamos por su uso generalizado) es la operación jurídico aritmética de calcular, en un momento dado, el número de unidades monetarias que corresponden a una obligación dineraria anterior, en forma tal de restablecer la equivalencia económica del objeto de la prestación, equivalencia, ésta, destruida por la inflación.

En materia tributaria, la indexación significa que las sumas derivadas de tributos, sanciones no penales (intereses) y penalidades (multas) que sean legítimamente adeudados y que no se paguen en término deben sufrir un incremento por devaluación monetaria. El incremento “se integra” con la suma originalmente debida. El mismo procedimiento se emplea en casos de repetición tributaria.

Dado que la principal suma objeto de indexación es la que surge de la obligación tributaria sustancial (la prestación “tributo”), la incluimos en el tema dentro del derecho tributario material.



Uno de los efectos de la inflación es que perjudica a los acreedores de sumas de dinero, quienes ven disminuida su acreencia ante el simple paso del tiempo. Esto sucede porque si bien la deuda es cancelada a su vencimiento con una cantidad cuya cifra nominal coincide con la adeudada, tal cancelación no refleja una actividad económica si durante el lapso en que se mantuvo la deuda la inflación deterioró el valor de su monto. Sucede entonces que entre las dos fechas: la de nacimiento de la deuda y la de su pago, el patrón de medida (la moneda) es formalmente idéntico (en cuanto está formado por la misma cantidad de unidades), pero intrínsecamente distinto (por cuanto varió lo representado por el valor estructural).

Una de las formas de atenuar los efectos negativos de la inflación en ciertos rubros (por ejemplo, en el campo del ahorro o del crédito dinerario) es la llamada *indexación*, que consiste en la revaluación del dinero mediante pautas indirectas acerca de las oscilaciones de su poder adquisitivo logradas mediante ciertos índices oficiales (por ejemplo, el de variación de precios mayoristas).

El art 17-A del *CFE* dispone que el monto de las contribuciones, aprovechamientos o de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Para obtener dicho factor deberá dividirse el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior, al más reciente periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones del mes.

### **2.7.3 Pago a plazo, diferido o en parcialidades**

El art 66 del *Código Fiscal de la Federación* determina que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda los doce meses para el pago diferido, y de treinta y seis meses para el pago en parcialidades, siempre y cuando los contribuyentes:

I. Presenten el formato que se establezca para tales efectos, por el SAT.

La modalidad del pago a plazos elegida por el contribuyente en el formato de la solicitud de autorización de pago a plazos, podrá modificarse para el crédito de que se trate por una sola ocasión, siempre y cuando el plazo en su conjunto no exceda del plazo máximo establecido en el art 66 del *CFE*.

II. Paguen el 20% del monto total del crédito fiscal al momento de la solicitud de autorización del pago a plazos. El monto total del adeudo se integrará por la suma de los siguientes conceptos:

a) El monto de las contribuciones omitidas, actualizado desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se solicite la autorización.



- b) Las multas que correspondan, actualizadas desde el mes en que se debieron pagar y hasta aquel en que se solicite la autorización.
- c) Los accesorios distintos de las multas que tenga a su cargo el contribuyente, a la fecha en que solicite la autorización.

La actualización que corresponda al periodo mencionado se efectuará conforme a lo previsto por el art 17-A del *CFE*.

### Pago a plazos en revisión fiscal

Las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes que corrijan su situación fiscal durante cualquier etapa dentro del ejercicio de facultades de comprobación y hasta antes de que se emita la resolución que determine el crédito fiscal, podrán autorizar el pago a plazos de las contribuciones omitidas y de sus accesorios, ya sea en forma diferida o en parcialidades, en condiciones distintas a las previstas en el primer párr del art 66 del *CFE*, cuando el 40% del monto del adeudo por corregir, informado por la autoridad durante el ejercicio de las facultades de comprobación, represente más de la utilidad fiscal del último ejercicio fiscal en que haya tenido utilidad fiscal, para lo cual se deberá seguir este procedimiento:

- I. El contribuyente presentará la solicitud, así como un proyecto de pagos estableciendo fechas y montos concretos.
- II. La autoridad, una vez recibida la solicitud y el proyecto de pagos procederá a efectuar la valoración y emitirá una resolución de aceptación o negación de la propuesta de pagos, según corresponda, dentro del plazo de quince días contados a partir del día siguiente a aquel en que se recibió la solicitud.
- III. Una vez que surta efectos la notificación de la resolución, en caso de que se haya autorizado la propuesta, el contribuyente tendrá la obligación de efectuar los pagos en los montos y las fechas en que se le haya autorizado. En caso de incumplimiento con alguno de dichos pagos, la autoridad procederá a requerir el pago del remanente mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

En el caso de que en la resolución a que se refiere el párrafo anterior se haya negado la autorización del proyecto de pago presentado por el contribuyente, la autoridad fiscal procederá a concluir el ejercicio de facultades de comprobación y emitirá la resolución determinativa del crédito fiscal que corresponda.

Las autoridades fiscales podrán **revocar su autorización** cuando:

- a) No se otorgue, desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, en los casos que no se hubiere dispensado, sin que el contribuyente dé una nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.
- b) El contribuyente se encuentre sometido a un procedimiento de concurso mercantil o sea declarado en quiebra.

- c) Tratándose del pago en parcialidades, si el contribuyente no cumple en tiempo y monto con tres parcialidades o, en su caso, con la última.
- d) Tratándose del pago diferido, si se vence el plazo para realizar el pago y éste no se efectúa.

En los supuestos señalados en los incisos anteriores las autoridades fiscales requerirán y harán exigible el saldo mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

El saldo no cubierto en el pago a plazos se actualizará y causará recargos, de conformidad con lo establecido en los arts 17-A y 21 del *CFE*, desde la fecha en que se haya efectuado el último pago conforme a la autorización respectiva.

### **Casos de excepción**

No procederá la autorización antes mencionada tratándose de contribuciones retenidas, trasladadas o recaudadas, así como de aquellas que debieron pagarse en el año de calendario en curso, o de las que debieron pagarse en los seis meses anteriores al mes en el que se solicite la autorización, excepto en los casos de aportaciones de seguridad social, así como en las contribuciones y aprovechamientos que se causen con motivo de la importación y exportación de bienes o servicios.

### **Uso indebido del pago a plazos**

La autoridad fiscal podrá determinar y cobrar el saldo de las diferencias que resulten por la presentación de declaraciones en las cuales, sin tener derecho al pago en parcialidades, los contribuyentes hagan uso en forma indebida de dicha facilidad.

### **Omisión del pago de los montos autorizados en el pago en parcialidades**

Cuando no se paguen oportunamente los montos de los pagos en parcialidades autorizados, el contribuyente estará obligado a pagar recargos por los pagos extemporáneos sobre el monto total de las parcialidades no cubiertas actualizadas, de conformidad con los arts 17-A y 21 del *CFE*, por el número de meses o fracción de mes desde la fecha en que se debió realizar el pago y hasta que éste se efectúe.

En la práctica se ha cuestionado si la anterior es una facultad discrecional; sin embargo, el Poder Judicial de la Federación ha resuelto en el sentido de que sí es una atribución de carácter discrecional. De manera literal ha dicho lo siguiente:

**Pago en parcialidades, autorización para el, es una facultad discrecional de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.** La facultad establecida en el artículo 66 del *Código Fiscal de la Federación* en vigor, relativo a que las autoridades fiscales, a petición de los contribuyentes, podrán autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, tiene el carácter de discrecional en tanto que puede o no ejercitarlo, pero deberá fundar y motivar detenida-

mente su determinación. Por consiguiente, es inexacto, como lo sostiene el quejoso, que por no resolver favorablemente la solicitud presentada, la autoridad hubiese violado ese concepto legal, máxime si no se demuestra que las condiciones económicas de dicho quejoso eran idénticas o similares a las de otro contribuyente a quien se le hubiere concedido la autorización a que se alude y cuyo caso invocó al presentar su solicitud.<sup>10</sup>

### Actualización incluida en la tasa de recargos

Durante el periodo en que el contribuyente se encuentre pagando en los términos de las fraccs I y II, del art 66-A del *CFE*, las cantidades determinadas no serán objeto de actualización debido a que la tasa de recargos por prórroga la incluye, salvo que el contribuyente se ubique en alguna causal de revocación o cuando deje de pagar en tiempo y monto alguna de las parcialidades, supuestos en los cuales se causará ésta de conformidad con lo previsto por el art 17-A de dicho código, desde la fecha en que debió efectuar el último pago y hasta que lo realice.

#### 2.7.4 Pago de lo indebido o en exceso

Coincidimos con **Adolfo Arrijo Vizcaíno**, cuando manifiesta lo siguiente:

Esta situación se presenta cuando el contribuyente le paga al fisco lo que no le adeuda o una cantidad mayor de la adeudada. En esta hipótesis no puede hablarse de una extinción de contribuciones propiamente dicha, porque el sujeto pasivo lo que está haciendo en realidad es dar cumplimiento a obligaciones que legalmente no han existido a su cargo, o bien, en exceso de las que debió haber cumplido; por consiguiente, no puede válidamente hablarse de la extinción de tributos que en realidad no se adeudan. Tan es así que el artículo 22 del *Código Fiscal* en vigor contempla para esta hipótesis la figura de la *devolución del pago de lo indebido*, en cuyos términos el contribuyente que pague más de lo que adeude o que pague lo que no deba puede solicitar de la autoridad hacendaria competente la devolución de las cantidades que correspondan, incluyendo intereses, previa comprobación de que efectivamente se trató de un pago improcedente.<sup>11</sup>

No debe dejarse en el tintero lo relativo al *solve et repete* y al *concordato*, de ahí que se hará una breve mención a dichas figuras jurídicas.

#### *Solve et repete*

Si bien el *solve et repete* no está previsto en el *CFE*, por su relevancia es conveniente mencionar los fundamentos de este principio; así, **Manuel de Juano** afirma que:

<sup>10</sup> Tesis aislada 247 960, 7a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, vols 205-216, sexta parte, p 341.

<sup>11</sup> **Adolfo Arrijo Vizcaíno** (1994), *Derecho fiscal*, México, Editorial Themis, p 465.

La regla del *solve et repete* (paga y luego repite) significa que la discusión del impuesto requiere el previo pago. “El pago del impuesto debe ser previo a toda acción judicial”, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Según **Bielsa**, el principio se funda en la “ejecutoriedad” del acto administrativo, ya que la exigibilidad del impuesto no deriva de la presunción de legitimidad del acto, porque entonces bastaría admitir esa legitimidad y discutir el fondo de la cuestión, *v. gr.* la constitucionalidad de la ley, lo que no puede hacerse, sino después de pagar o en oportunidad de la repetición de pago.

El principio del *solve et repete* descansa, a nuestro juicio, sobre una doble base: *a)* la jurídica, y *b)* la financiera. La base jurídica está dada precisamente en esa presunción de legitimidad que entraña la invocación de una obligación tributaria, por cuanto, como es sabido, no puede haber impuesto sin ley que lo establezca, y ya hemos visto que por “ley” debemos entender no sólo el concepto legal *stricto sensu*, sino las normas que integren la obligación fiscal.

La base financiera fácilmente se refiere a la necesidad estatal de prestar los servicios públicos. Los mismos deben funcionar oportunamente, sin interrupciones ni demoras, lo que conduce a las exigencias de una recaudación inmediata de los recursos.

Existe, pues, un fundamento que llamaríamos político-financiero, concretado como principio dominante en estas palabras: la necesidad de disponer de recursos, que excluye en tales circunstancias la posibilidad de que el contribuyente pudiera diferir por solo arbitrio el ingreso del recurso deteniendo la percepción de la renta pública, hasta que una decisión jurisdiccional pusiera fin a la controversia. El “cobro de las rentas fiscales”, ha dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación, “no puede ser dificultado con excepciones judiciales, a no ser que estén ellas especialmente acordadas por la ley”.

La doctrina moderna, **V. Laufenburge, Giuliani Fonrouge**, etc, están en contra de ese principio, el que, por otra parte, ha sido excluido por la ley de organización y funcionamiento de nuestros tribunales fiscales en los recursos de apelación por determinación de impuestos y multas (artículo 132), pero no en las demandas por repetición de impuestos (artículo 76, *infine*) (*véase* Ley No. 11.683 T.O. en 1968).

## Concordato tributario

En Italia, **Mario Pugliese** hace mención al concordato tributario e indica lo siguiente:

La determinación provisional de la obligación tributaria del sujeto pasivo hecha por la administración financiera puede impugnarse por el contribuyente por dos motivos distintos:

1o. por afirmar que no existe obligación tributaria a su cargo, 2o. por afirmar que la medida de ésta es inferior a la determinada en vía provisional por la administración. En la primera hipótesis, la inexistencia de la obligación fiscal puede justificarse de dos maneras: *a)* por motivos jurídicos, cuando el contribuyente afirma que un bien, ingreso o actividad no son imponibles; *b)* por motivos de hecho, cuando sostiene que no existe el bien, ingreso o actividad determinantes del impuesto.

En todos estos casos nace la “controversia tributaria”, a menos que se opte por tratar de prevenirla haciéndose uso de un medio que ofrece el legislador para evitarla, o para transigirla cuando ya haya surgido: el concordato tributario.

El concordato tributario puede promoverse en vía administrativa antes o después de que el acuerdo de calificación se notifique; en el segundo caso, durante un perio-

do de treinta días entre la notificación y la fecha en que la calificación sea definitiva; y puede aún intentarse cuando la controversia haya surgido. Como ya se ve, se trata de una institución general de derecho tributario de gran importancia práctica y jurídica.

El concordato asume técnicamente la forma de una declaración escrita, en la que se hace constar el acuerdo efectuado entre el contribuyente y la administración sobre la determinación de la cantidad imponible, sobre el impuesto aplicable y sobre la fecha en que éste causó declaración, firmada por el funcionario administrativo y por el contribuyente; sin este requisito formal está viciado y es nulo.

Cuando el contribuyente no sepa o no pueda escribir, hay que hacerlo constar en un acta que deberá firmarse por dos testigos. Puede concluirse y firmarse por un gestor o mandatario.

Normalmente el concordato recae sobre impuestos directos y rige por cuatro años —algunas veces sólo por dos años—, después de los cuales el contribuyente puede pedir su revisión, pero en este caso el fisco tiene la facultad de requerir un aumento si se pide una reducción del impuesto.

### Devolución de oficio o a petición del interesado

La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado.

- a) Devolución de contribuciones en su aspecto general (art 22, *CFE*).
- b) Obligación de las autoridades fiscales de pagar intereses cuando la devolución se efectúe fuera del plazo establecido en el art 22 del *CFE* (art 22-A, *CFE*).
- c) Devolución mediante depósito en la cuenta del contribuyente (art 22-B, *CFE*).
- d) Los contribuyentes que tengan cantidades a su favor, cuyo monto sea igual o superior a \$12 860.00, deberán presentar su solicitud de devolución en formato electrónico con firma electrónica avanzada (art 22-C, *CFE*).
- e) Facultades de comprobación (art 22-D, *CFE*).

### Devolución de pago de lo indebido

Las autoridades fiscales devolverán las cantidades pagadas indebidamente y las que procedan conforme a las leyes fiscales. En el caso de contribuciones que se hubieran retenido, la devolución se efectuará a los contribuyentes a quienes se les hubiera retenido la contribución de que se trate. Tratándose de los impuestos indirectos, la devolución por pago de lo indebido se efectuará a las personas que hubieran pagado el impuesto trasladado a quien lo causó, siempre que no lo hayan acreditado; por lo tanto, quien trasladó el impuesto, ya sea en forma expresa y por separado o incluido en el precio, no tendrá derecho a solicitar su devolución. Tratándose de los impuestos indirectos pagados en la importación, procederá la devolución al contribuyente siempre y cuando la cantidad pagada no se hubiere acreditado.

Lo dispuesto anteriormente se aplicará sin perjuicio del acreditamiento de los impuestos indirectos a que tengan derecho los contribuyentes, de conformidad con lo dispuesto en las leyes que los establezcan.

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejer-

cicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución, independientemente de la presentación de la declaración.

### **Saldos a favor**

Cuando la contribución se calcule por ejercicios, únicamente se podrá solicitar la devolución del saldo a favor cuando se haya presentado la declaración del ejercicio, salvo que se trate del cumplimiento de una resolución o sentencia firmes, de autoridad competente, en cuyo caso podrá solicitarse la devolución, independientemente de la presentación de la declaración.

### **Derecho a la devolución**

Si el pago de lo indebido se hubiera efectuado en cumplimiento de acto de autoridad, el derecho a la devolución en los términos del art 22 del *CFE* nace cuando dicho acto se anule. Lo antes señalado no es aplicable a la determinación de diferencias por errores aritméticos, las que darán lugar a la devolución siempre que no haya prescrito la obligación en los términos del penúltimo párrafo de dicho artículo.

### **Plazo para aclaración de errores en los datos de la solicitud de devolución**

Cuando en una solicitud de devolución existan errores en los datos, la autoridad requerirá al contribuyente para que mediante escrito y en un plazo de diez días los aclare, apercibiéndolo de que si no lo hace dentro de dicho plazo, se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente. En este supuesto no será necesario presentar una nueva solicitud cuando los datos erróneos sólo se hayan consignado en la solicitud o en los anexos. Dicho requerimiento suspenderá el plazo previsto para efectuar la devolución, durante el periodo que transcurra entre el día hábil siguiente en que surta efectos la notificación del requerimiento y la fecha en que éste sea atendido.

### **Plazo para solicitar la devolución**

Cuando se solicite la devolución, ésta deberá efectuarse dentro del plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en que se presentó la solicitud ante la autoridad fiscal competente con todos los datos, incluyendo, para el caso de depósito en cuenta, los datos de la institución integrante del sistema financiero y el número de cuenta para transferencias electrónicas del contribuyente en dicha institución, debidamente integrado de conformidad con las disposiciones del Banco de México, así como los demás informes y documentos que señale el reglamento del *CFE*.

Las autoridades fiscales, para verificar la procedencia de la devolución, podrán requerir al contribuyente, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la

presentación de la solicitud de devolución, los datos, informes o documentos adicionales que considere necesarios y que estén relacionados con la misma. Para tal efecto, las autoridades fiscales requerirán al promovente a fin de que en un plazo máximo de veinte días cumpla con lo solicitado, apercibido de que si no lo hace dentro de dicho plazo se le tendrá por desistido de la solicitud de devolución correspondiente.

Las autoridades fiscales sólo podrán efectuar un nuevo requerimiento dentro de los diez días siguientes a la fecha en la que se haya cumplido el primero, cuando se refiera a datos, informes o documentos que hayan sido aportados por el contribuyente al atender dicho requerimiento. Para el cumplimiento del segundo requerimiento, el contribuyente contará con un plazo de diez días, contado a partir del día siguiente a aquel en que surta efectos la notificación de dicho requerimiento, y le será aplicable el apercibimiento señalado en el párrafo anterior. Cuando la autoridad requiera al contribuyente los datos, informes o documentos antes señalados, el periodo transcurrido entre la fecha en que se hubiera notificado el requerimiento de los mismos y la fecha en que éstos sean proporcionados en su totalidad por el contribuyente no se computará en la determinación de los plazos para la devolución ya mencionados.

### **Devolución de cantidades menores a las solicitadas**

Cuando en la solicitud de devolución únicamente existan errores aritméticos en la determinación de la cantidad solicitada, las autoridades fiscales devolverán las cantidades que correspondan, sin que sea necesario presentar una declaración complementaria. Las autoridades fiscales podrán devolver una cantidad menor a la solicitada por los contribuyentes, con motivo de la revisión efectuada a la documentación aportada. En este caso, la solicitud se considerará negada por la parte que no sea devuelta, salvo que se trate de errores aritméticos o de forma. En el caso de que las autoridades fiscales regresen la solicitud de devolución a los contribuyentes, se considerará que ésta fue negada en su totalidad. Para tales efectos, las autoridades fiscales deberán fundar y motivar las causas que sustentan la negativa parcial o total de la devolución respectiva.

No se considerará que las autoridades fiscales hayan comenzado a ejercer sus facultades de comprobación cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere el párr 6o del art 22 del *CFE*, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

### **Facultades para comprobar la procedencia de solicitudes de devolución**

Cuando con motivo de la solicitud de devolución la autoridad inicie sus facultades de comprobación, con el objeto de comprobar la procedencia de la misma, los plazos a que hace referencia el párr sexto del art 22 del *CFE* se suspenderán hasta que se emita la resolución en la que se resuelva la procedencia o no de la solicitud de devolución. El ejercicio de las facultades de comprobación deberá concluir en



un plazo máximo de noventa días, contados a partir de que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. En el caso en que la autoridad, para verificar la procedencia de la devolución, deba requerir información a terceros relacionados con el contribuyente, así como en el de los contribuyentes a que se refiere el ap B del art 46-A del *CFE*, el plazo para concluir el ejercicio de las facultades de comprobación será de 180 días, contados a partir de la fecha en la que se notifique a los contribuyentes el inicio de dichas facultades. Estos plazos se suspenderán en los mismos supuestos establecidos en el art 46-A del *CFE*.

La facultad de comprobación a que se refiere este precepto se ejercerá únicamente para verificar la procedencia del saldo a favor solicitado o el pago de lo indebido, sin que la autoridad pueda determinar un crédito fiscal exigible a cargo de los contribuyentes con base en el ejercicio de la facultad a que se refiere esta fracción.

En caso de que la autoridad solicite información a terceros relacionados con el contribuyente sujeto a revisión, deberá hacerlo del conocimiento de este último.

Si existen varias solicitudes del mismo contribuyente respecto de una misma contribución, la autoridad fiscal podrá emitir una sola resolución.

En caso de que las autoridades fiscales no concluyan el ejercicio de las facultades de comprobación a que se refiere el presente artículo, en los plazos establecidos en la fracc I, del art 22-D del *CFE*, quedarán sin efecto las actuaciones que se hayan practicado, debiendo pronunciarse sobre la solicitud de devolución con la documentación que cuente.

Al término del plazo para el ejercicio de las facultades de comprobación iniciadas a los contribuyentes, la autoridad deberá emitir la resolución que corresponda y deberá notificarlo al contribuyente dentro de un plazo no mayor a diez días hábiles siguientes. En caso de ser favorable la autoridad efectuará la devolución correspondiente dentro de los diez días siguientes a aquél en el que se notifique la resolución respectiva. En caso de que la devolución se efectúe fuera del plazo mencionado se pagarán los intereses, los cuales se calcularán conforme a lo dispuesto en el art 22-A del *CFE*.

### **El fisco federal pagará la devolución actualizada**

El fisco federal deberá pagar la devolución que proceda, actualizada conforme a lo previsto en el art 17-A del *CFE*, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor y hasta aquel en el que la devolución esté a disposición del contribuyente. Para el caso de depósito en cuenta, se entenderá que la devolución está a disposición del contribuyente a partir de la fecha en que la autoridad efectúe el depósito en la institución financiera señalada en la solicitud de devolución.



### **Cuándo se entenderá que está debidamente efectuada la devolución**

Cuando en el acto administrativo que autorice la devolución se determinen correctamente la actualización y los intereses que en su caso procedan, calculados a la fecha en la que se emita dicho acto sobre la cantidad que legalmente proceda. Se entenderá que dicha devolución está debidamente efectuada, siempre que entre la fecha de emisión de la autorización y la fecha en la que la devolución esté a disposición del contribuyente no haya transcurrido más de un mes.

En el supuesto de que durante el mes citado se dé a conocer un nuevo índice nacional de precios al consumidor, el contribuyente tendrá derecho a solicitar la devolución de la actualización correspondiente que se determinará aplicando, a la cantidad total cuya devolución se autorizó, el factor que se obtenga conforme a lo previsto en el art 17-A del *CFE*, restando la unidad a dicho factor. El factor se calculará considerando el periodo comprendido desde el mes en que se emitió la autorización y el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución.

### **Plazo para la entrega del monto de la devolución**

El monto de la devolución de la actualización a que se refiere el párrafo anterior deberá ponerse, en su caso, a disposición del contribuyente dentro de un plazo de cuarenta días siguientes a la fecha en la que se presente la solicitud de devolución correspondiente; cuando la entrega se efectúe fuera del plazo mencionado, las autoridades fiscales pagarán intereses que se calcularán conforme a lo dispuesto en el art 22-A del *CFE*. Dichos intereses se calcularán sobre el monto de la devolución actualizado por el periodo comprendido entre el mes en que se puso a disposición del contribuyente la devolución correspondiente y el mes en que se ponga a disposición del contribuyente la devolución de la actualización.

### **Recargos por devoluciones improcedentes**

Cuando las autoridades fiscales procedan a la devolución sin ejercer las facultades de comprobación a que se hace referencia en el párr IX del art 22 del *CFE*, la orden de devolución no implicará resolución favorable al contribuyente, quedando a salvo las facultades de comprobación de la autoridad. Si la devolución se hubiera efectuado y no procediera se causarían recargos, en los términos del art 21 del citado código, sobre las cantidades actualizadas, tanto por las devueltas indebidamente como por las de los posibles intereses pagados por las autoridades fiscales, a partir de la fecha de la devolución.

### **Prescripción de la devolución**

La obligación de devolver prescribe en los mismos términos y condiciones que el crédito fiscal. Para estos efectos, la solicitud de devolución que presente el particular se considera como gestión de cobro que interrumpe la prescripción, excepto cuando el particular se desista de la solicitud.

### La devolución podrá hacerse de oficio o a petición del interesado

El SAT, mediante disposiciones de carácter general, podrá establecer los casos en los que, no obstante que se ordene el ejercicio de las facultades de comprobación a que hace referencia el párr IX del art 22 del *CFF*, regirán los plazos establecidos por el párr VI del mismo artículo para efectuar la devolución.

### Formulación de los requerimientos de documento digital

Los requerimientos a que se refiere el último párrafo del art 22 del *CFF* se formularán por la autoridad fiscal en documento digital que se notificará al contribuyente mediante el buzón tributario, el cual deberá ser atendido por **éste** a través de dicho medio de comunicación.

### Devolución

Sobre la materia, en el *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX) se contempla lo siguiente:

En lo que respecta a la Ciudad de México, en las contribuciones pagadas cuyo cobro esté controvertido, la autoridad recaudadora podrá convenir con el contribuyente la reducción en el monto de la devolución, siempre y cuando se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que lo solicite el contribuyente, previo desistimiento de la acción intentada;
- II. Que el contribuyente acredite fehacientemente que interpuso los medios de defensa que el *CFDF* o las leyes establecen, y
- III. Que la reducción no sea superior al 40 %.

## 2.8 Formas de extinción de la contribución y de los créditos fiscales

Entre las formas de extinción de la obligación tributaria, **Carlos Giuliani Fonrouge** señala las siguientes:<sup>12</sup>

- El pago
- La compensación
- La condonación y remisión

<sup>12</sup> **Carlos M. Giuliani Fonrouge** (1977), *Derecho financiero*, vol I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, pp 525 y 526.

- La confusión
- La imposibilidad de cubrir
- La prescripción

Respecto a la confusión creada por la imposibilidad de cumplir y la novación, existen dos opiniones interesantes. Una la expresa **Carlos M. Giuliani Fonrouge**:

La confusión ocurre cuando se reúnen en una misma persona, por sucesión universal o por otra causa, la calidad de acreedor y deudor (CC, artículo 862). Se ha dicho que esta situación es inconcebible en las obligaciones fiscales, pero en verdad no son pocos los casos en que ella puede producirse. No solamente porque el Estado puede llegar a ser heredero del deudor, esto es, sucesor a título universal, sino también en razón de que puede ser sucesor a título particular de bienes cuya propiedad sea circunstancia determinante del tributo.

En el primer supuesto, que con ciertas reservas doctrinales puede extenderse a las herencias vacantes, no hay duda acerca de la reunión de las calidades de acreedor y deudor; en el segundo, el Estado puede adquirir bienes por legado, donación, expropiación o simplemente por compra, y entonces sucede a título particular en obligaciones tributarias a cargo de otro sujeto. Esto se pone de manifiesto, especialmente, respecto al impuesto inmobiliario sobre bienes expropiados o comprados por el Estado que aplicó el tributo, y donde la confusión se produce al ocurrir la transmisión del dominio.

Una de las formas de extinción de las obligaciones civiles es la imposibilidad de cumplir sin culpa del deudor, que incluye, entre otras causales, la pérdida de la cosa debida (CC, arts 888, 890 y siguientes): es opinión generalizada que ello no encuentra aplicación en las obligaciones fiscales, pero la materia requiere algún esclarecimiento y es posible su admisión, por lo menos en ciertas situaciones:

Por lo común, se parte de la base de que la obligación tributaria tiene por objeto una suma de dinero y en tal supuesto, naturalmente, no puede ocurrir la situación prevista por el derecho privado. Pero si esto es exacto en la mayoría de los casos, no debe olvidarse que aun en la economía monetaria característica de nuestra época, ciertos tributos son fijados en especie, principalmente por razones extrafiscales, en cuyo supuesto puede extinguirse la obligación por pérdida de la cosa.

En diversos países existen contribuciones pagaderas en productos o cosas y no redimibles en dinero, por tratarse de una cuestión esencial vinculada con la organización económica; y en Argentina también se aplicaron tributos en especie, instituidos con fines de regulación económica, como la contribución en vino para evitar la baja de los precios, y aunque sean fungibles, su desapa-

*continúa*

*continuación*

rición por causas naturales (sequía, granizo, etc) determina la extinción de la obligación. No se trata de una obligación en dinero, que puede pagarse en especie y que por cierto no desaparecería por la pérdida de la cosa fungible, que podría ser reemplazada por otra, sino de una obligación que exclusivamente debe satisfacerse con la cosa misma. Repugnaría al principio de justicia que quien debe entregar una parte de su cosecha, por ejemplo, y sufre la pérdida de ella por razones climáticas, deba procurarse la cosecha ajena para satisfacer la deuda hacia el Estado; aparte de lo inequitativo de la situación, importaría desnaturalizar la obligación cuyo objeto era, repetimos, no una cantidad cualquiera de productos obtenibles en el mercado, sino ciertas y determinadas, no reemplazables por otras, por las razones expuestas.

Por cierto que el caso es excepcional, pero permite decir que, en determinadas situaciones, la obligación tributaria puede extinguirse por imposibilidad de su cumplimiento sin culpa del deudor.

Por su parte, **Héctor B. Villegas** estima que la novación es

una singular y referida extinción de la relación jurídico-tributaria sustancial que se produce ante las periódicas leyes de “regularización patrimonial” (vulgarmente, “bloqueo de capitales”) que se dictan en nuestro país.

Ello por cuanto, en el caso de deudas tributarias no pagadas a su debido tiempo, tales deudas originarias quedan extinguidas mediante el sostenimiento del deudor al régimen de regularización patrimonial.

Cuando se produce el acogimiento, los deudores suelen declarar sus gravámenes omitidos y sobre tales montos se aplica una alícuota reducida, de la cual surge una deuda tributaria inferior a la que habría correspondido si se hubiese cumplido en tiempo y forma la originaria obligación tributaria sustancial. Surge entonces una nueva deuda para el fisco, cuyo importe dependerá de la alícuota que se fije sobre los montos impositivos omitidos.

Se produce, entonces, lo que para el derecho civil es la causal extintiva denominada “novación” y que consiste en la transformación de una obligación por otra (artículo 724 del CC), lo cual viene a significar la sustitución de una obligación por otra diferente, al tiempo que queda extinguida la primera. No cabe duda en cuanto a la extinción de la originaria obligación sustancial tributaria, por cuanto en su lugar aparece otra obligación diferenciable por su objeto, que pasa a ser un tributo de menor monto.<sup>13</sup>

### ***Código Fiscal de la Federación***

Las formas de extinción de la obligación tributaria que permite el *Código Fiscal de la Federación* son las siguientes:

<sup>13</sup> **Héctor B. Villegas** (1980), *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t I, Buenos Aires, Ediciones Depalma, pp 261 y 262.

- El pago
- La condonación
- La compensación
- La prescripción

### 2.8.1 Exención

**Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo** señalan que: “La exención es una figura jurídica tributaria, en virtud de la cual se eliminan de la regla general de causación ciertos hechos o situaciones imponibles, por razones de seguridad, conveniencia o política económica. Para no contravenir lo dispuesto por el art 28 constitucional en el sentido de prohibir las exenciones permanentes y definitivas, o en favor de personas determinadas, deben cumplir los requisitos de ser abstractas, generales e impersonales”.<sup>14</sup>

Las exenciones se pueden clasificar de la siguiente manera:

- Exenciones transitorias*: son las que se conceden por cierto tiempo o plazo fijo, determinado por la ley que las establece.
- Exenciones absolutas*: son las que liberan al contribuyente tanto de la obligación principal como de las accesorias.
- Exenciones relativas*: son las que liberan al contribuyente únicamente de la obligación principal.
- Exenciones de técnica legislativa*: son las que se establecen con el propósito de aclarar o precisar el objeto gravado.
- Exenciones proteccionistas*: son las que se establecen con la finalidad de no gravar a determinados grupos de la población por su escaso poder económico, por ejemplo: la exención al salario mínimo.
- Exenciones por sustitución del gravamen*: son las que se establecen con el propósito de que una actividad no pague dos impuestos diferentes, declarándola exenta de uno de ellos.
- Exenciones culturales*: son las que se establecen con el objeto de fomentar las actividades que incrementan el nivel cultural del país, como exenciones a escuelas, del pago de libros, etcétera.
- Exenciones económicas*: son las que se establecen con el fin de evitar o ahorrarse gastos de recaudación del impuesto.

### 2.8.2 Subsidio

El término *subsidio* proviene de la voz latina *subsidium*, que quiere decir “socorro, ayuda o auxilio extraordinario”.

<sup>14</sup> **Francisco Ponce Gómez y Rodolfo Ponce Castillo** (1997), *Derecho fiscal*, 2a ed, México, Banca y Comercio, p 96.

Los subsidios se clasifican en objetivos, subjetivos, permanentes, transitorios, absolutos y relativos.

Los *subsidios de carácter objetivo* son los que se establecen en función de ciertas cualidades y características de la actividad económica (posible hecho generador del tributo o contribución) que se desea beneficiar.

En cambio, los *subsidios de carácter subjetivo* son los que se otorgan en atención de ciertas cualidades y características del sujeto beneficiado.

Los *subsidios permanentes* son los que están en vigor por tiempo indefinido, o sea, que subsisten mientras no se modifique la ley que los otorga.

Se consideran *transitorios* aquellos subsidios cuya vigencia es señalada en el propio ordenamiento legal que los establece.

Los *subsidios absolutos* no se otorgan con frecuencia, ya que se entendería que se trata de una exención, debido a que representan para su beneficiario una eliminación total de las cargas económicas, pero sí se llegan a dar, como ocurre en el caso de las instituciones de asistencia privada de la Ciudad de México.

Los *subsidios relativos* no eliminan totalmente la carga tributaria, sino sólo la reducen porcentualmente.

El art 28 constitucional es el fundamento jurídico de los subsidios, mismo que en la parte relativa precisa que “se podrán otorgar subsidios a actividades prioritarias, cuando sean generales, de carácter temporal y no afecten sustancialmente las finanzas de la nación. El Estado vigilará su aplicación y evaluará los resultados de ésta”.

Una vez señalado el artículo de la Constitución que nos aclara que el fin de la expedición de los subsidios es ayudar a una parte de la colectividad, siguiendo los requisitos para su otorgamiento, es necesario indicar lo que disponen los arts 115, fracc IV, después del inc c), párrafo segundo; y 122, fracc V, quinto párr constitucionales, respecto a que las leyes federales y de la Ciudad de México no limitarán la facultad de los estados ni de la Ciudad de México para establecer las contribuciones sobre la propiedad inmobiliaria, su fraccionamiento, división, consolidación, traslación y mejora, así como las que tengan por base el cambio de valor de los inmuebles y las derivadas de la prestación de servicios públicos a su cargo, ni concederán exenciones en relación con las mismas. Las leyes de los estados y de la Ciudad de México no establecerán exenciones o subsidios en favor de persona o institución alguna respecto de dichas contribuciones. Sólo estarán exentos los bienes del dominio público de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios, salvo que tales bienes sean utilizados por entidades paraestatales o por particulares bajo cualquier título, para propósitos distintos a los de su objeto público. Cabe destacar que en relación con los estados, a diferencia de la Ciudad de México, no se considerará la exención cuando los bienes estén destinados para fines administrativos, lo que no es correcto porque buena parte de la burocracia ocupa inmuebles para dichos fines que están vinculados a su objeto.

De conformidad con el art 25 del *CFE*, los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica podrán acreditar el importe de los estímulos fiscales a que tengan derecho, contra las cantidades que están obligados a pagar, siempre que presenten aviso ante las autoridades competentes en materia de estímulos fiscales y, en su caso, cumplan con los demás requisitos formales que se establezcan en las disposiciones que otorguen los estímulos, incluso el de presentar certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos. En los demás casos siempre se requerirá la presentación de los certificados de promoción fiscal o de devolución de impuestos, además del cumplimiento de los otros requisitos que establezcan los decretos en que se otorguen los estímulos.

Los contribuyentes podrán acreditar el importe de los estímulos a que tengan derecho, a más tardar en un plazo de cinco años contados a partir del último día en que venza el plazo para presentar la declaración del ejercicio en que nació el derecho para obtener el estímulo; si el contribuyente no tiene obligación de presentar declaración del ejercicio, el plazo contará a partir del día siguiente a aquel en que nazca el derecho para obtener el estímulo.

En los casos en que las disposiciones que otorguen los estímulos establezcan la obligación de cumplir con requisitos formales adicionales al aviso a que se refiere el primer párr del art 25 del *CFE*, se entenderá que nace el derecho para obtener el estímulo, a partir del día en que se obtenga la autorización o el documento respectivo.

A su vez, el art 25-A del *CFE* se refiere a cómo deberán integrarse los subsidios indebidamente recibidos y al acreditamiento de éstos.

En relación con lo anterior, el art 39 del *CFE* establece que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general, podrá conceder subsidios o estímulos fiscales.

Por otro lado, a quien se beneficie sin derecho de un subsidio o estímulo fiscal se le sancionará con las penas correspondientes al delito de defraudación fiscal, de conformidad con el art 109 del *CFE*.

### 2.8.3 Compensación de créditos

El *Código Civil para el Distrito Federal* (hoy CDMX) señala en su art 2185 que tiene lugar la compensación cuando dos personas reúnen la calidad de deudores y acreedores recíprocamente, y por su propio derecho. Esta figura jurídica no la aceptan de manera unánime los tratadistas del derecho fiscal, por estimar —como alguien ha dicho— que:

sin embargo, este concepto sufre derogación en las obligaciones tributarias, siendo principio generalmente admitido que, salvo excepciones, no son compensables entre sí los créditos y deudas provenientes de contribuciones públicas. La naturaleza especial del crédito fiscal y su pertenencia al derecho público, así como también el deber cívico



co inherente a las obligaciones de este tipo, como recuerda **Blumestein**, son circunstancias que determinan la exclusión de la compensación como medio normal de extinción de obligaciones tributarias [...].

Los arts 23 y 24 del *Código Fiscal de la Federación* se refieren a la compensación y disponen que los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración podrán optar por compensar las cantidades que tengan a su favor contra las que estén obligados a pagar por adeudo propio o por retención a terceros, siempre que ambas deriven de impuestos federales distintos de los que se causen con motivo de la importación, los administre la misma autoridad y no tengan destino específico, incluyendo sus accesorios. Al efecto bastará que hagan la compensación de dichas cantidades actualizadas, conforme a lo previsto en el art 17-A del *CFE*, desde el mes en que se realizó el pago de lo indebido o se presentó la declaración que contenga el saldo a favor hasta aquel en que la compensación se realice, y presenten el aviso de compensación correspondiente dentro de los cinco días siguientes a aquel en que la misma se haya llevado a cabo, acompañado de la documentación que para ello se solicite en la forma oficial que para estos efectos se publique.

Los contribuyentes que hayan ejercido la opción que tuvieran remanente, una vez efectuada la compensación, podrán solicitar su devolución.

### Recargos sobre compensaciones indebidas

Si la compensación se hubiera efectuado y no procediera, se causarán recargos, en términos del art 21 del código mencionado, sobre las cantidades compensadas indebidamente, actualizadas por el periodo transcurrido desde el mes en que se efectuó la compensación indebida hasta aquel en que se haga el pago del monto de la compensación indebidamente efectuada.

#### Compensación improcedente

No se podrán compensar las cantidades cuya devolución se haya solicitado o cuando haya prescrito la obligación para devolverlas, ni las cantidades que hubiesen sido trasladadas de conformidad con las leyes fiscales, expresamente y por separado o incluidas en el precio, cuando quien pretenda hacer la compensación no tenga derecho a obtener su devolución en términos del art 22 del *CFE*.

### Compensación de oficio

Las autoridades fiscales podrán compensar de oficio las cantidades que los contribuyentes tengan derecho a recibir de las autoridades fiscales por cualquier concepto, en términos de lo dispuesto en el art 22 del *CFE*, aun en el caso de que la devolución hubiera sido o no solicitada contra las cantidades que los contribuyen-



tes estén obligados a pagar por adeudos propios o por retención a terceros, cuando éstos hayan quedado firmes por cualquier causa. La compensación también se podrá aplicar contra créditos fiscales cuyo pago se haya autorizado a plazos; en este último caso, la compensación deberá realizarse sobre el saldo insoluto al momento de efectuarse dicha compensación. Las autoridades fiscales notificarán personalmente al contribuyente la resolución que determine la compensación.

### Compensación entre entidades de derecho público

Se podrán compensar los créditos y deudas entre la Federación y los estados, la Ciudad de México, los municipios, los organismos descentralizados o las empresas de participación estatal mayoritarias, excepto las sociedades nacionales de crédito.

#### Compensación de adeudos fiscales con adeudos de carácter civil o mercantil

El art 51, párr IX, del *CFDF* establece la posibilidad de que cuando el fisco de la Ciudad de México, y los particulares reúnan la calidad de acreedores y deudores recíprocos, por su propio derecho podrán compensar créditos fiscales con adeudos de carácter civil, mercantil o de otra naturaleza.

Lo anterior es una forma hábil para lograr una mejor relación contributiva y un ejemplo de que cuando hay un gobierno que busca el cambio, éste se puede lograr. Con esa reforma se da alivio tanto al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria como al Estado, cuando ambos reúnen la calidad de deudores y acreedores, a pesar de que no se trata de deudas fiscales, rompiéndose de esta forma añejas teorías sobre la materia, que impedían la negociación de adeudos de distinta naturaleza.

### 2.8.4 Contribución pagada a otro sujeto activo

En este tema se hará referencia a los aspectos siguientes:

- Controversias entre el fisco federal y las haciendas locales.
- Concurrencia de fiscos en el embargo.
- Reglas en la preferencia de créditos fiscales.

#### Controversias entre el fisco federal y los fiscos locales

De acuerdo con el art 147 del *Código Fiscal de la Federación*, las controversias que surjan entre el fisco federal y los fiscos locales referentes al derecho de preferencia para recibir el pago de los créditos fiscales las resolverán los tribunales judiciales

de la Federación, teniendo en cuenta las garantías constituidas y conforme a las reglas siguientes:

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

### **Concurrencia de fiscos en el embargo**

A su vez, el art 148 del *Código Fiscal de la Federación* prevé que cuando en el procedimiento administrativo de ejecución concurren, contra un mismo deudor, el fisco federal con los fiscos locales fungiendo como autoridad federal de conformidad con los convenios de coordinación fiscal y con los organismos descentralizados que sean competentes para cobrar coactivamente contribuciones de carácter federal, la SHCP iniciará o continuará, según sea el caso, el procedimiento administrativo de ejecución por todos los créditos fiscales federales omitidos.

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

- I. Los gastos de ejecución.
- II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- III. Las aportaciones de seguridad social.
- IV. Los accesorios de las demás contribuciones y créditos fiscales.
- V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

### **Reglas en la preferencia de créditos fiscales**

Por otro lado, el art 149 del *Código Fiscal de la Federación* señala que el fisco federal tendrá preferencia para recibir el pago de créditos provenientes de ingresos que la Federación debió percibir, con excepción de adeudos garantizados con prenda o hipoteca, de alimentos, de salarios o sueldos devengados en el último año o de indemnizaciones a los trabajadores de acuerdo con la *Ley Federal del Trabajo (LFT)*.

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

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque, deberá comprobarse de forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie un juicio de quiebra, de suspensión de pagos o de concurso, el juez que co-

nozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor mediante el procedimiento administrativo de ejecución.

### 2.8.5 Acreditamiento

El acreditamiento consiste en restar al impuesto que se debe pagar el impuesto cobrado o trasladado, mediante el procedimiento correspondiente. Al respecto, es oportuno señalar lo siguiente:

$$\begin{array}{r} \text{Acreditamiento} \\ \text{Impuesto a cargo} \\ - \text{ Impuesto pagado o trasladado} \\ \quad \text{(que es el impuesto acreditable)} \\ \hline = \text{ Impuesto por enterar} \end{array}$$

Los contribuyentes obligados a pagar mediante declaración periódica, podrán acreditar el importe de los subsidios y otros estímulos fiscales a que tengan derecho contra las cantidades que estén obligados a pagar, cumpliendo los requisitos legales conducentes.

### 2.8.6 Caducidad

La prescripción se fundamenta en el simple transcurso del tiempo, y mientras ésta surte efectos sobre las obligaciones, la caducidad provoca la pérdida de un derecho o la facultad para deducir una acción, ya sea impidiendo su promoción o la continuación del procedimiento.

En cuanto a la caducidad en sentido etimológico, **Hugo B. Margáin** señala:

Llámese caduco, del latín *caducas*, a lo decrepito o muy viejo, a lo poco durable. Se dice que ha caducado aquello que ha dejado de ser o ha perdido su efectividad. Por tanto, caducidad es la acción y el efecto de caducar, acabarse, extinguirse, perder su efecto o vigor, sea por falta de uso, por terminación de un plazo y otro motivo, o por alguna ley, decreto, costumbre, instrumento público. La caducidad pertenece al campo del dejar de ser. La caducidad tiene lugar cuando la ley o la voluntad de los particulares señalan un término fijo para la terminación de un derecho, de tal modo que transcurrido este último no puede ya ser ejercitado.<sup>15</sup>

### Distinción entre caducidad y prescripción

**Emilio Margáin Manautou** indica que: “La distinción entre prescripción y caducidad tuvo su origen en la doctrina alemana anterior al *Reinchsabgaberdnung*. En

<sup>15</sup> **Hugo B. Margáin** (1971), *Caducidad y prescripción en materia fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, p 30.

efecto, dicha doctrina distinguía entre el derecho a la determinación del crédito y el derecho al cobro del mismo. En el primer caso, debería hablarse de caducidad y en el segundo de prescripción”.<sup>16</sup>

Sin embargo, hoy en día la doctrina considera liquidado este problema, pues la obligación tributaria no surge con la determinación o liquidación del tributo, sino con la realización de los actos que la ley señala como los que dan origen al nacimiento del crédito fiscal. En otras palabras, al coincidir el particular en la situación que la ley señala como hecho generador del crédito fiscal, en ese momento, y no por otros actos posteriores de la administración, surge la obligación tributaria a su cargo.

Al incorporar nuestra legislación fiscal federal a la figura de la caducidad, primero en la *Ley del Impuesto sobre la Renta* y después en el *Código Fiscal de la Federación*, se ha introducido la confusión y se ha cometido un grave error en perjuicio del fisco, ya que haga lo que haga éste para verificar lo declarado por un contribuyente, si dentro del plazo de cinco años se le determinan diferencias a su cargo, estos actos no interrumpen el plazo y al finalizar el referido plazo la acción fiscal habrá caducado.

Por su parte, **Hugo B. Margáin** comenta acerca de este tema lo siguiente:

Cabría hacer ahora una comparación entre prescripción y caducidad. La doctrina, en esta materia, hace un distingo tajante entre dos aspectos del tiempo en la vida de la obligación tributaria. Por otro lado, aparece una fase anterior a su nacimiento, en la que está en curso de determinación y no llega a adquirir existencia. En tal caso se producirá la caducidad. Una vez nacida, si no exige el cobro en el plazo legal, la obligación prescribiría. Según esta tesis, si la obligación se extingue sin haberse llegado al acto de determinación, habría caducado; en cambio, si llega el término de la prescripción sin haberse constituido, habría prescrito.

Creemos que tal distingo carece de significación. Es una diferenciación puramente terminológica y no esencial en la manera como pretende presentársela; una cosa es la caducidad y otra la prescripción; y no se les puede confundir.

En primer lugar, han de distinguirse por sus efectos:

- a) Al producirse la prescripción, queda una obligación que es jurídica, como es la obligación de no hacer. La caducidad, en cambio, hace desaparecer totalmente el derecho a la obligación.
- b) La prescripción no tiene por finalidad liberar, aunque pueda producir tal efecto, mientras la caducidad libera por ser tal su esencia.
- c) La prescripción debe ser opuesta como excepción; la caducidad extingue la obligación y el juez debe declararla de oficio.
- d) La caducidad no admite causa de interrupción o suspensión; la prescripción, sí (en la actualidad sí se suspende en algunos casos).
- e) La caducidad puede ser convencional; la prescripción siempre nace de la ley.

---

<sup>16</sup> **Emilio Margáin Manautou** (1983), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, pp 327 y 328.

- f) Desde el punto de vista de la prescripción, el derecho tiene un término definido y sólo se pierde por negligencia en usarlo.<sup>17</sup>

En consecuencia, podemos afirmar que la prescripción es una institución absolutamente distinta de la caducidad.

Sobre esta cuestión se han dictado las tesis siguientes:

**Prescripción y caducidad. Corren paralelas.** La prescripción de las obligaciones y de los créditos a favor del fisco federal y la facultad de éste para determinar la existencia de obligaciones y fijarlas en cantidad líquida son instituciones diversas, pero no incompatibles, por lo que a partir del momento en que el crédito nace por la situación del causante frente al fisco, surge simultáneamente el derecho de éste a formular liquidaciones y la obligación del causante de pagar ese crédito, y corren paralelos los términos de la caducidad de ese derecho y la prescripción de esa obligación, aunque el término de tal prescripción es susceptible de ser interrumpido y de hecho lo es cuando se notifica al causante la liquidación del crédito fiscal, si el actor en el juicio fiscal, hoy quejoso, debió pagar el impuesto que le correspondió por el ejercicio de su actividad como médico, por percibir ingresos por la prestación de su trabajo personal al Instituto Mexicano del Seguro Social y el ejercicio libre de su profesión, en el mes de abril de 1967 conforme a lo expresado en el artículo 87 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, a partir del mes de mayo siguiente se iniciaron simultáneamente los términos de la prescripción y de la caducidad de la que se habla, por lo que si la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por conducto de la Dirección General del Impuesto sobre la Renta, revisó la declaración del causante de que se habla y determinó el 23 de abril de 1971 el crédito a cargo de Armando Landeros Gallegos y se lo notificó por el conducto debido hasta el 4 de mayo de 1972, es indiscutible que a esa fecha se había consumado en su favor la prescripción del crédito que se le fijó y que fue el resultado del ejercicio de la actividad del fisco para determinar en cantidad líquida el impuesto omitido por ese causante, pues el término de prescripción expiró el 30 de abril de ese año, y no se alegó ni demostró que ese término se hubiere interrumpido legalmente.<sup>18</sup>

**Prescripción y caducidad en materia fiscal.** Cuando el artículo 32 del *Código Fiscal de la Federación* establece que la prescripción se inicia a partir de la fecha "en que el crédito o el cumplimiento de la obligación pudieron ser legalmente exigidos", está indicando que a partir del momento en que la autoridad puede legalmente proceder a exigir el crédito, por falta de pago oportuno y espontáneo, corre la prescripción de la obligación de pagarlo, independientemente de que la autoridad haya dado o no algún paso tendiente a su determinación y cobro; y que a partir de los actos que para esos efectos haya realizado (y notificado), se reanuda al correr del propio término para la prescripción. Sería lógico pensar que el término para la prescripción de un crédito no empieza a correr sino hasta el momento en que el fisco lo notifica al causante, pues esto contradiría radicalmente los objetivos de la prescripción, que son el de dar seguridad jurídica a las relaciones entre el fisco y los obligados, de manera que la amenaza del cobro no se cierna indefinida sobre éstos. Por lo demás, la prescripción de

<sup>17</sup> Hugo B. Margáin, ob cit, pp 29 y 30.

<sup>18</sup> Jurisprudencia 252 951, 7a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, vols 103-108, sexta parte, p 300.

la obligación de pagar un adeudo fiscal (establecida en el artículo 32 del código señalado) y la caducidad de las facultades del fisco para liquidar obligaciones fiscales o dar las bases para su liquidación (establecida en el artículo 88) son cosas que pueden correr simultánea o sucesivamente, según las características del caso, sin que pueda decirse que la obligación del causante de pagar no pueda empezar a prescribir mientras las autoridades no liquiden o les caduque la facultad para hacerlo. En un caso, lo que desaparece legalmente es la obligación del causante de pagar, aunque si decide hacerlo no se trataría de un pago de lo indebido. Y en el otro caso, lo que desaparece legalmente es el derecho del fisco a dar bases para liquidar el crédito. O sea que los objetos de ambas instituciones son diferentes: en uno, una obligación del causante, y en otro, una facultad del fisco.<sup>19</sup>

Para que opere la caducidad se establecen dos plazos: de cinco años o de diez.

### **Caducidad plazo de cinco años. Responsabilidad solidaria**

En los casos de responsabilidad solidaria a que se refiere el art 26, fraccs III, VIII y X, del *Código Fiscal de la Federación*, el plazo será de cinco años a partir de que la garantía del interés fiscal resulte insuficiente.

Los casos a que se refiere el artículo citado, en la fracc III, son los siguientes:

1. Los liquidadores y síndicos, por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como aquellas que se causaron durante su gestión.
2. La persona o personas, cualquiera que sea el nombre con el que se les designe, que tengan conferida:
  - a) La dirección general,
  - b) La gerencia general o
  - c) La administración única de las personas morales.

Se incurrirá en responsabilidad solidaria por las contribuciones causadas o no retenidas, cuando la sociedad:

- a) No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.
- b) Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del reglamento del *CFE*, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiere notificado el inicio de una visita y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte respecto a la misma, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.
- c) No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.

<sup>19</sup> Jurisprudencia **253 311**, 7a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, vols 97-102, sexta parte, p 366.

- d) Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del reglamento del *CFE*.

### **Caducidad plazo general de cinco años**

El art 67 del *CFE* prevé la caducidad y establece que las facultades de las autoridades fiscales para determinar las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, así como para imponer sanciones por infracciones a las fiscales, se extinguen en el plazo de cinco años, contados a partir del día siguiente a aquel en que:

- I. Se presentó la declaración del ejercicio, cuando se tenga obligación de hacerlo. Tratándose de contribuciones con cálculo mensual definitivo, el plazo se computará a partir de la fecha en que debió haberse presentado la información que sobre estos impuestos se solicite en la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. En estos casos, las facultades se extinguirán por años de calendario completos, incluyendo aquellas facultades relacionadas con la exigibilidad de obligaciones distintas de la de presentar la declaración del ejercicio. No obstante lo anterior, cuando se presenten declaraciones complementarias, el plazo empezará a computarse a partir del día siguiente a aquel en que se presenten, por lo que hace a los conceptos modificados en relación con la última declaración de esa misma contribución en el ejercicio.
- II. Se presentó o debió haberse presentado declaración o aviso que corresponda a una contribución que no se calcule por ejercicios, o a partir de que se causaron las contribuciones cuando no exista la obligación de pagarlas mediante declaración.
- III. Se hubiere cometido la infracción a las disposiciones fiscales; pero si la infracción fuese de carácter continuo o continuado, el término correrá a partir del día siguiente a aquel en que hubiese cesado la consumación o se hubiese realizado la última conducta o hecho, respectivamente.
- IV. Se levante el acta de incumplimiento de la obligación garantizada, en un plazo que no excederá de cuatro meses, contados a partir del día siguiente al de la exigibilidad de las fianzas a favor de la Federación, constituidas para garantizar el interés fiscal, la cual será notificada a la afianzadora.

### **Caducidad plazo de diez años**

Este término opera cuando el contribuyente:

- a) No haya presentado su solicitud en el registro federal de contribuyentes.
- b) No lleve contabilidad o no la conserve durante el plazo que establece el *CFE*.
- c) No presente alguna declaración del ejercicio, estando obligado a presentarla.
- d) No se presente en la declaración del impuesto sobre la renta la información que respecto al impuesto al valor agregado o al impuesto especial sobre producción y servicios se solicite en dicha declaración; en este último caso, el



plazo de diez años se computará a partir del día siguiente a aquel en que se debió haber presentado la declaración señalada.

En los casos en los que posteriormente el contribuyente, en forma espontánea, presente la declaración omitida y cuando ésta no sea requerida, el plazo será de cinco años, sin que en ningún caso este plazo, sumado al tiempo transcurrido entre la fecha en la que debió presentarse la declaración omitida y la fecha en la que se presentó espontáneamente, exceda de diez años. Para efectos del referido art 67, las declaraciones del ejercicio no comprenden las de los pagos provisionales.

### **El plazo no se interrumpe, sólo se suspende**

La causa de suspensión del plazo de la caducidad se presenta:

- a) Cuando se ejerzan las facultades de comprobación de las autoridades fiscales a que se refieren las fraccs II, III, IV y IX del art 42 del *CFE*.
- b) Cuando se interponga algún recurso administrativo o juicio.
- c) Cuando las autoridades fiscales no puedan iniciar el ejercicio de sus facultades de comprobación, en virtud de que el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiere señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.
- d) Así mismo, el plazo a que hace referencia el art 42 del *CFE* se suspenderá en los casos de huelga, a partir de que se suspenda temporalmente el trabajo y hasta que termine ésta.
- e) En el caso de fallecimiento del contribuyente, hasta en tanto se designe al representante legal de la sucesión.
- f) Cuando la sociedad que, teniendo el carácter de integradora, calcule el resultado fiscal integrado en los términos de lo dispuesto por la *LISR*; cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades de comprobación respecto a alguna de las sociedades que tengan el carácter de integrada, de dicha sociedad integradora.

Es conveniente precisar que la suspensión únicamente detiene el cómputo del plazo; y al reiniciarse el conteo, se continuará a partir de donde se había quedado al presentarse la causa de suspensión.

### **Suspensión con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación**

El plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación antes mencionadas, inicia con la notificación de su ejercicio y concluye cuando se notifique la resolución definitiva por parte de la autoridad fiscal o cuando concluya el plazo que establece el art 50 del *CFE* para emitirla. De no emitirse la resolución, se entenderá que no hubo suspensión.

En todo caso, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de diez años.

### **Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes**

Tratándose de visitas domiciliarias, de revisión de la contabilidad en las oficinas de las propias autoridades o de la revisión de dictámenes, el plazo de caducidad que se suspende con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, adicionado con el plazo por el que no se suspende dicha caducidad, no podrá exceder de seis años con seis meses o de siete años, según corresponda.

### **Materia penal**

Las facultades de las autoridades fiscales para investigar hechos constitutivos de delitos en materia fiscal no se extinguen, conforme a lo dispuesto por el art 67 del *CFE*.

### **Infracciones**

En el campo de las infracciones administrativas, la Sala Superior del que fuera el Tribunal Fiscal de la Federación integró las jurisprudencias 168 y 233, que determinan lo siguiente:

**Infracción continua. Iniciación del plazo para la caducidad en el caso de tenencia ilegal de mercancía extranjera.** De acuerdo con lo que establece la fracción III del artículo 88 del *Código Fiscal de la Federación*, en caso de infracciones continuas, el término que tiene la autoridad para sancionarlas es de cinco años, contados a partir del día siguiente al en que hubiere cesado su comisión. Esta regla es aplicable a la infracción de tenencia ilegal de mercancía extranjera, ya que ésta tiene el carácter de infracción continua y no instantánea, por cometerse en forma ininterrumpida durante todo el tiempo que el infractor tenga en su poder dicha mercancía.<sup>20</sup>

**Caducidad de las facultades del fisco para sancionar la tenencia ilegal de mercancía de procedencia extranjera.** Si la autoridad, en cumplimiento de una orden de visita, descubre la infracción de tenencia ilegal de mercancía de procedencia extranjera y levanta un acta previa en la que hace constar que practicó inventario, en ese momento cesa el efecto de la comisión de la infracción, toda vez que en ese instante se restringió la libre disposición que de la mercancía de referencia tenía el poseedor, consecuentemente, en los términos del artículo 83, fracción III, del *Código Fiscal de la Federación* de 1967, el plazo que tiene la autoridad para sancionar dicha infracción se inicia a partir del día siguiente al en que cesó la comisión de la misma, y no a partir del día siguiente al en que se levante el acta final de visita, tal y como lo pretende la autoridad.<sup>21</sup>

<sup>20</sup> Jurisprudencia 16265 [II-J-168], 2a época, Pleno, *RTFF*, año V, núm 42, junio de 1983, p 873.

<sup>21</sup> Jurisprudencia 19582 [II-J-233], 2a época, Pleno, *RTFF*, año VII, núm 70, octubre de 1983, p 301.

## Caducidad en vía de acción

Los contribuyentes, transcurridos los plazos a que se refiere el art 67 del *Código Fiscal de la Federación*, podrán solicitar que se declare que se han extinguido las facultades de las autoridades fiscales.

## Novación fiscal

En lo concerniente a esta figura jurídica y su aplicación en el derecho fiscal, **Sergio Francisco de la Garza** precisa que el *Código Fiscal de la Federación*:

no incluye entre las instituciones que producen la extinción de las obligaciones tributarias a la novación, y algunos autores niegan su existencia en esta rama del derecho financiero.

Sin embargo, el Tribunal Fiscal de la Federación ha reconocido la existencia y operatividad de esta institución en el derecho tributario. En efecto, la Subsecretaría de Ingresos expidió el Acuerdo 102-2190 de 26 de agosto de 1965, concediendo participaciones a los empleados de las oficinas de hacienda con la finalidad de lograr la pronta y expedita efectividad de los créditos a cargo de causantes para el pago de sus créditos. El Tribunal Fiscal de la Federación sostuvo, al enunciar el crédito a cargo de Enrique Tostado Rábago, con quien se celebró convenio, que a partir de su fecha deja de ser rezago dicho crédito si se atiende a que desde ese momento será exigible en el futuro y aunque lo fue en el pasado, deriva en la actualidad de la celebración de un acto consensual entre el fisco federal y el causante, es decir, a virtud del convenio se produce en el ámbito jurídico una novación de las obligaciones a cargo del causante y la exigencia en el cumplimiento de las mismas queda sujeta a condiciones totalmente diversas a las que reunía dicho crédito cuando tuvo las características de rezago [...] la realización de un acto convencional entre el causante y el fisco determina un cambio de la naturaleza jurídica de lo que fue el rezago, o sea, la conversión de una obligación fiscal vencida, correspondiente a ejercicios anteriores, en una distinta obligación, también fiscal, pero de exigencia futura.

En España, **Ferreiro Lopatza** ha comentado que “por tratarse de un negocio jurídico dispositivo, no parece que, en general, la novación puede ser admitida como modo de extinción de las obligaciones tributarias”, lo que también se desprende directamente del principio según el cual la administración no puede disponer de las cuotas de las que es acreedora”. Concluye señalando el silencio de la ley tributaria.<sup>22</sup>

## Dstrucción de mercancías en depósito ante la aduana

Si las mercancías en depósito ante la aduana se destruyen por accidente, en términos del art 27 de la *Ley Aduanera*, la obligación fiscal se extinguirá, salvo que los interesados destinen los restos a algún régimen aduanero.

---

<sup>22</sup> **Sergio Francisco de la Garza** (2003), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 637.

### 2.8.7 Prescripción de los créditos fiscales

Respecto a esta prescripción, **Hugo B. Margáin** opina lo siguiente:

Siguiendo el esquema de la teoría general de las obligaciones, la prescripción aparece como una institución a través de la cual se genera la extinción de las mismas; claro que en materia civil, además de provocar esta consecuencia, también opera la prescripción en sentido contrario, es decir, como medio para adquirir bienes. La doctrina denomina a la prescripción en el primer caso como positiva o adquisitiva y en el segundo como negativa o liberatoria.

En materia tributaria también existe la institución denominada prescripción, sólo que únicamente con su modalidad negativa o liberatoria, es decir, en materia fiscal la prescripción sólo existe como medio para que el deudor se libere de obligaciones.

La prescripción puede definirse desde el punto de vista doctrinal, con la fijación de un término de extinción de las obligaciones —algunos autores prefieren referirse a pretensiones— y tiene por finalidad servir a la seguridad en general del derecho y la paz jurídica.

Concuerda este interés de la colectividad con el particular de los obligados, de poder liberarse de antiguos compromisos, cuyos comprobantes pueden no conservarse. Por otra parte, el deudor tiene en sus manos la solución de cumplir, toda vez que la prescripción puede renunciarse. Esta renuncia no puede hacerse por anticipado, sino cuando la prescripción se ha cumplido parcial o totalmente. En cuanto a las obligaciones impositivas, se ha considerado prudente mantener el sistema.

Es indispensable cumplir los deberes para con el fisco en término, porque ello facilita el sostenimiento del Estado y el cumplimiento de las necesidades colectivas. El particular sólo tiene que cumplir una obligación, en tanto que el Estado debe atender, en el mismo tiempo que el particular, a múltiples trámites ordenados por la ley, relativos a todos los contribuyentes.

Se ha intentado justificar la prescripción de la deuda fiscal que: cuando por el transcurso del tiempo en el que ha nacido el hecho imponible, revelador de la riqueza, el ejercicio del poder impositivo pierde su razón justificativa, es porque no existe ya la necesidad de que aquella riqueza contribuya al sostenimiento de los servicios públicos; sin embargo, hay una relación cronológica inmediata entre el pago de los tributos y el cumplimiento de las funciones del Estado.<sup>25</sup>

#### Prescripción en vía de acción

En términos del art 146 del *CFE*, el crédito fiscal se extingue por prescripción en el término de cinco años. Los particulares podrán solicitar a la autoridad la declaratoria de prescripción de los créditos fiscales.

El término de la prescripción se inicia a partir de la fecha en que el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos, o a través del juicio contencioso administrativo.

<sup>25</sup> **Hugo B. Margáin**, ob cit, pp 28 y 29.

## Interrupción del término

El término para que se consume la prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor, o por el reconocimiento expreso o tácito de éste respecto a la existencia del crédito. Se considera *gestión de cobro* cualquier actuación de la autoridad dentro del procedimiento administrativo de ejecución, siempre que se haga del conocimiento del deudor.

## Suspensión del término

Cuando se suspenda el procedimiento administrativo de ejecución, en los términos del art 144 del *CFE*, también se suspenderá el plazo de la prescripción.

Así mismo, se interrumpirá el plazo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiera señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

Además, de conformidad con el art 146 del *CFE*, se suspenderá el plazo cuando el contribuyente hubiera desocupado su domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio correspondiente o cuando hubiera señalado de manera incorrecta su domicilio fiscal.

## Extinción de pleno derecho de créditos fiscales

Al respecto, el art 146-C del *CFE* señala que, tratándose de créditos fiscales a cargo de cualquier entidad paraestatal de la administración que se encuentre en proceso de extinción o liquidación —así como a cargo de cualquier sociedad, asociación o fideicomiso en el que, sin tener el carácter de entidad paraestatal, el gobierno federal o una o más entidades de la administración pública paraestatal, conjunta o separadamente, aporten la totalidad del patrimonio o sean propietarias de la totalidad de los títulos representativos del capital social que se encuentre en proceso de liquidación o extinción—, operará de pleno derecho la extinción de dichos créditos sin necesidad de autorización alguna, siempre y cuando se cumplan los siguientes requisitos:

- I. Que exista dictamen de auditor externo en el que se manifieste que la entidad no sea titular de activo alguno con el que sea posible ejecutar el cobro total o parcial de los créditos, excluyendo aquellos que se encuentren afectos mediante garantía real al pago de obligaciones que se encuentren firmes y que sean preferentes a las fiscales federales en términos de lo dispuesto por el *CFE*.
- II. El Servicio de Administración y Enajenación de Bienes deberá informar a las autoridades fiscales de la actualización de la hipótesis prevista en el párrafo anterior.

Cumplido esto, los créditos fiscales quedarán cancelados de las cuentas públicas.

## Extinción de créditos fiscales incobrables

Los créditos fiscales que se encuentren registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables a que se refiere el art 191 del *CFF* se extinguirán, transcurridos cinco años contados a partir de que se haya realizado dicho registro, cuando exista imposibilidad práctica de cobro, de conformidad con el art 146-D.

### 2.8.8 Condonación de contribuciones y accesorios

La condonación es el perdón de la deuda por parte del acreedor, el cual, en esta materia, es la autoridad fiscal.

Al respecto, en la doctrina se ha expresado lo siguiente:

En líneas generales, este modo de extinción de las obligaciones está reñido con el principio, básico en nuestra materia, de la indisponibilidad por parte de la Administración de los créditos tributarios de que se es acreedora.

Sin embargo, en casos excepcionales (el caso típico es el de la remisión de la contribución rústica a los pequeños propietarios de cosechas desastrosas), la necesidad de condonar la deuda tributaria puede venir impuesta por exigencias insoslayables de justicia.

Estos dos principios se conjugan en la redacción del artículo 69 de la *LGT*, según la cual las deudas tributarias sólo podrán condonarse en virtud de ley y en cuantía, y con los requisitos que en la misma se determinen.

En efecto, en esta disposición, junto a las necesarias garantías (en virtud de la ley) se reconoce la posibilidad de que la Administración remita la deuda en los casos absolutamente necesarios.

Es necesario recalcar que la ley no “condona” la deuda, simplemente porque la condonación es un acto del acreedor y acreedor es la Administración. La ley lo único que hace, según los casos, es ordenar o autorizar, con más o menos potestades discrecionales, a la Administración para que a través de los oportunos actos remita las deudas a las que la ley se refiera.

Sin embargo, puede darse el caso de que una ley disponga que la Administración no podrá exigir determinadas deudas ya nacidas. En este caso, antes que de condonación parece más lógico hablar, como hace **Berliri**, de extinción por ley de la deuda tributaria.

La diferencia entre ambos supuestos es clara: en el primero, condonación, la ley autoriza u ordena al acreedor el perdón de la deuda; en el segundo, extinción por ley, la ley priva al acreedor de un derecho de crédito al privarle de la perfección o reconocimiento normativo de que antes gozaba tal derecho.

A estos dos casos, extinción por ley y condonación por ley, hace referencia, aunque no con la perfección técnica que sería de desear, el artículo 9o de la ley de 18 de julio de 1885, que reguló estos supuestos dentro de la contribución rústica.

En él se dice, en efecto, que se podrá condonar la contribución a los particulares, a los pueblos o a las provincias por calamidades extraordinarias.

La condonación ha de ser concedida en particular por el ayuntamiento; a los pueblos por la diputación provincial, y a la provincia por una ley [...]. En realidad, y según cuanto hemos dicho, en el último de los supuestos contemplados por este artículo, cuando la ley a que hace referencia se promulgue, el acreedor, esto es la Admi-

nistración, no puede perdonar (como en el caso de los particulares y los pueblos), sino que, por el contrario, carece de base legal alguna para exigir un derecho de crédito, que jurídicamente dejará de existir en el momento en que la aludida ley entre en vigor; en definitiva, repetimos, la obligación de los contribuyentes por rústica de esta provincia se extinguirá por obra de la ley.

La figura de la condonación se encuentra contemplada en los arts 39, fracc I, y 74 del *CFE*, que establece dos formas diferentes, a saber:

- Condonación de contribuciones.
- Condonación de multas.

### **Condonación de contribuciones**

Al respecto, el art 39, fracc I, del citado código autoriza al Ejecutivo Federal para que mediante resoluciones de carácter general pueda condonar o eximir, total o parcialmente, el pago de contribuciones y sus accesorios, y autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades, en los casos siguientes:

- a) Cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte
  - La situación de algún lugar o región del país,
  - Una rama de actividad,
  - La fabricación o venta de productos o
  - La realización de una actividad.
- b) En caso de catástrofes debidas a fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

Lo anterior, sin que las facultades otorgadas puedan entenderse referidas a los casos en que la afectación, o posible afectación, a una determinada rama de la industria obedezca a lo dispuesto en una ley tributaria federal o tratado internacional.

### **2.8.9 Condonación de multas**

A su vez, el art 74 del ordenamiento legal mencionado dispone que la SHCP podrá condonar hasta el cien por ciento de las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, incluso las determinadas por el propio contribuyente; para lo cual el SAT establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada, y para ello debe tener en cuenta los elementos que a continuación se detallan:

- a) Apreciará discrecionalmente las circunstancias del caso y los motivos que tuvo la autoridad que impuso la sanción.



- b) La solicitud de condonación no constituirá instancia.
- c) Las resoluciones que dicte la SHCP no pueden ser impugnadas por los medios de defensa que señala el *Código Fiscal de la Federación*.
- d) La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y si se garantiza el interés fiscal.
- e) Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes, siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

### **Condonación a contribuyentes que estén sujetos a concurso mercantil**

Tratándose de contribuyentes que se encuentren sujetos a un procedimiento de concurso mercantil, el art 146-B del *CFE* establece que las autoridades fiscales podrán condonar parcialmente los créditos fiscales relativos a contribuciones que debieron pagarse con anterioridad a la fecha en que se inicie el procedimiento de concurso mercantil, siempre que el comerciante haya celebrado convenio con sus acreedores en los términos de la ley respectiva y de acuerdo con lo siguiente:

- I. Cuando el monto de los créditos fiscales represente menos del sesenta por ciento del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación no excederá del beneficio mínimo de entre los otorgados por los acreedores que, no siendo partes relacionadas, representen en conjunto cuando menos el cincuenta por ciento del monto reconocido a los acreedores no fiscales.
- II. Cuando el monto de los créditos fiscales represente más del sesenta por ciento del total de los créditos reconocidos en el procedimiento concursal, la condonación, de acuerdo con los términos del inciso anterior, no excederá del monto que corresponda a los accesorios de las contribuciones adeudadas.

La autorización de condonación deberá sujetarse a los requisitos y lineamientos que establezca el reglamento del *Código Fiscal de la Federación*.

#### **2.8.10 Cancelación de créditos fiscales**

La cancelación de créditos fiscales en las cuentas públicas, por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios, no libera de su pago. Con base en esta afirmación, contenida en el último párr del art 146-A del *Código Fiscal de la Federación*, se debe concluir que la cancelación no es una forma de extinción de la obligación fiscal determinada en cantidad líquida. Así, dicho precepto legal dispone:

*La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cancelar créditos fiscales en las cuentas públicas por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o de los responsables solidarios.*

*Se consideran créditos de cobro incosteable aquellos cuyo importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 200 unidades de inversión, aquellos cuyo*

*importe sea inferior o igual al equivalente en moneda nacional a 20 000 unidades de inversión y cuyo costo de recuperación rebase el 75% del importe del crédito, así como aquellos cuyo costo de recuperación sea igual o mayor a su importe.*

*Se consideran insolventes los deudores o los responsables solidarios cuando no tengan bienes embargables para cubrir el crédito o éstos ya se hubieran realizado, cuando no se puedan localizar o cuando hubieran fallecido sin dejar bienes que puedan ser objeto del procedimiento administrativo de ejecución.*

*Cuando el deudor tenga dos o más créditos a su cargo, todos ellos se sumarán para determinar si se cumplen los requisitos señalados. Los importes a que se refiere el segundo párrafo del artículo mencionado se determinarán de conformidad con las disposiciones aplicables.*

*La cancelación de los créditos a que se refiere este artículo no libera de su pago.*

### **Extinción de créditos fiscales incobrables**

El art 146-D señala que los créditos fiscales que se encuentren registrados en la subcuenta especial de créditos incobrables a que se refiere el art 191 del CFF se extinguirán, transcurridos cinco años contados a partir de que se haya realizado dicho registro, cuando exista imposibilidad práctica de cobro.

Para estos efectos, se considera que existe imposibilidad práctica de cobro, entre otras, cuando los deudores no tengan bienes embargables, el deudor hubiera fallecido o desaparecido sin dejar bienes a su nombre o cuando por sentencia firme hubiera sido declarado en quiebra por falta de activos.

## **2.9 Recapitulación acerca de la causación, determinación y cumplimiento de la contribución**

Al respecto, es importante destacar la armonía que debe privar en el siglo XXI en la relación jurídica respecto a la causación, determinación y cumplimiento de las contribuciones, de tal manera que la causación no sea complicada o confusa, la determinación resulte sencilla y clara, y el cumplimiento de las contribuciones sea cómodo y oportuno para el contribuyente.

### **Cuestionario**

1. Explicar la clasificación constitucional de las contribuciones.
2. ¿Cuál es la clasificación de las contribuciones, según **Emilio Margáin Manautou**?
3. ¿Cómo clasifica las contribuciones el *Código Fiscal de la Federación*?
4. La definición de impuestos en el *Código Fiscal de la Federación* y su crítica.
5. ¿Cuáles son las teorías sobre el origen de los impuestos?

6. ¿Cuáles son las enseñanzas de la historia respecto a los impuestos?
7. ¿Cuáles son los fines de los impuestos?
8. ¿Qué es la curva de Laffer?
9. Explicar los principios doctrinales de los impuestos (**Adam Smith**).
10. ¿Cuáles son los efectos de los impuestos?
11. Explicar el concepto de derechos, según el *Código Fiscal de la Federación*.
12. Mencionar el concepto de contribuciones de mejoras, de acuerdo con el *Código Fiscal de la Federación*.
13. Definir las aportaciones a la seguridad social, de acuerdo con el *Código Fiscal de la Federación*.
14. ¿Quiénes son los titulares de la potestad en materia de contribuciones?
15. Definir los accesorios a las contribuciones conforme al *Código Fiscal de la Federación*.
16. Mencionar el concepto de *aprovechamientos*, de acuerdo con el *Código Fiscal de la Federación*.
17. Describir los productos conforme al *Código Fiscal de la Federación*.
18. Explicar qué es la obligación fiscal.
19. ¿Cuál es la fuente de la obligación fiscal?
20. ¿Cuáles son los elementos de la obligación impositiva?
21. ¿Cuál es la causa de la obligación fiscal?
22. ¿Cuál es el objeto de la obligación fiscal?
23. ¿En qué consiste la relación jurídico-tributaria?
24. Mencionar la clasificación de los sujetos pasivos de las contribuciones.
25. Definir qué son el hecho imponible y el hecho generador.
26. Explicar la relación entre el hecho imponible y el hecho generador.
27. Hacer la descripción legal del hecho imponible.
28. Explicar el elemento material del hecho imponible.
29. Señalar la clasificación económica del hecho generador.
30. Explicar el elemento temporal del hecho generador.
31. De acuerdo a su estructura temporal, ¿cuál es la clasificación del hecho generador?

32. ¿Cuál es el elemento especial del hecho generador?
33. ¿Cuál es la clasificación del elemento material del hecho generador?
34. Dar el concepto de la base gravable.
35. Clasificación de la base gravable.
36. Dar el concepto de tasa.
37. Clasificación de la tasa o cuota.
38. ¿Qué es una tarifa?
39. Mecánica de aplicación de la tarifa.
40. ¿Cuál es la relación sustancial entre la base gravable y la tasa?
41. ¿Qué es el pago de una contribución?
42. ¿Cuáles son los elementos materiales del pago de una contribución?
43. Señalar cuáles son las diversas clases de pago.
44. ¿Qué es el pago liso y llano?
45. ¿Cuál es el pago bajo protesta?
46. ¿A qué se refiere el pago espontáneo?
47. ¿Qué es el pago provisional?
48. Explicar el pago a consignación ante el Tribunal de Justicia Administrativa de la CDMX
49. ¿Qué es el pago de terceros?
50. ¿Quiénes pueden determinar el pago?
51. ¿Qué es la retención en el pago de contribuciones?
52. Explicar el elemento personal del pago.
53. ¿Quiénes son sujetos activos?
54. ¿Quiénes son sujetos pasivos?
55. Clasificación de los sujetos pasivos.
56. ¿En qué fecha es el pago de las contribuciones?
57. ¿Cuál es el lugar de pago de las contribuciones?
58. ¿Cómo se comprueba el pago de las contribuciones?

59. ¿Qué es la *indexación* o actualización tributaria?
60. ¿Cómo es el pago a plazos, diferido o en parcialidades?
61. ¿En qué consiste el pago de lo indebido o en exceso?
62. ¿Cuándo procede la devolución de contribuciones?
63. ¿Cuáles son las formas de extinción de la obligación tributaria, según **Carlos Giuliani Fonrouge**?
64. ¿Cuáles son las formas de extinción de la obligación tributaria conforme al *Código Fiscal de la Federación*?
65. ¿Qué es la exención de contribuciones?
66. ¿Cómo se clasifican las exenciones?
67. ¿Qué es un subsidio?
68. ¿Cómo se puede llevar a cabo la compensación de créditos?
69. ¿Cuáles son las reglas sobre la concurrencia de créditos fiscales entre la Federación y los fiscos locales?
70. ¿Qué sucede cuando hay concurrencia de fiscos en los embargos?
71. ¿Qué es el acreditamiento?
72. ¿Cuándo procede la caducidad?
73. ¿Cuál es la distinción entre caducidad y prescripción?
74. Explicar la prescripción de créditos fiscales.
75. ¿Qué es la condonación?
76. Explicar cuándo procede la condonación de créditos.
77. ¿Qué es la condonación de multas?
78. ¿Por qué se da la cancelación de créditos fiscales?

## Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones

### 3.1 Elementos instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones

Para 2007, quienes se inscriban en el registro federal de contribuyentes (RFC) y deban presentar declaraciones periódicas y comprobantes fiscales, con firma electrónica, tendrán que solicitar su certificado de firma electrónica, incluyendo socios y accionistas, excepto los miembros de personas morales con fines no lucrativos.

#### 3.1.1 Registro de los contribuyentes y demás obligados

El registro federal de contribuyentes es el medio de control de la SHCP para vigilar y exigir el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

En abril de 1988, la Dirección General de Recaudación de la SHCP, hoy Administración General de Recaudación, publicó el *Instructivo para la formación de la clave del registro federal de contribuyentes*.

En dicho instructivo se señala que ha sido reestructurado y actualizado como un instrumento que permita asignar la clave a cada contribuyente inscrito en el

RFC. Además, se destaca el hecho de que la SHCP es la única autoridad que tiene competencia para asignar la clave del registro federal de contribuyentes, constituida por trece posiciones, incluidos la homonimia y el dígito verificador, que sirven para que no existan claves duplicadas y, en consecuencia, evitar confusiones en todos los procesos en que se apliquen.

Para la asignación de la clave del registro federal de contribuyentes es importante considerar las *fuentes de información* y que dichas fuentes son para las personas morales la copia del acta constitutiva o, en su caso, la copia del documento que motivó su origen, mientras que para las personas físicas es el acta de nacimiento.

**Estructura de la clave.** Respecto a sus primeras diez posiciones, la clave del registro federal de contribuyentes consta de un espacio, tres letras y seis dígitos para personas morales y de cuatro letras y seis dígitos en el caso de las personas físicas.

Una vez asignada la clave de diez posiciones, la autoridad fiscal generará dos para la clave diferenciadora de homonimia y una para el dígito verificador. La clave completa consta de trece posiciones.

### Buzón tributario

**Art 17-K CFF.** *Las personas físicas y morales inscritas en el registro federal de contribuyentes tendrán asignado un buzón tributario, consistente en un sistema de comunicación electrónico ubicado en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, a través del cual:*

- I. *La autoridad fiscal realizará la notificación de cualquier acto o resolución administrativa que emita, en documentos digitales, incluyendo cualquiera que pueda ser recurrido.*
- II. *Los contribuyentes presentarán promociones, solicitudes, avisos o darán cumplimiento a requerimientos de la autoridad, a través de documentos digitales, y podrán realizar consultas sobre su situación fiscal.*

*Las personas físicas y morales que tengan asignado un buzón tributario deberán consultarlo dentro de los tres días siguientes a aquel en que reciban un aviso electrónico enviado por el Servicio de Administración Tributaria, mediante los mecanismos de comunicación que el contribuyente elija de entre los que se den a conocer por medio de reglas de carácter general. La autoridad enviará por única ocasión, mediante el mecanismo elegido, un aviso de confirmación que servirá para corroborar la autenticidad y el correcto funcionamiento de éste.*

**Suspensión en el juicio de amparo. Procede concederla contra la aplicación de los artículos 17-K y 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación (legislación vigente a partir del 1 de enero de 2014).** El análisis del proceso legislativo que culminó con la

*continúa*



*continuación*

adición y modificación de los anteriores preceptos por decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre de 2013 y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 128 de la *Ley de Amparo*, permite establecer que procede conceder la suspensión en contra de su aplicación, al no contravenirse disposiciones de orden público ni afectarse el interés social, ya que las obligaciones que se imponen a los contribuyentes, consistentes en emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria y enviar de manera mensual su información contable mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, si bien forman parte de las medidas implementadas a fin de agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, lo cierto es que la concesión de la medida cautelar no impide que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de presentar promociones, solicitudes y avisos e incluso desahogar los requerimientos que la autoridad hacendaria le formule en forma directa, ya sea mediante documento impreso o a través de otros medios electrónicos en documento digital, ni tampoco que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación; habida cuenta [de] que ésta puede notificar a los contribuyentes [sobre] los actos y resoluciones que emita a través de los mecanismos ordinarios previstos para tal efecto, solicitando la información contable para verificar el cumplimiento de las obligaciones a través de los procedimientos de fiscalización, como son la revisión de gabinete y la visita domiciliaria.<sup>1</sup>

## Registro y control de vehículos

Al respecto, la cláusula décima segunda del Convenio de Colaboración Administrativa en materia Fiscal Federal, celebrado entre el Gobierno Federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, y el Gobierno del Distrito Federal (hoy CDMX), publicado el 12 de agosto de 2015, en el *DOF*, se señala que para los efectos de lo establecido en el art 10-E de la *Ley de Coordinación Fiscal*, la entidad se compromete a llevar y mantener actualizado un registro estatal vehicular, a través del Sistema Informático que la Secretaría determine mediante reglas de carácter general, el cual se integrará con los datos de los vehículos a los que les expida placas de circulación, excepto aeronaves, ferrocarriles y embarcaciones, que los contribuyentes o propietarios inscriban o registren en su circunscripción territorial.

En caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público lleve a cabo un embargo precautorio de más de diez vehículos que estén documentados indebidamente por las autoridades de dichas entidades durante los últimos doce meses, la secretaria hará del conocimiento de la entidad de que se trate la violación específica descubierta, para que en un plazo de cuarenta y cinco días hábiles manifieste

<sup>1</sup> Jurisprudencia 2008 430 [2a.]. 2/2015 (10a.), 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 15, t II, febrero de 2015, p 1760.

lo que a su derecho convenga. Transcurrido dicho plazo, la propia secretaría, en su caso, efectuará un descuento en sus incentivos o participaciones por cada vehículo adicional al décimo embargado, por un monto equivalente al uno por ciento de la recaudación promedio mensual del impuesto sobre automóviles nuevos del año inmediato anterior a aquel en que el incumplimiento sea descubierto por la SHCP.

### **Registro público vehicular**

Tiene su fundamento en la *Ley del Registro Público Vehicular*, cuyo objetivo es crear y regular el registro público de vehículos.

### **Padrón catastral**

El padrón catastral es el registro de bienes inmuebles para efectos del impuesto predial.

### **Registro de agentes o apoderados aduanales y transportistas en el despacho de mercancías de las empresas**

Este control se lleva a cabo en materia aduanera para aquellas empresas que realicen la importación de mercancías mediante el procedimiento de revisión de origen a que se refiere el art 98 de la *Ley Aduanera*, consistente en que el importador verifica y asume como ciertos, bajo su responsabilidad, los datos acerca de las mercancías que le proporcione su proveedor, necesarios para elaborar el pedimento correspondiente.

### **Padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas**

El art 19, fracc XIV, de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* prevé que los fabricantes, productores, envasadores e importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado, mieles incristalizables y de bebidas alcohólicas deberán estar inscritos en el padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas, a cargo de la SHCP.

## **3.1.2 Expedición y conservación de comprobantes de los ingresos, actos y operaciones**

### **Comprobantes fiscales**

Es preciso señalar que *comprobante fiscal* es el documento expedido por el contribuyente con motivo de su actividad y que ampara o demuestra la realización de una operación.

Por lo que hace a la expedición de comprobantes fiscales, hay que cumplir con lo establecido en los arts 29 y 29-A del *CFE*, que actualmente contemplan comprobantes fiscales digitales y no impresos.

## Plazo de conservación

Al respecto es necesario hacer alusión al art 30 del *Código Fiscal de la Federación*, el cual, en su tercer párrafo, señala que la documentación y la contabilidad deberán conservarse durante el plazo de cinco años, contado a partir de la fecha en que se presentaron o debieron haberse presentado las declaraciones relacionadas con ellas. En cuanto a la contabilidad y documentación correspondiente a actos cuyos efectos fiscales se prolonguen en el tiempo, el plazo de referencia comenzará a computarse a partir del día en que se presente la declaración fiscal del último ejercicio en que se hayan producido dichos efectos.

Cuando se trate de la documentación correspondiente a aquellos conceptos respecto a los cuales se hubiera promovido algún recurso o juicio, el plazo para conservarla se computará a partir de la fecha en que quede firme la resolución que les ponga fin.

Tratándose de las actas constitutivas de las personas morales, de los contratos de asociación en participación, de las actas en las que se haga constar el aumento o la disminución del capital social, la fusión o la escisión de sociedades, de las constancias que emitan o reciban las personas morales en los términos de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, al distribuir dividendos o utilidades, de la información necesaria para determinar los ajustes a que se refieren los arts 22 y 23 de la ley citada, así como de las declaraciones de pagos provisionales y del ejercicio, de las contribuciones federales, dicha documentación deberá conservarse por todo el tiempo en el que subsista la sociedad o contrato de que se trate.

## Documentos con firma electrónica avanzada o sello digital

Los documentos con firma electrónica avanzada o sello digital deberán conservarse de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

## Comprobantes digitales

Cuando las leyes fiscales establezcan la obligación de expedir comprobantes fiscales por los actos o actividades que lleven a cabo, por los ingresos que se perciban o por las retenciones de contribuciones que efectúen, los contribuyentes deberán emitirlos mediante documentos digitales a través de la página de Internet del SAT. Las personas que adquieran bienes, disfruten de su uso o goce temporal, reciban servicios o aquellas a las que les hubieren retenido contribuciones, deberán solicitar el respectivo comprobante fiscal digital por Internet.

## Comprobantes digitales. Obligaciones

Los contribuyentes deberán cumplir con las siguientes obligaciones:

## **Certificación de FIEL**

I. Contar con un certificado de firma electrónica avanzada vigente.

## **Certificado para uso de sellos digitales**

II. Tramitar ante el SAT el certificado para el uso de los sellos digitales.

## **Autoría de los comprobantes**

Los contribuyentes optarán por el uso de uno o más certificados de sellos digitales, que utilizarán exclusivamente para la expedición de los comprobantes fiscales mediante documentos digitales. El sello digital permitirá acreditar la autoría de los comprobantes fiscales digitales que expidan las personas físicas y morales, el cual queda sujeto a la regulación aplicable al uso de la firma electrónica avanzada.

## **Certificados para establecimientos**

Los contribuyentes podrán tramitar la obtención de un certificado de sello digital para ser utilizado por todos sus establecimientos o locales, o bien, tramitar la obtención de un certificado de sello digital por cada uno de sus establecimientos. El SAT establecerá mediante reglas de carácter general los requisitos de control e identificación a que se sujetará el uso del sello digital de los contribuyentes.

## **Tramitación del certificado**

La tramitación de un certificado de sello digital sólo podrá efectuarse mediante formato electrónico que cuente con la firma electrónica avanzada del solicitante.

## **Contenido de comprobantes al SAT**

III. Cumplir los requisitos establecidos en el art 29-A del *CFE*.

## **Remisión de comprobantes al SAT**

IV. Remitir al SAT, antes de su expedición, el respectivo comprobante fiscal digital por Internet a través de los mecanismos que para tal efecto determine dicho órgano desconcentrado, mediante reglas de carácter general, con el objeto de que éste proceda

## **Validación**

- a) Validar el cumplimiento de los requisitos establecidos en el art 29-A del citado código.

## **Asignación de folio**

- b) Asignar el folio del comprobante fiscal digital.

## **Incorporación de sello digital**

- c) Incorporar el sello digital del Servicio de Administración Tributaria.

## **Proveedores de certificación**

El SAT podrá autorizar a proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet para que efectúen la validación, asignación de folio e incorporación del sello.

## **Autorización de proveedores por el SAT**

Los proveedores de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet a que se refiere el párrafo anterior deberán estar autorizados por el SAT y cumplir con los requisitos que al efecto establezca dicho órgano desconcentrado, mediante reglas de carácter general.

## **Revocación de autorizaciones**

El SAT podrá revocar las autorizaciones emitidas a los proveedores cuando incumplan con alguna de las obligaciones establecidas en la autorización respectiva o en las reglas de carácter general que les sean aplicables.

## **Difusión de proveedores autorizados**

El SAT podrá proporcionar la información necesaria a los proveedores autorizados de certificación de comprobantes fiscales digitales por Internet.

## **Puesta del archivo electrónico a disposición de los clientes**

- V. Una vez que al comprobante fiscal digital por Internet se le incorpore el sello digital del SAT o, en su caso, del proveedor de certificación de comprobantes fiscales digitales, deberán entregar o poner a disposición de sus clientes, a través de los medios electrónicos que disponga el citado órgano desconcentrado mediante reglas de carácter general, el archivo electrónico del comprobante fiscal digital por Internet y, cuando les sea solicitada por el cliente, su representación impresa, la cual únicamente presume la existencia de dicho comprobante fiscal.

## **Especificaciones informáticas**

- VI. Cumplir con las especificaciones que en materia de informática determine el SAT mediante reglas de carácter general.

## **Comprobación de autenticidad**

Los contribuyentes podrán comprobar la autenticidad de los comprobantes fiscales digitales por Internet que reciban consultando en la página de Internet del SAT

si el número de folio que ampara el comprobante fiscal digital fue autorizado al emisor y si al momento de la emisión del comprobante fiscal digital el certificado que ampare el sello digital se encontraba vigente y registrado en dicho órgano desconcentrado.

### **Devoluciones, descuentos y otros**

En el caso de las devoluciones, descuentos y bonificaciones a que se refiere el art 25 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, se deberán expedir comprobantes fiscales digitales por Internet.

### **Emisión por medios propios**

El SAT, mediante reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que los contribuyentes emitan sus comprobantes fiscales digitales por medios propios, a través de proveedores de servicios o con los medios electrónicos que en dichas reglas determine. De igual forma, podrá establecer las características de los comprobantes que servirán para amparar el transporte de mercancías.

### **Comprobantes fiscales digitales. Requisitos**

Los comprobantes fiscales digitales a que se refiere el art 29 del *CFE* deberán contener, a su vez, los requisitos previstos por el art 29-A del citado código, y que son:

#### **RFC y régimen fiscal**

- I. La clave del registro federal de contribuyentes de quien los expida y el régimen fiscal en que tributen conforme a la *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Tratándose de contribuyentes que tengan más de un local o establecimiento, se deberá señalar el domicilio del local o establecimiento en el que se expidan los comprobantes fiscales.

#### **Folio y sello digital**

- II. El número de folio y el sello digital del SAT, referidos en la fracc IV, incs *b*) y *c*), del art 29 del *CFE*, así como el sello digital del contribuyente que lo expide.

#### **Lugar y fecha de expedición**

- III. El lugar y fecha de expedición.

#### **RFC del beneficiario**

- IV. La clave del registro federal de contribuyentes de la persona a favor de quien se expida.

## Clave genérica

Cuando no se cuente con la clave del registro federal de contribuyentes, se señalará la clave genérica que establezca el SAT mediante reglas de carácter general.

Tratándose de comprobantes fiscales que se utilicen para solicitar la devolución del impuesto al valor agregado a turistas extranjeros o que amparen ventas efectuadas a pasajeros internacionales que salgan del país por vía aérea, terrestre o marítima, así como ventas en establecimientos autorizados para la exposición y venta de mercancías extranjeras o nacionales a pasajeros que arriben al país en puertos aéreos internacionales, conjuntamente con la clave genérica que para tales efectos establezca el SAT, mediante reglas de carácter general, deberán contener los datos de identificación del turista o pasajero y del medio de transporte en que éste salga o arribe al país, según sea el caso, además de cumplir con los requisitos que señale el SAT mediante reglas de carácter general.

## Cantidades y descripción del acto

V. La cantidad, unidad de medida y clase de los bienes o mercancías o descripción del servicio o del uso o goce que amparen.

## Otros requisitos

Los comprobantes que se expidan en los siguientes supuestos deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

## Obligaciones por medio de coordinados

- a) Los que se expidan a las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto del coordinado, las cuales hayan optado por pagar el impuesto individualmente, de conformidad con lo establecido por el art 73, párr V, de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, deberán identificar el vehículo que les corresponda.

## Donativos deducibles

- b) Los que amparen donativos deducibles en términos de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* deberán señalar expresamente tal situación, y contener el número y fecha del oficio en que consta la autorización para recibir dichos donativos o, en su caso, del oficio de renovación correspondiente. Cuando amparen bienes que hayan sido deducidos previamente, para los efectos del impuesto sobre la renta, se indicará que el donativo no es deducible.

## Arrendamiento de inmuebles

- c) Los que se expidan por la obtención de ingresos por arrendamiento, y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, deberán con-



tener el número de cuenta predial del inmueble de que se trate o, en su caso, los datos de identificación del certificado de participación inmobiliaria no amortizable.

### **Tabacos labrados**

- d) Los que expidan los contribuyentes sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios que enajenen tabacos labrados, de conformidad con lo establecido por el art 19, fracc II, último párrafo, de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, deberán especificar el peso total de tabaco contenido en los tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad de cigarros enajenados.

### **Automóviles**

- e) Los que expidan los fabricantes, ensambladores, comercializadores e importadores de automóviles en forma definitiva, cuyo destino sea permanecer en territorio nacional para su circulación o comercialización, deberán contener el número de identificación vehicular y la clave vehicular que corresponda al automóvil.

### **Valor en moneda nacional**

El valor del vehículo enajenado deberá estar expresado, en el comprobante correspondiente, en moneda nacional.

### **Automóvil. Concepto**

El art 5o de la *Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos* proporciona la definición de *automóvil* que se emplea tratándose de impuestos.

### **Mercancías no identificables**

Cuando los bienes o las mercancías no puedan ser identificados individualmente, se hará el señalamiento expreso de tal situación.

### **Valores unitarios**

VI. El valor unitario consignado en número.

### **Requisitos adicionales**

Los comprobantes que se expidan en los supuestos que a continuación se indican, deberán cumplir adicionalmente con lo que en cada caso se especifica:

### **Lentes ópticos graduados**

- a) Los que expidan los contribuyentes que enajenen lentes ópticos graduados, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

### **Transportación escolar**

- b) Los que expidan los contribuyentes que presten el servicio de transportación escolar, deberán separar el monto que corresponda por dicho concepto.

### **Cesión de documentos**

- c) Los relacionados con las operaciones que dieron lugar a la emisión de los documentos pendientes de cobro, de conformidad con lo establecido por el art 1o-C, fracc III, de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, deberán consignar la cantidad efectivamente pagada por el deudor cuando los adquirentes hayan otorgado descuentos, rebajas o bonificaciones.

### **Valor del acto**

VII. El importe total consignado en número o letra, conforme a lo siguiente:

#### **Pago en una sola exhibición**

- a) Cuando la contraprestación se pague en una sola exhibición, en el momento en que se expida el comprobante fiscal digital por Internet, correspondiente a la operación de que se trate, se señalará expresamente dicha situación; además, se indicará el importe total de la operación y, cuando así proceda, el monto de los impuestos trasladados desglosados con cada una de las tasas del impuesto correspondiente y, en su caso, el monto de los impuestos retenidos.

#### **Enajenación con tasa de 0% de IVA y los relacionados con el IEPS**

Los contribuyentes que lleven a cabo las operaciones a que se refieren los arts 2o-A de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*; 19, fracc II, de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, y 11, tercer párr, de la *Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos*, no trasladarán el impuesto en forma expresa y por separado, salvo tratándose de la enajenación de los bienes a que se refiere el art 2o, fracc I, incs A), D), F), G), I) y J), de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*, cuando el adquirente sea, a su vez, contribuyente de este impuesto por dichos bienes y así lo solicite.

#### **Servicios personales**

Tratándose de contribuyentes que presten servicios personales, cada pago que perciban por la prestación de servicios se considerará como una sola exhibición y no como una parcialidad.

**Pagos en varias exhibiciones**

- b) Cuando la contraprestación no se pague en una sola exhibición se emitirá un comprobante fiscal digital por Internet por el valor total de la operación en el momento en que ésta se realice, y se expedirá un comprobante fiscal digital por Internet por cada uno de los pagos que se reciban posteriormente, en los términos que establezca el SAT mediante reglas de carácter general, los cuales deberán señalar el folio del comprobante fiscal digital por Internet emitido por el total de la operación, además del valor total de la operación y el monto de los impuestos retenidos, así como de los impuestos trasladados, desglosando cada una de las tasas del impuesto correspondiente, con las excepciones precisadas en el inciso anterior.

**Forma de pago**

- c) Señalar la forma en que se realizó el pago, ya sea en efectivo, transferencia electrónica de fondos, cheques nominativos o tarjetas de débito, de crédito, de servicio o las denominadas *monederos electrónicos*, que autorice el SAT.

**Mercancías de importación**

VIII. Tratándose de mercancías de importación:

**Ventas de primera mano**

- a) El número y la fecha del documento aduanero, tratándose de ventas de primera mano.

**Importaciones a favor de terceros**

- b) En importaciones efectuadas a favor de un tercero, el número y la fecha del documento aduanero, los conceptos y montos pagados por el contribuyente directamente al proveedor extranjero y los importes de las contribuciones pagadas con motivo de la importación.

**Otros requisitos**

IX. Los contenidos en las disposiciones fiscales que sean requeridos y dé a conocer el SAT mediante reglas de carácter general.

**Comprobantes de retención de contribuciones**

Los comprobantes fiscales digitales por Internet que se generen para efectos de amparar la retención de contribuciones, deberán contener los requisitos que determine el SAT mediante reglas de carácter general.

### **Comprobantes fiscales no deducibles ni acreditables**

Las cantidades que estén amparadas en los comprobantes fiscales que no reúnan algún requisito de los establecidos por los arts 29 y 29-A del CFF, según sea el caso, o cuando los datos contenidos en los mismos se plasmen en forma distinta a lo señalado por las disposiciones fiscales no podrán deducirse o acreditarse fiscalmente.

### **Registro de las omisiones**

Cuando al inicio de una visita domiciliaria los contribuyentes hubieran omitido asentar registros en su contabilidad dentro de los plazos establecidos en las disposiciones fiscales, dichos registros sólo podrán efectuarse después de que la omisión correspondiente haya sido asentada en acta parcial; esta obligación subsiste incluso cuando las autoridades hubieran designado un depositario distinto del contribuyente, siempre que la contabilidad permanezca en alguno de sus establecimientos. El contribuyente deberá seguir llevando su contabilidad, independientemente de lo dispuesto en este párrafo.

### **Documentación en locales**

Los contribuyentes con establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semi-fijos en la vía pública, deberán tener a disposición de las autoridades fiscales en dichos lugares y, en su caso, en el lugar donde almacenen las mercancías, su cédula de identificación fiscal expedida por el SAT o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, así como los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que tengan en esos lugares.

### **Comprobantes de mercancías**

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, los contribuyentes que en los lugares señalados en él tengan su cédula de identificación fiscal o la solicitud de inscripción en el registro federal de contribuyentes o copia certificada de cualesquiera de dichos documentos, y el aviso de apertura a que se refiere el art 27, antepenúltimo párrafo del CFF, no estarán obligados a tener a disposición de las autoridades fiscales en esos lugares los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías, en cuyo caso deberán conservar dichos comprobantes a disposición de las autoridades en su domicilio fiscal de acuerdo con las disposiciones del citado código.

### 3.1.3 Contabilidad para efectos fiscales

#### Contabilidad fiscal

El art 28 del *CFF* dispone que las personas que, de acuerdo con las disposiciones fiscales, estén obligadas a llevar contabilidad tendrán en cuenta lo siguiente:

- I. *La contabilidad, para efectos fiscales, se integra por los libros, sistemas y registros contables, papeles de trabajo, estados de cuenta, cuentas especiales, libros y registros sociales, control de inventarios y método de valuación, discos y cintas o cualquier otro medio procesable de almacenamiento de datos, los equipos o sistemas electrónicos de registro fiscal y sus respectivos registros, además de la documentación comprobatoria de los asientos respectivos, así como toda la documentación e información relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales, la que acredite sus ingresos y deducciones, y la que obliguen otras leyes. En el reglamento del CFF se establecerá la documentación e información con la que se deberá dar cumplimiento a esta fracción, y los elementos adicionales que integran la contabilidad.*

*Tratándose de personas que enajenen gasolina, diésel, gas natural para combustión automotriz o gas licuado de petróleo para combustión automotriz, en establecimientos abiertos al público en general, deberán contar con los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos. Se entiende por controles volumétricos, los registros de volumen que se utilizan para determinar la existencia, adquisición y venta de combustible, mismos que formarán parte de la contabilidad del contribuyente.*

*Los equipos y programas informáticos para llevar los controles volumétricos serán aquellos que autorice para tal efecto el Servicio de Administración Tributaria, los cuales deberán mantenerse en operación en todo momento.*

- II. *Los registros o asientos contables deberán cumplir con los requisitos que establezca el reglamento de dicho código y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria.*
- III. *Los registros o asientos que integran la contabilidad se llevarán en medios electrónicos conforme lo establezcan el reglamento del CFF y las disposiciones de carácter general que emita el Servicio de Administración Tributaria. La documentación comprobatoria de dichos registros o asientos deberá estar disponible en el domicilio fiscal del contribuyente.*
- IV. *Ingresarán de forma mensual su información contable a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, de conformidad con reglas de carácter general que se emitan para tal efecto.*

En relación con la contabilidad se ha dictado la tesis siguiente:

**Visitas domiciliarias. El artículo 45 del Código Fiscal de la Federación, en la parte en que autoriza a los visitantes a recoger la contabilidad para examinarla en las oficinas de la autoridad fiscal, es inconstitucional.** Las visitas domiciliarias que el artículo 16 constitucional permite efectuar a las autoridades administrativas deben verificarse única y exclusivamente en el domicilio del visitado, y la función del visitador debe limitarse a inspeccionar los papeles y libros que requiera, sin poder sustraerlos del domicilio en que se actúa, puesto

que ni del texto de la disposición constitucional ni de su interpretación jurídica puede concluirse que dicho precepto autoriza a los visitadores a sustraer la documentación que estimen necesaria. Por tanto, el artículo 45 del código fiscal citado, en la parte en que autoriza a los visitadores a recoger la documentación que se inspecciona y llevarla a las oficinas fiscales, viola el artículo 16 constitucional.<sup>2</sup>

Las personas obligadas a llevar contabilidad deben conservar en su domicilio, a disposición de las autoridades fiscales, toda la documentación relacionada con el cumplimiento de las disposiciones fiscales.

Así mismo, deben tenerse presentes los capítulos del reglamento del *Código Fiscal de la Federación* que a continuación se señalan:

## Título I

- Capítulo III. De la inscripción y avisos en el registro federal de contribuyentes.

Sección I. De la inscripción en el registro (arts 22-28).

Sección II. De los avisos al registro federal de contribuyentes (arts 29-32).

- Capítulo IV. De la contabilidad (arts 33-35).
- Capítulo V. De los comprobantes fiscales digitales por Internet (arts 36-40).
- Capítulo VI. De las declaraciones, solicitudes y avisos (arts 41-45).

## Información que soliciten las autoridades fiscales

Los contribuyentes que lleven su contabilidad o parte de ella utilizando registros electrónicos deberán proporcionar a las autoridades fiscales, cuando así se los soliciten, la información acerca de sus clientes y proveedores, así como aquella relacionada con la contabilidad que tengan en dichos medios.

## Aseguramiento de la contabilidad. Sellos y colocación de marcas en la documentación contable

Debe precisarse que el art 46, fracc III, del *Código Fiscal de la Federación* señala que, durante el desarrollo de la visita, los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no estén registrados en la contabilidad podrán, indistintamente, sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o muebles, archiveros u oficinas donde se encuentren, así como dejarlos en calidad de depósito al visitado o a la persona con quien se entienda la diligencia, previo inventario que al efecto formulen, siempre que dicho aseguramiento no impida la

---

<sup>2</sup> Jurisprudencia 200236 [P./]. 52/95], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t II, diciembre de 1995, p 183.

realización de las actividades del visitado. Se considera que no se impide la realización de actividades cuando se asegure la contabilidad o correspondencia no relacionada con las actividades del mes en curso y los dos anteriores. En el caso de que algún documento que se encuentre en los muebles, archiveros u oficinas que se sellen sea necesario al visitado para realizar sus actividades, se le permitirá extraerlo ante la presencia de los visitadores, quienes podrán obtener copia del mismo.

En relación con esto se han dictado las tesis siguientes:

**Visitas domiciliarias. El artículo 46, fracción III, del Código Fiscal de la Federación, en la parte en que autoriza a los visitadores a sellar o marcar muebles, archiveros u oficinas, a fin de asegurar la contabilidad o correspondencia, es inconstitucional.** En las visitas domiciliarias que el artículo 16 constitucional permite efectuar a las autoridades administrativas, la función del visitador debe limitarse a exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales —con los alcances que esto implica— sin que del texto de la disposición constitucional, ni de su interpretación jurídica, pueda concluirse que dicho precepto constitucional autoriza a los visitadores a sellar o colocar marcas en muebles, archiveros u oficinas. Por tanto, el artículo 46, fracción III, del *Código Fiscal de la Federación*, en la parte que dispone que los visitadores podrán sellar o colocar marcas en muebles, archiveros u oficinas, viola el precepto constitucional de mérito.<sup>3</sup>

**Aseguramiento de la contabilidad. Es de naturaleza legal diferente al secuestro de documentación.** En la fracción III del artículo 46 del *Código Fiscal de la Federación* se establece expresamente que durante el desarrollo de la visita, los visitadores, a fin de asegurar la contabilidad, correspondencia o bienes que no están registrados en la contabilidad, podrán indistintamente sellar o colocar marcas en dichos documentos, bienes o muebles, advirtiéndose que en dicha norma se contempla la facultad de la autoridad de tomar o no una medida precautoria para lograr cabalmente el objetivo de la visita, consistente en la comprobación del cumplimiento, por parte del supuesto visitado, de sus obligaciones fiscales, razones por las que los visitadores podrán o no llevar a cabo tal medida, sin que en el caso de hacerlo tengan que motivar su determinación, pues ésta es una facultad que pueden o no ejercitar y que no está sujeta a mayores formalidades que las que el propio precepto señala, consistentes en que cuando los visitadores estimen procedente llevar a cabo tal medida así lo expresen, sin que se deje en estado de indefensión al visitado, quien en todo tiempo estará en posibilidad legal de solicitar la documentación asegurada que necesite, tratándose de un acto diferente al secuestro de documentación, en el que para llevarlo a cabo tiene que fundarse y motivarse suficientemente, en virtud de la desposesión transitoria de que es objeto el contribuyente.<sup>4</sup>

<sup>3</sup> Tesis aislada **200 251**, 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t II, diciembre de 1995, p 264.

<sup>4</sup> Precedente **24 156** [III-PSR-X-27], 3a época, 1a Sala Regional Occidente, *RTFF*, año II, núm 23, noviembre de 1989, p 46.



Otras formas de control fiscal son las siguientes:

**1. Obligación de los contribuyentes de informar sobre sus principales clientes o proveedores.** En el art 19, fracc VIII, de la *Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios (LIESPS)*, se señala que los contribuyentes de los bienes a que se refieren los incs A), B), C), D), F), G), H) y J) de la fracc I del art 2o de la citada ley, obligados al pago del impuesto especial sobre producción y servicios, deberán proporcionar al SAT, trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre y enero del año que corresponda, la información sobre sus cincuenta principales clientes y proveedores del trimestre inmediato anterior al de su declaración, respecto a dichos bienes. Tratándose de contribuyentes que enajenen o importen vinos de mesa, deberán cumplir con esta obligación de manera semestral, en los meses de enero y julio de cada año.

### **Contribuyentes con varios establecimientos**

Los contribuyentes que tengan uno o varios establecimientos ubicados en una entidad federativa diferente a la de la matriz, deberán presentar la información a que se refiere el párrafo anterior por las operaciones que correspondan a dichos establecimientos para su consumo final.

### **Participación de los estados**

La información a que aluden las fraccs VI y VIII del art 19 de la *LIESPS* será la base para la determinación de las participaciones a que se refieren los arts 3o y 3o-A de la *Ley de Coordinación Fiscal*, en materia del impuesto especial sobre producción y servicios.

**2. Información concerniente al precio de enajenación de cada producto y valor, así como su volumen.** De esta manera, el art 19, fracc IX, de la *LIESPS* dispone que los productores e importadores de tabacos labrados deberán informar a la SHCP, conjuntamente con su declaración del mes, el precio de enajenación de cada producto, el valor y volumen de los mismos, así como especificar el peso total de tabacos labrados enajenados o, en su caso, la cantidad total de cigarros enajenados. Esta información se deberá proporcionar por cada una de las marcas que produzca o importe el contribuyente.

**3. Control físico de volumen de productos fabricados, producidos o envasados.** Respecto a este renglón, el art 19, fracc X, de la *LIESPS* establece que los fabricantes, productores o envasadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, de bebidas con contenido alcohólico, cerveza, tabacos labrados, combustibles automotrices, bebidas energizantes, concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes, bebidas saborizadas con azúcares añadidos, así como de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas con azúcares añadidos, así como combustibles fósiles y plaguicidas, deberán llevar un control físico del

volumen fabricado, producido o envasado, según corresponda; así como reportar trimestralmente, en los meses de abril, julio, octubre, y enero, del año que corresponda, la lectura mensual de los registros de cada uno de los dispositivos que se utilicen para llevar el citado control, en el trimestre inmediato anterior al de su declaración.

La obligación a que se refiere esta fracción no será aplicable a los productores de vinos de mesa.

**4. Información acerca de equipos.** En cuanto a este renglón, el art 19, fracc XII, párr I, de la ley de referencia señala que los fabricantes, productores y envasadores de alcohol, alcohol desnaturalizado, mieles incristalizables y de bebidas alcohólicas deberán reportar en el mes de enero de cada año al SAT las características de los equipos que utilizarán para la producción, destilación, envasamiento y almacenaje de dichos bienes, así como de los contenedores para el almacenaje de dichos bienes cuando no se trate de equipo.

**5. Información acerca de procesos.** El párr II de la fracc XII del art 19 de la *Ley del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios* señala que deberán reportar al SAT la fecha de inicio del proceso de producción, destilación o envasamiento, con quince días de anticipación a éste, acompañando la información sobre las existencias de producto en ese momento. Igualmente, deberán reportar la fecha en que finalice el proceso dentro de los quince días siguientes a la conclusión del mismo, acompañando la información sobre el volumen fabricado, producido o envasado.

**6. Marbetes y precintos.** Son signos distintivos de control fiscal y sanitario que se adhieren a los envases o recipientes que contienen bebidas alcohólicas con determinada capacidad de mililitros. Los contribuyentes deberán adherirlos a los envases que contengan bebidas alcohólicas, inmediatamente después de su envasado. Tratándose de bebidas alcohólicas a granel, se deberán adherir precintos a los recipientes que las contengan, cuando las mismas se encuentren en tránsito o transporte, no así tratándose de bebidas alcohólicas envasadas que se destinen a la exportación, siempre que se cumplan las reglas de carácter general que al efecto se señalen en el reglamento del *CFF*.

## Instalaciones aduaneras

De conformidad con el art 4o, fracc I, de la *Ley Aduanera*, quienes operen o administren puertos de altura o aeropuertos internacionales y quienes presten los servicios auxiliares de terminales ferroviarias de pasajeros y de carga deberán poner a disposición de las autoridades aduaneras, en los recintos fiscales, las instalaciones adecuadas para las funciones propias del despacho de mercancías y las demás que deriven de la ley, así como cubrir los gastos que implique el mantenimiento de dichas instalaciones.

## Control de aduana en el despacho

La entrada o la salida de mercancías del territorio nacional, las maniobras de carga, descarga, transbordo y almacenamiento de las mismas, el embarque o desembarque de pasajeros y la revisión de sus equipajes deberán efectuarse por lugar autorizado, en día y hora hábiles. Quienes efectúen su transporte por cualquier medio están obligados a presentar dichas mercancías ante las autoridades aduaneras junto con la documentación exigible.

## Recintos fiscales

El manejo, almacenaje y custodia de las mercancías de comercio exterior compete a las aduanas.

Los recintos fiscales son aquellos lugares donde las autoridades aduaneras realizan indistintamente las funciones de manejo, almacenaje, custodia, carga y descarga de las mercancías de comercio exterior y fiscalización, así como el despacho aduanero de aquéllas.

El SAT podrá otorgar la concesión para que los particulares presten los servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías en inmuebles ubicados dentro de los recintos fiscales o en inmuebles colindantes con la aduana, esos espacios se denominarán *recintos fiscalizados*.

### 3.1.4 Dictamen contable opcional sobre estados financieros

Al respecto, debe tenerse presente que el dictamen de estados financieros es la opinión que emite un contador público certificado respecto al cumplimiento de las disposiciones fiscales, con sujeción al art 32-A del *CFE*, a los principios de contabilidad, de auditorías generalmente aceptadas y los procedimientos de auditoría para conocer la situación de un contribuyente.

Está regulado por los arts 32-A, 52, 52-A del *CFE*, y 52 al 60 del reglamento de dicho código.

Conforme al art 32-A del *CFE*, las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$100 000 000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de las reglas de carácter general que al efecto emita el SAT sea superior a \$79 000 000.00 o que por lo menos trescientos de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior, podrán optar por dictaminar en los términos del art 52 del *CFE* sus estados financieros por contador público autorizado. No podrán ejercer dicha opción las entidades paraestatales de la administración pública federal.

### Aviso de dictaminación

Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.

### Presentación del dictamen

Los contribuyentes que hayan optado por presentar el dictamen de los estados financieros formulado por contador público registrado, deberán presentarlo dentro de los plazos autorizados, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el reglamento del CFF y las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria, a más tardar el 15 de julio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio de que se trate.

### Diferencias de impuesto

En caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos por pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas, dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.

### Obligaciones que se tienen por cumplidas

Los contribuyentes que ejerzan la opción, tendrán por cumplida la obligación de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal a que se refiere el art 32-H del CFF.

En los términos del art 52 del *Código Fiscal de la Federación* se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes emitidos por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realicen en cualquier otro dictamen con repercusión fiscal formulado por contadores públicos en relación al cumplimiento de las disposiciones fiscales, o bien, en las aclaraciones que dichos contadores hagan respecto a sus dictámenes conforme a las fraccs I a V del citado precepto legal.

### Dictamen acerca del cumplimiento de obligaciones fiscales en la Ciudad de México

Los arts 58 a 72 del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX), establecen el dictamen para el cumplimiento de obligaciones fiscales. Al respecto se prevé que

están obligadas a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, en los términos del *CFDF* y de las reglas de carácter general que publique la Secretaría de Finanzas de la Ciudad de México, a más tardar el 15 de enero del ejercicio siguiente al que se dictaminará, las personas físicas y morales que se encuentren en alguno de los supuestos siguientes y únicamente por cada uno de ellos:

- I. Las que en el año del calendario inmediato anterior a aquel que se dictamina hayan contado con un promedio mensual de ciento cincuenta o más trabajadores.
- II. Las que en el año anterior a aquel que se dictamina hayan contado con inmuebles de uso diferente al habitacional, cuyo valor catastral por cada uno o en su conjunto, en cualquiera de los bimestres del año, sea superior a \$26 982 818.00. El dictamen deberá referirse a las obligaciones fiscales establecidas en el *CFDF*, por el inmueble o los inmuebles que en su conjunto rebasen ese valor.
- III. Las que en el año del calendario anterior a aquel que se dictamina hayan contado con inmuebles de uso mixto, cuyo valor catastral por cada uno o en su conjunto rebasen el valor indicado en la fracción anterior.  
Se entiende por *uso mixto* cuando el inmueble se destine a uso habitacional y no habitacional.
- IV. Las que en el año del calendario anterior a aquel que se dictamina hayan consumido, por una o más tomas, más de 1 000 m<sup>3</sup> de agua bimestral promedio, de uso no doméstico, de uso doméstico o de ambos usos; cuando el uso sea sólo doméstico, siempre que el inmueble donde se encuentre instalada dicha toma o tomas de agua se haya otorgado en uso o goce temporal total o parcialmente.
- V. Estar constituidos como organismos descentralizados, empresas de participación estatal mayoritaria y fideicomisos públicos conforme a la ley de la materia.
- VI. Las que en el año calendario anterior a aquel que se dictamina hayan utilizado agua de fuentes diversas a la red de suministro de la Ciudad de México y hayan efectuado las descargas de este líquido en la red de drenaje.
- VII. Las que en el año del calendario anterior a aquel que se dictamina hayan prestado los servicios de hospedaje contemplados en el art 162 del *CFDF* y que en el ejercicio dictaminado hayan percibido un monto igual o mayor a los \$10 396 000.00 como contraprestación por los servicios prestados.

Las personas físicas y morales que no se encuentren en alguno de los supuestos señalados en los numerales anteriores, tendrán la opción de hacer dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La presentación del aviso para dictaminar y del dictamen en los plazos en que dispone el *CFF*, no impide el ejercicio de las facultades de cobro de créditos fiscales en el caso de que la autoridad fiscal advierta diferencias u omisiones de pago.

No están obligadas a dictaminar el cumplimiento de las obligaciones fiscales referidas anteriormente las delegaciones, dependencias y órganos desconcentrados de la administración pública de la Ciudad de México.

### 3.1.5 Intervención de notarios, agentes aduanales y otros auxiliares de la administración fiscal

En otro capítulo del libro se hace alusión a los responsables solidarios de la relación jurídico-contributiva, de ahí que únicamente se mencionará en esta parte a los notarios, agentes aduanales y otros auxiliares esenciales de la administración de justicia.

#### Notarios

De acuerdo con la *Ley del Notariado para el Distrito Federal* (hoy CDMX), el *notario* es el profesionista del derecho investido de fe pública por el Estado, que tiene a su cargo recibir, interpretar, redactar y dar forma legal a la voluntad de las personas que acuden ante él, así como conferir autenticidad y certeza jurídicas a los actos y hechos pasados ante su fe, mediante la consignación de ambos en instrumentos públicos de su autoría.

Los notarios conservan los instrumentos en el protocolo a su cargo, los reproducen y dan fe de ellos; también actúan como auxiliares de la administración de justicia y como consejeros, árbitros o asesores internacionales, en los términos que señalen las disposiciones legales relativas.

Estos profesionistas están obligados a enterar de los impuestos vinculados con la adquisición y enajenación de bienes inmuebles, y a cerciorarse previamente del pago del impuesto predial antes de realizar cualquier operación inmobiliaria.

#### Agentes aduanales

Se considera *agente aduanal* a la persona física autorizada por el SAT, mediante una patente, para promover por cuenta ajena el despacho de las mercancías en los diferentes regímenes aduaneros previstos en la *Ley Aduanera*.

Al respecto, cabe citar la jurisprudencia siguiente:

**Agente aduanal. Su responsabilidad por omisión en el pago de impuestos cuando el importador haya aportado correctamente todos los elementos.** En términos de los artículos 25 y 42 de la *Ley Aduanera*, cuando con motivo de un acto de importación de mercancías existan diferencias en el pago de impuestos y la operación se haya verificado por conducto de un agente aduanal, éste es responsable directo de la omisión de contribuciones al comercio exterior por la operación realizada, siempre que se acredite fehacientemente que el importador le dio a conocer con exactitud todos los datos y elementos de la operación.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Precedente 25213 [III-PSR-J-4], 3a época, 1a Sala Regional Metropolitana, RTFF, año II, núm 50, febrero de 1992, p 8.

## Otros auxiliares de la administración fiscal

Como auxiliares de las autoridades fiscales, de forma enunciativa y no limitativa, se puede hacer alusión a lo señalado en el art 329 del *CFDF* (hoy CDMX), el cual menciona que son auxiliares de la Secretaría de Finanzas:

- Las unidades administrativas de las dependencias de la administración pública de la Ciudad de México, expresamente autorizadas por la secretaría para prestar estos servicios.
- Las sociedades nacionales de crédito y las instituciones de crédito, autorizadas por la secretaría.
- Las unidades administrativas de los órganos de gobierno y de las entidades de la administración pública paraestatal, local y federal encargadas del manejo y administración de recursos presupuestales.
- Las personas morales y físicas legalmente autorizadas por la secretaría.

## Bancos

La intervención de los bancos es importante en el auxilio de la función recaudatoria de las contribuciones y ha sido un buen camino para frenar actos de corrupción tanto a nivel federal como a nivel de la Ciudad de México. De esa forma adquiere vigencia el principio de economía de **Adam Smith**, en el sentido de evitar fugas en los ingresos y tener más dinero para satisfacer los gastos públicos.

## Personas físicas y morales

En los últimos años, también a nivel de la Ciudad de México, se está permitiendo el pago de contribuciones en centros comerciales y tiendas de autoservicio.

### 3.1.6 Declaraciones y avisos

Están regulados por los arts 31 y 32 del *Código Fiscal de la Federación*.

#### Declaración de impuestos

Es la manifestación que efectúa el contribuyente por mandato de ley de sus obligaciones tributarias durante un periodo o ejercicio fiscal. Las declaraciones deben presentarse en las formas que para tal fin apruebe la SHCP, en el número de ejemplares determinados y con los datos, informes y los documentos que dichas formas requieran.

Tradicionalmente se hacían en formatos de papel que se llevaban por escrito, y en la actualidad se exige que se hagan mediante documento digital.

Al efecto, la tesis siguiente:

**Declaración fiscal anual. La aclaración que formule el contribuyente a su declaración fiscal anual deberá hacerla en las formas aprobadas por la Secretaría de Hacienda y**



**Crédito Público, en cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 31 del Código Fiscal de la Federación.** En los casos en que el contribuyente considere necesario formular aclaraciones en relación con su declaración anual respecto de los impuestos a que esté sujeto, tales como el impuesto sobre la renta, impuesto al activo, así como al impuesto al valor agregado, deberá hacerlo en las formas que al efecto apruebe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público conforme a lo dispuesto en el artículo 31 del *Código Fiscal de la Federación*; y la autoridad fiscal no está obligada a considerar cualquier otra forma que se utilice.<sup>6</sup>

## Formas oficiales

La regla general en todo sistema impositivo es que se deben presentar declaraciones o avisos ante las autoridades fiscales, así como expedir constancias o documentos. Esto se hará mediante formas oficiales, en las que se proporcionará el número de ejemplares y los datos e informes, y se adjuntarán los documentos que dichas formas requieran. Cabe mencionar que actualmente deben presentarse electrónicamente.

## Presentación de solicitudes, declaraciones, avisos o informes a través de medios electrónicos

Las personas deberán presentar las solicitudes en materia de registro federal de contribuyentes, declaraciones, avisos o informes, en documentos digitales con firma electrónica avanzada a través de los medios y formatos electrónicos, y con la información que señale el SAT mediante reglas de carácter general; los enviarán a las autoridades correspondientes o a las oficinas autorizadas, según sea el caso, y deberán cumplir los requisitos que se establezcan en dichas reglas para tal efecto y, en su caso, pagar mediante transferencia electrónica de fondos. Cuando las disposiciones fiscales establezcan que se acompañe un documento distinto a escrituras o poderes notariales, y éste no sea digitalizado, la solicitud o el aviso podrá presentarse en medios impresos.

## Opción de cumplir en las oficinas del SAT

Los contribuyentes podrán cumplir con la obligación a que se refiere el párrafo anterior en las oficinas de asistencia al contribuyente del Servicio de Administración Tributaria, para ello proporcionarán la información necesaria a fin de que sea enviada por medios electrónicos a las direcciones correspondientes y, en su caso, ordenarán la transferencia electrónica de fondos.

## Opción de autorizar a organizaciones que agrupen a contribuyentes

El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá autorizar a las organizaciones que agrupen a los contribuyentes, que en las

<sup>6</sup> Tesis aislada 202919 [I.4o.A.70 A], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, y su gaceta, t III, marzo de 1996, p 912.

mismas reglas se señalen, para que a nombre de éstos presenten las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos que exijan las disposiciones fiscales.

### **Formas para presentación de declaraciones no aprobadas**

En los casos en que las formas para la presentación de las declaraciones y expedición de constancias, que prevengan las disposiciones fiscales, no hubieran sido aprobadas y publicadas en el *Diario Oficial de la Federación* por las autoridades fiscales a más tardar un mes antes de la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlas, los obligados a presentarlas deberán emplear las últimas formas publicadas por la citada dependencia. Si no existiera una forma publicada las formularán en escrito que contenga su nombre, denominación o razón social, domicilio y clave del registro federal de contribuyentes, así como el ejercicio y los datos relativos a la obligación que pretendan cumplir; en el caso de que se trate de la obligación de pago, deberá señalarse además el monto del mismo.

### **Conocimiento de formatos electrónicos**

Los formatos electrónicos se darán a conocer en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, los cuales estarán apegados a las disposiciones fiscales aplicables y su uso será obligatorio siempre que la difusión en la página mencionada se lleve a cabo, al menos con un mes de anticipación a la fecha en que el contribuyente esté obligado a utilizarlos.

### **Obligaciones respecto a la presentación de declaraciones**

Los contribuyentes que tengan la obligación de presentar declaraciones periódicas, de conformidad con las leyes fiscales respectivas, continuarán haciéndolo en tanto no presenten los avisos que correspondan para los efectos del registro federal de contribuyentes. Tratándose de las declaraciones de pago provisional o mensual, los contribuyentes deberán presentar dichas declaraciones siempre que haya cantidad por pagar, saldo a favor o cuando no resulte cantidad por pagar con motivo de la aplicación de créditos, compensaciones o estímulos. Cuando no exista impuesto por pagar ni saldo a favor por alguna de las obligaciones que deban cumplir, en declaraciones normales o complementarias, los contribuyentes deberán informar a las autoridades fiscales las razones por las cuales no se realiza el pago.

### **Representantes de personas no residentes en el país**

Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, están obligados a formular y presentar a nombre de sus representadas las declaraciones, avisos y demás documentos que señalen las disposiciones fiscales, en los términos del párrafo primero del art 31 del *CFE*.

### **Envío por medio del servicio postal**

Los contribuyentes a que se refiere el tercer párrafo del art 31 del *CFE* podrán enviar las solicitudes, declaraciones, avisos, informes, constancias o documentos que exijan las disposiciones fiscales, por medio del servicio postal en pieza certificada en los casos en que el propio Servicio de Administración Tributaria lo autorice, conforme a las reglas generales que al efecto expida; en este último caso se tendrá como fecha de presentación la del día en el que se haga la entrega a las oficinas de correos.

### **Recibo de documentos sin observaciones ni objeciones**

En las oficinas a que se refiere el art 31 del *CFE* se recibirán las declaraciones, avisos, solicitudes y demás documentos tal y como se exhiban, sin hacer observaciones ni objeciones. Únicamente se podrá rechazar la presentación cuando deban efectuarse a través de medios electrónicos o cuando no contengan el nombre, denominación o razón social del contribuyente, su clave de registro federal de contribuyentes, su domicilio fiscal o no contengan firma del contribuyente o de su representante legal, o en los formatos no se cite la clave del RFC del contribuyente o de su representante legal, o presenten tachaduras o enmendaduras, o tratándose de declaraciones, éstas contengan errores aritméticos. En este último caso, las oficinas podrán cobrar las contribuciones que resulten de corregir los errores aritméticos y sus accesorios.

### **Declaraciones o avisos en los cuales se omite alguna contribución**

Cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma declaración o aviso y se omite hacerlo por alguna de ellas, se tendrá por no presentada la declaración o aviso por la contribución omitida.

### **Solicitudes o avisos complementarios**

Las personas obligadas a presentar solicitud de inscripción o avisos en los términos de las disposiciones fiscales, podrán presentar su solicitud o aviso complementarios completando o sustituyendo los datos de la solicitud o aviso original, siempre que los mismos se presenten dentro de los plazos previstos en las disposiciones fiscales.

### **Plazo para presentar declaraciones que no lo tengan señalado**

Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el plazo de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.

## Autorización de instrucciones anticipadas de pagos

El Servicio de Administración Tributaria, conforme a reglas de carácter general, podrá facilitar la recepción de pagos de impuestos mediante la autorización de instrucciones anticipadas de pagos.

## Constancia con carácter informativo

A petición del contribuyente, el Servicio de Administración Tributaria emitirá una constancia en la que se señalen las declaraciones que ha presentado en el ejercicio de que se trate y la fecha de presentación de las mismas. Dicha constancia únicamente tendrá carácter informativo y en ella no se prejuzgará sobre el correcto cumplimiento de las obligaciones a su cargo. Para ello, el Servicio de Administración Tributaria contará con un plazo de veinte días contados a partir de que sea enviada la solicitud correspondiente en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que señale el citado servicio mediante reglas de carácter general y siempre que se hubieran pagado los derechos que al efecto se establezcan en la ley de la materia.

## Declaraciones complementarias

Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

No obstante lo dispuesto en el primer párrafo del art 32 del *CFE*, el contribuyente podrá modificar en más de tres ocasiones las declaraciones correspondientes, aun cuando se hayan iniciado las facultades de comprobación, en los siguientes casos:

- I. Cuando sólo incrementen sus ingresos o el valor de sus actos o actividades.
- II. Cuando sólo disminuyan sus deducciones o pérdidas, o reduzcan las cantidades acreditables o compensadas, o los pagos provisionales o de contribuciones a cuenta.
- III. Cuando la presentación de la declaración que modifica a la original se establezca como obligación por disposición expresa de ley.

Lo dispuesto en este precepto no limita las facultades de comprobación de las autoridades fiscales.

La modificación de las declaraciones se efectuará mediante la presentación de la declaración que sustituya a la anterior, debiendo contener todos los datos que requiera la declaración, aun cuando sólo se modifique alguno de ellos.

Iniciado el ejercicio de facultades de comprobación, únicamente se podrá presentar declaración complementaria en las formas especiales a que se refieren

los arts 46, 48 y 76, según proceda, debiendo pagarse las multas que establece el art 76.

Se presentará declaración complementaria conforme a lo previsto por el sexto párrafo del art 144 del *CFE*, caso en el cual se pagará la multa que corresponda, calculada sobre la parte consentida de la resolución y disminuida en los términos del séptimo párrafo del art 76 del referido ordenamiento.

Si en la declaración complementaria se determina que el pago efectuado fue menor al que correspondía, los recargos se computarán sobre la diferencia, en los términos del art 21 de dicho código, a partir de la fecha en que se debió hacer el pago.

Con base en el art 32 del *CFE*, una vez que las autoridades fiscales hayan iniciado el ejercicio de sus facultades de comprobación, no tendrán efectos las declaraciones complementarias de ejercicios anteriores que presenten los contribuyentes revisados, cuando éstas tengan alguna repercusión en el ejercicio que se esté revisando.

## Avisos

Los avisos al registro federal de contribuyentes están previstos en los arts 29 al 32 del reglamento del *Código Fiscal de la Federación*. Al respecto, el art 29 del reglamento en cuestión menciona los siguientes:

- I. *Cambio de denominación o razón social.*
- II. *Cambio de régimen de capital.*
- III. *Corrección o cambio de nombre.*
- IV. *Cambio de domicilio fiscal.*
- V. *Suspensión de actividades.*
- VI. *Reanudación de actividades.*
- VII. *Actualización de actividades económicas y obligaciones.*
- VIII. *Apertura de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades.*
- IX. *Cierre de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades.*
- X. *Inicio de liquidación.*
- XI. *Apertura de sucesión.*
- XII. *Cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación de la sucesión.*
- XIII. *Cancelación en el registro federal de contribuyentes por defunción.*
- XIV. *Cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación total del activo.*
- XV. *Cancelación en el registro federal de contribuyentes por cese total de operaciones.*
- XVI. *Cancelación en el registro federal de contribuyentes por fusión de sociedades.*
- XVII. *Cambio de residencia fiscal.*
- XVIII. *Inicio de procedimiento de concurso mercantil.*

### 3.1.7 Determinación de las contribuciones

La determinación de las contribuciones pueden hacerla los propios contribuyentes, lo cual se conoce como *autodeterminación impositiva*, o puede realizarla el titular de la hacienda pública.

#### Autodeterminación

En el sistema impositivo de la autodeterminación de las contribuciones se parte de la buena fe de los contribuyentes, considerando que éstos cuantificarán y liquidarán sus adeudos fiscales con apego a la ley.

Para lograr lo anterior, se requieren normas fiscales lo más claras y sencillas posible, pues de otra forma pueden confundir al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y, en consecuencia, provocar que por error o equivocada interpretación de la ley fiscal entere más de lo que debe pagar o menos del crédito fiscal.

#### Determinación

La determinación ocurre cuando la ley exige que la autoridad fiscal liquide el adeudo, como en materia aduanera o en las boletas de agua en la Ciudad de México, sin olvidar que la determinación impositiva se puede llevar a cabo por los representantes del fisco en el ejercicio de las facultades de comprobación.

### 3.1.8 Comprobación de elementos esenciales de causación de las contribuciones, de la correcta determinación de ésta y su entero

Por lo que hace a la comprobación de la correcta causación de las contribuciones, se pueden presentar varias posibilidades:

- a) Visita domiciliaria.
- b) Revisión de gabinete.
- c) Revisión de dictámenes, ya sea de estados financieros (contribuciones federales) o dictamen del cumplimiento de obligaciones fiscales (contribuciones locales).
- d) Inspección de instalaciones, mediciones, bienes y mercancías, así como verificar no sólo el estado y condiciones de los dispositivos permanentes de medición continua en las descargas a la red de drenaje, sino también el volumen de agua tratada.
- e) Valuación de bienes inmuebles.
- f) Presenciar la celebración de loterías, rifas, sorteos, concursos, juegos con apuestas y apuestas permitidas de toda especie, y verificar los ingresos que se perciban.
- g) Revisiones electrónicas.

Al respecto, es importante hacer mención de los derechos y garantías en el procedimiento de comprobación previstos en la *LFDC*:

**Artículo 2o. Son derechos generales de los contribuyentes los siguientes:**

- I. *Derecho a ser informado y asistido por las autoridades fiscales en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias, así como del contenido y alcance de las mismas.*
- II. *Derecho a obtener, en su beneficio, las devoluciones de impuestos que procedan en términos del Código Fiscal de la Federación y de las leyes fiscales aplicables.*
- III. *Derecho a conocer el estado de tramitación de los procedimientos en los que sea parte.*
- IV. *Derecho a conocer la identidad de las autoridades fiscales bajo cuya responsabilidad se tramiten los procedimientos en los que tengan condición de interesados.*
- V. *Derecho a obtener certificación y copia de las declaraciones presentadas por el contribuyente, previo el pago de los derechos que, en su caso, establezca la ley.*
- VI. *Derecho a no aportar los documentos que ya se encuentran en poder de la autoridad fiscal actuante.*
- VII. *Derecho al carácter reservado de los datos, informes o antecedentes que de los contribuyentes y terceros con ellos relacionados conozcan los servidores públicos de la administración tributaria, los cuales sólo podrán ser utilizados de conformidad con lo dispuesto por el artículo 69 del Código Fiscal de la Federación.*
- VIII. *Derecho a ser tratado con el debido respeto y consideración por los servidores públicos de la administración tributaria.*
- IX. *Derecho a que las actuaciones de las autoridades fiscales que requieran su intervención se lleven a cabo en la forma que les resulte menos onerosa.*
- X. *Derecho a formular alegatos, presentar y ofrecer como pruebas documentos conforme a las disposiciones fiscales aplicables, incluso el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado, que serán tenidos en cuenta por los órganos competentes al redactar la correspondiente resolución administrativa.*
- XI. *Derecho a ser oído en el trámite administrativo con carácter previo a la emisión de la resolución determinante del crédito fiscal, en los términos de las leyes respectivas.*
- XII. *Derecho a ser informado, al inicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, sobre sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones y a que éstas se desarrollen en los plazos previstos en las leyes fiscales.*

*Se tendrá por informado al contribuyente sobre sus derechos, cuando se le entregue la carta de los derechos del contribuyente y así se asiente en la actuación que corresponda.*

*La omisión de lo dispuesto en esta fracción no afectará la validez de las actuaciones que lleve a cabo la autoridad fiscal, pero dará lugar a que se finque responsabilidad administrativa al servidor público que incurrió en la omisión.*

*continúa*



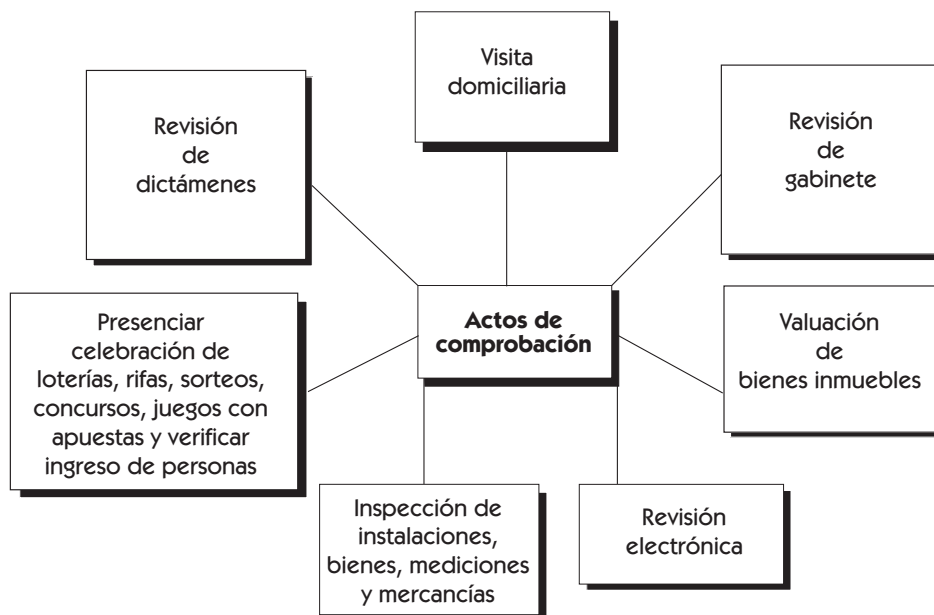


FIGURA 3.1

continuación

XIII. Derecho a corregir su situación fiscal con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación que lleven a cabo las autoridades fiscales.

XIV. Derecho a señalar en el juicio ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, como domicilio para recibir notificaciones, el ubicado en cualquier parte del territorio nacional, salvo cuando tenga su domicilio dentro de la jurisdicción de la sala competente de dicho tribunal, en cuyo caso el señalado para recibir notificaciones deberá estar ubicado dentro de la circunscripción territorial de la sala.

### Derechos y garantías en el procedimiento de comprobación

**Artículo 12.** Los contribuyentes tendrán derecho a ser informados, al inicio de cualquier actuación de la autoridad fiscal, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales, de sus derechos y obligaciones en el curso de tales actuaciones.

**Artículo 13.** Cuando las autoridades fiscales ejerzan sus facultades para comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales previstas en las fracciones II y III del artículo 42 del Código Fiscal de la Federación, deberán informar al contribuyente con el primer acto que implique el inicio de esas facultades, el derecho que tiene para corregir su situación fiscal y los beneficios de ejercer el derecho mencionado.

**Artículo 14.** Para los efectos de lo dispuesto en la fracción XIII del artículo 2o de la

continúa

continuación

presente ley, los contribuyentes tendrán derecho a corregir su situación fiscal en las distintas contribuciones objeto de la revisión, mediante la presentación de la declaración normal o complementaria que, en su caso, corresponda, de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación.

Los contribuyentes podrán corregir su situación fiscal a partir del momento en el que se dé inicio al ejercicio de las facultades de comprobación y hasta antes de que se les notifique la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas. El ejercicio de este derecho no está sujeto a autorización de la autoridad fiscal.

**Artículo 15.** Los contribuyentes deberán entregar a la autoridad revisora una copia de la declaración de corrección que hayan presentado. Dicha situación deberá ser consignada en un acta parcial cuando se trate de visitas domiciliarias; en los demás casos, incluso cuando haya concluido una visita domiciliaria, la autoridad revisora, en un plazo máximo de diez días contados a partir de la entrega, deberá comunicar al contribuyente mediante oficio haber recibido la declaración de corrección, sin que dicha comunicación implique la aceptación de la corrección presentada por el contribuyente.

**Artículo 16.** Cuando durante el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, los contribuyentes corrijan su situación fiscal y haya transcurrido al menos un plazo de tres meses contados a partir del inicio del ejercicio de dichas facultades, se dará por concluida la visita domiciliaria o la revisión de que se trate, si a juicio de las autoridades fiscales y conforme a la investigación realizada se desprende que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales por las que se ejercieron las facultades de comprobación y por el periodo objeto de revisión. En el supuesto mencionado, se hará constar la corrección fiscal mediante oficio que se hará del conocimiento del contribuyente y la conclusión de la visita domiciliaria o revisión de que se trate.

Cuando los contribuyentes corrijan su situación fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y las autoridades fiscales verifiquen que el contribuyente ha corregido en su totalidad las obligaciones fiscales que se conocieron con motivo del ejercicio de las facultades mencionadas, se deberá comunicar al contribuyente mediante oficio dicha situación, en el plazo de un mes contado a partir de la fecha en que la autoridad fiscal haya recibido la declaración de corrección fiscal.

Cuando los contribuyentes presenten la declaración de corrección fiscal con posterioridad a la conclusión del ejercicio de las facultades de comprobación y hayan transcurrido al menos cinco meses del plazo a que se refiere el artículo 18 de este ordenamiento, sin que las autoridades fiscales hayan emitido la resolución que determine las contribuciones omitidas, dichas autoridades contarán con un plazo de un mes, adicional al previsto en el numeral mencionado, y contado a partir de la fecha en que los contribuyentes presenten la declaración de referencia para llevar a cabo la determinación de contribuciones omitidas que, en su caso, proceda.

No se podrán determinar nuevas omisiones de las contribuciones revisadas durante el periodo objeto del ejercicio de las facultades de comprobación, salvo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes

continúa

*continuación*

deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad. Si con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación se conocen hechos que puedan dar lugar a la determinación de contribuciones mayores a las corregidas por el contribuyente o contribuciones objeto de la revisión por las que no se corrigió el contribuyente, los visitadores o, en su caso, las autoridades fiscales, deberán continuar con la visita domiciliaria o con la revisión prevista en el artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, hasta su conclusión.

Cuando el contribuyente, en los términos del párrafo anterior, no corrija totalmente su situación fiscal, las autoridades fiscales emitirán la resolución que determine las contribuciones omitidas, de conformidad con el procedimiento establecido en el Código.

**Artículo 17.** Los contribuyentes que corrijan su situación fiscal, pagarán una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas, cuando el infractor las pague junto con sus accesorios después de que se inicie el ejercicio de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales y hasta antes de que se le notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones a que se refiere la fracción VI del artículo 48 del Código Fiscal de la Federación, según sea el caso.

Si el infractor paga las contribuciones omitidas junto con sus accesorios, después de que se notifique el acta final de la visita domiciliaria o el oficio de observaciones, según sea el caso, pero antes de la notificación de la resolución que determine el monto de las contribuciones omitidas, pagará una multa equivalente al 30% de las contribuciones omitidas.

Asimismo, podrán efectuar el pago en parcialidades de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal de la Federación, siempre que esté garantizado el interés fiscal.

**Artículo 18.** Las autoridades fiscales contarán con un plazo de seis meses para determinar las contribuciones omitidas que conozcan con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, sin perjuicio de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 16 de esta ley. El cómputo del plazo se realizará a partir de los supuestos a que se refiere el artículo 50 del Código Fiscal de la Federación y le serán aplicables las reglas de suspensión que dicho numeral contempla. Si no lo hacen en dicho lapso, se entenderá de manera definitiva que no existe crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente por los hechos, contribuciones y periodos revisados.

**Artículo 19.** Cuando las autoridades fiscales determinen contribuciones omitidas, no podrán llevar a cabo determinaciones adicionales con base en los mismos hechos conocidos en una revisión, pero podrán hacerlo cuando se comprueben hechos diferentes. La comprobación de hechos diferentes deberá estar sustentada en información, datos o documentos de terceros o en la revisión de conceptos específicos que no se hayan revisado con anterioridad; en este último supuesto, la orden por la que se ejerzan las facultades de comprobación deberá estar debidamente motivada con la expresión de los nuevos conceptos a revisar.

**Artículo 20.** Las autoridades fiscales podrán revisar nuevamente los mismos hechos, contribuciones y periodos por los que se tuvo al contribuyente por corregido

*continúa*

*continuación*

*de su situación fiscal o se le determinaron contribuciones omitidas, sin que de dicha revisión pueda derivar crédito fiscal alguno a cargo del contribuyente.*

## Derechos y garantías en el procedimiento sancionador

**Artículo 21.** *En todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el Código Fiscal de la Federación en la comisión de infracciones tributarias.*

**Artículo 22.** *Los contribuyentes cuyos ingresos en el ejercicio inmediato anterior no hayan superado un monto equivalente a treinta veces el salario mínimo general, correspondiente al área geográfica del contribuyente elevado al año, cuando garanticen el interés fiscal mediante embargo en la vía administrativa, deberán ser designados como depositarios de los bienes y el embargo no podrá comprender las mercancías que integren el inventario circulante del negocio, excepto cuando se trate de mercancías de origen extranjero respecto de la cual no se acredite con la documentación correspondiente su legal estancia en el país.*

## Medios de defensa del contribuyente

**Artículo 23.** *Los contribuyentes tendrán a su alcance los recursos y medios de defensa que procedan, en los términos de las disposiciones legales respectivas, contra los actos dictados por las autoridades fiscales, así como a que en la notificación de dichos actos se indique el recurso o medio de defensa procedente, el plazo para su interposición y el órgano ante el que debe formularse. Cuando en la resolución administrativa se omita el señalamiento de referencia, los contribuyentes contarán con el doble del plazo que establecen las disposiciones legales para interponer el recurso administrativo o el juicio contencioso administrativo.*

**Artículo 24.** *En el recurso administrativo y en el juicio contencioso administrativo ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, los contribuyentes podrán ofrecer como prueba el expediente administrativo del cual emane el acto impugnado. Éste será el que contenga toda la documentación relacionada con el procedimiento que dio lugar a la resolución impugnada; dicha documentación será la que corresponda al inicio del procedimiento, los actos jurídicos posteriores y a la resolución impugnada. No se incluirá en el expediente administrativo que se envíe, la información que la Ley señale como información reservada o gubernamental confidencial. Para los efectos de este artículo, no se considerará expediente administrativo, los documentos antecedentes de una resolución en la que las leyes no establezcan un procedimiento administrativo previo.*

Aquí es importante remitirse a los derechos fundamentales de los contribuyentes mencionados en la unidad 1 de este libro, ya que muchos de ellos no están previstos en la legislación vigente, por lo que urge su incorporación a la misma y sobre todo la plena vigencia de éstos.

### 3.1.9 Medios electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales

En cuanto a este tema, hay que tener presente que actualmente los seres humanos podemos comunicarnos gracias al uso de las tecnologías de la información y de la comunicación.

Entre ellas encontramos los medios electrónicos, que son todos aquellos instrumentos creados para obtener un eficiente intercambio de información en forma automatizada, tales como el fax, el correo electrónico y el Internet, refiriéndose este **último al mayor conjunto que existe de información, personas, ordenadores y software funcionando de manera cooperativa, publicando y organizando información e interactuando a nivel global.**

Así se han desarrollado durante este milenio en forma espectacular las tecnologías de la información y de la comunicación, localizándose en los medios electrónicos una manera para acortar distancias entre los particulares; lo que provocó que se modificaran, entre otras, las legislaciones civil y mercantil, así como las normas jurídicas relativas a las disposiciones fiscales.

Debido a lo anterior, en el año 2005 se publica el Capítulo II del Título Primero del *Código Fiscal de la Federación*, denominado “De los medios electrónicos”, en el que se hace referencia a los documentos digitales, la firma electrónica avanzada (FIEL) y el sello digital, posteriormente se adicionó lo concerniente al buzón tributario.

#### Antecedentes

Al respecto, **Sonia Venegas Álvarez** señala que si nos remitimos a la historia del pago de contribuciones y las demás obligaciones formales, hasta el año 2000 existían formatos de papel tradicional; luego, se presentó la opción de hacer pagos por Internet mediante transferencias electrónicas, las cuales costaba mucho trabajo realizar. En un principio, los obligados a utilizar el sistema de pagos electrónicos fueron los grandes contribuyentes, es decir, los que hubieran obtenido ingresos de quinientos millones de pesos en adelante.

En septiembre de 2000, el gobierno federal, a través de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP), firmó un contrato de préstamo con el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento por un monto de cincuenta y dos millones de dólares, más una aportación del gobierno mexicano de treinta millones de dólares, reuniéndose un fondo de ochenta y dos millones de dólares, con la finalidad de fortalecer la capacidad institucional y operativa del Servicio de Administración Tributaria.<sup>7</sup>

*continúa*

<sup>7</sup> **Servicio de Administración Tributaria** (2006), “Proyecto de Desarrollo Institucional para la Administración Tributaria” (PDIAT), Libro blanco 8, sublibro núm 8.9, *Informe de rendición de cuentas del Servicio de Administración Tributaria 2000-2006*, México, p 3.

continuación

Este préstamo se aplicó a la denominada *solución integral para el desarrollo de la administración tributaria*, donde destacan, entre otros, los siguientes subproyectos: Proyectos de Desarrollo Institucional para la Administración Tributaria que, de acuerdo con su descripción técnica, consistió en modernizar los servicios al contribuyente mediante una estrategia electrónica, y el desarrollo de sistemas que permitan el registro y el seguimiento de los contribuyentes, así como de las funciones de fiscalización y ejecución de la autoridad fiscal. El proyecto buscaba la implementación de tecnologías de la información, tanto externa como internamente. Otros proyectos fueron los siguientes: Proyecto de Firma Electrónica Avanzada; Proyecto Plataforma; Proyecto Transformación, etcétera.<sup>8</sup>

El 7 de abril de 2003, Nacional Financiera, en su carácter de agente financiero, informó haber recibido un comunicado del Banco Mundial, en el cual se informaba que el préstamo mencionado en el párrafo anterior fue declarado con efectividad a partir del 28 de marzo de 2003, por haberse cumplido con las condiciones necesarias.<sup>9</sup> El proyecto, evidentemente, era para desarrollarse a mediano plazo y de manera escalonada; además, cabe mencionar que el préstamo, en su aplicación, fue supervisado por el Banco Mundial.

**Alberto Leyton**, especialista del Banco Mundial para el sector público —quien fungió como gerente del proyecto para el fortalecimiento de la administración tributaria en México—, expuso que gracias al proyecto se disminuyó el gasto en el cobro de impuestos de un total de catorce pesos por cada mil pesos recaudados; asimismo, consideró que otra ventaja fue el crecimiento del padrón de contribuyentes, pasando de ocho millones en 2003 a veinticinco millones en 2009. Desde el punto de vista de este especialista, se multiplicó extraordinariamente el uso de Internet en la presentación de las declaraciones instaladas. El funcionario, a su vez, opinó que la implementación de medios electrónicos en el cumplimiento de las obligaciones fiscales es irrelevante, aun cuando reconoce que para los contribuyentes es más caro el cumplimiento de esas obligaciones.<sup>10</sup> Esto es a todas luces una expresión de las

continúa

<sup>8</sup> **Servicio de Administración Tributaria** (2006), “Solución Integral para el Desarrollo de la Administración Tributaria”, Libro blanco 8, t III, *Informe de rendición de cuentas del Servicio de Administración Tributaria 2000-2006*, México, p 5.

<sup>9</sup> *Ibidem*, p 36.

<sup>10</sup> **CAAREM**, “El Banco Mundial ‘cocina’ préstamo para aduanas”, recuperado el 9 de agosto de 2014 de <<http://www.mexicoport.com/noticias/657/el-banco-mundial-cocina-pr%C3%89sta-mo-para-aduanas>> .



continuación

ventajas para las autoridades hacendarias, que no necesariamente se traduce en igual mejoría para los contribuyentes.

El 5 de enero de 2004 se publica en el *DOF* la modificación al *Código Fiscal de la Federación (CFF)*, en donde se introduce el Capítulo II, “De los medios electrónicos”; ese mismo año, las autoridades hacendarias trabajaron en el establecimiento de la firma electrónica. En mayo de 2004 se publicaron los estándares y especificaciones técnicas para la generación de claves públicas y privadas con aplicaciones informáticas; al año siguiente, en la página del Servicio de Administración Tributaria se dieron a conocer los servicios para emitir comprobantes digitales utilizando también la firma electrónica avanzada (primero llamada FEA, luego FIEL). Asimismo, en marzo de 2005 se libera la aplicación “Expediente integral del contribuyente”, que permite verificar vía electrónica la situación del contribuyente respecto al cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

En junio de 2005 se presentaron los dictámenes, empleando por primera vez la firma electrónica avanzada de manera obligatoria.

A partir de enero de 2011 se incorporaron como obligados al uso del sistema “Declaraciones y pagos” a los sujetos del impuesto especial sobre producción y servicios (IEPS), ese mismo año se sumaron los contribuyentes que estuvieran obligados a presentar dictamen fiscal, a partir de los pagos de abril de dicho año, y en septiembre, el resto de los contribuyentes, exceptuando a los pequeños contribuyentes.<sup>11</sup>

## Documentos digitales

Son mensajes de datos que contienen información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

### Firma electrónica avanzada (FIEL)

Son los datos adjuntos a un mensaje electrónico que permiten cifrar información para que sea enviada de forma íntegra y segura por medio de Internet.

<sup>11</sup> Baltazar Feregrino Paredes, “De la presentación de las declaraciones y pagos, nueva plataforma del SAT”, *Consultorio Fiscal*, núm 524, segunda quincena de junio de 2011, México, FCA-UNAM, pp 58-60.



### **Certificado vigente de la firma electrónica**

Es el que confirma el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica, expedido por el SAT a las personas morales y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México, cuando se trate de personas físicas.

### **Sello digital**

Es el mensaje electrónico que acredita que un documento digital fue recibido por la autoridad correspondiente. Son aplicables al mismo las normas que regulan el uso de la firma electrónica avanzada.

### **Aspectos relevantes que contemplan el Código Fiscal de la Federación en relación al uso de medios electrónicos**

- Promociones en documentos digitales (art 18).
- Buzón tributario (art 17-K).
- Contabilidad electrónica (arts 28, fraccs III y IV, y 30).
- Revisión electrónica (art 42, fracc IX).
- Requerimiento de pago y embargo electrónico (art 137, párr III).
- Recurso de revocación electrónico (art 121).

### **Promociones en documentos digitales**

Conforme al art 18 del *CFE*, toda promoción que se dirija a las autoridades fiscales deberá presentarse mediante documento digital y firma electrónica avanzada. Sin embargo, el SAT podrá determinar las promociones que se presentarán mediante documento impreso.

Las promociones enviadas deberán cumplir los siguientes requisitos:

- Datos del contribuyente: nombre, denominación o razón social, el domicilio fiscal manifestado al registro federal de contribuyentes, para el efecto de fijar la competencia de la autoridad, y la clave que le correspondió en dicho registro.
- Autoridad a la que se dirige y propósito de la promoción.
- Dirección de correo electrónico para recibir notificaciones.

### **Buzón tributario**

Las personas físicas o morales deberán consultar el buzón tributario, dentro de los tres días siguientes a aquel en que reciban aviso electrónico enviado por el SAT.

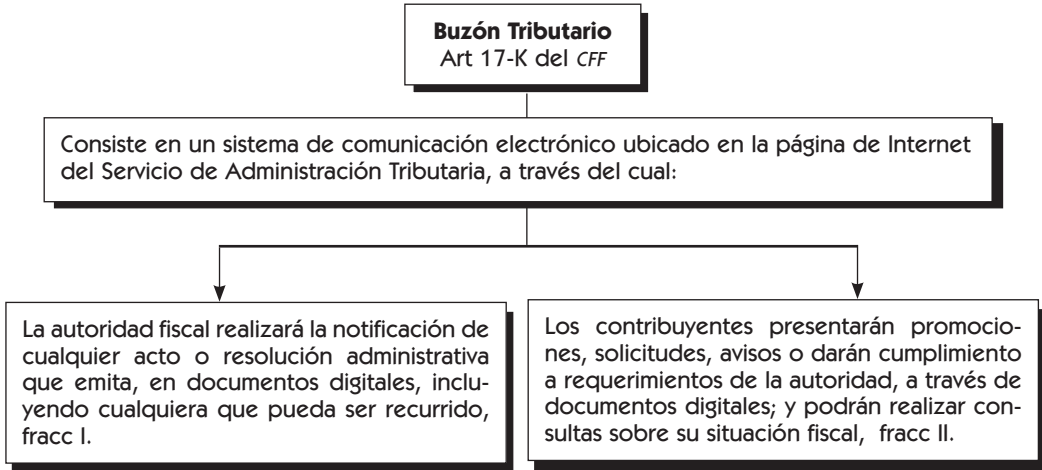


FIGURA 3.2

### Notificación por buzón tributario

Con la reforma de 2014 al *Código Fiscal de la Federación* se establece en el art 134, fracc I, que las notificaciones se podrán hacer personalmente, por correo certificado o mensaje de datos con acuse de recibo en el **buzón tributario**, cuando se trate de citatorios, requerimientos, solicitudes de informes o documentos y de actos administrativos que puedan ser recurridos.

La notificación electrónica de documentos digitales se realizará en el buzón tributario conforme a las reglas de carácter general que para tales efectos establezca el Servicio de Administración Tributaria. La facultad mencionada podrá también ser ejercida por los organismos fiscales autónomos.

#### Inconstitucionalidad de la notificación por buzón tributario

Se considera que la implementación del buzón tributario como herramienta de notificación de la autoridad fiscal es violatorio de los derechos fundamentales de seguridad jurídica y audiencia previstos en los artículos 14 y 16 constitucionales, ya que permite que a aquellos contribuyentes que no hayan tenido conocimiento efectivo de un acto se les tenga jurídicamente notificados. Lo anterior en virtud de que conforme a lo dispuesto en el artículo 134, fracción I, párrafo séptimo, del *Código Fiscal de la Federación* los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar y en caso de que no los abran en el plazo señalado la notificación

*continúa*

continuación

electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contando a partir del día siguiente a aquel en que le fue enviado el referido aviso.

De igual forma, al suprimir el capítulo correspondiente a la impugnación de la notificación se está atentando contra el derecho fundamental de defensa que tienen los gobernados, además de que implica una regresividad en materia de derechos humanos, ya que no establece ningún medio de defensa por medio (*sic*) del cual un contribuyente pueda impugnar la ilegalidad de una notificación, dando de esta manera una fuerza coercitiva inmoderada al Servicio de Administración Tributaria y a los organismos fiscales autónomos, dotándolos de facultades excesivas, pues establece la forma de notificación electrónica como facultad potestativa de la autoridad contra la que no puede ser utilizado ningún medio de defensa.

**Briz Benhumea Katherine Kerstin**

Al respecto, la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación emitió la siguiente tesis de jurisprudencia que señala:

**Suspensión en el Juicio de Amparo. Procede concederla contra la aplicación de los artículos 17-K y 28, fracción IV, del Código Fiscal de la Federación (legislación vigente a partir del 1 de enero de 2014).** El análisis del proceso legislativo que culminó con la adición y modificación de los anteriores preceptos por Decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 9 de diciembre de 2013 y atendiendo a lo dispuesto por el artículo 128 de la *Ley de Amparo*, permite establecer que procede conceder la suspensión en contra de su aplicación, al no contravenirse disposiciones de orden público ni afectarse el interés social, ya que las obligaciones que se imponen a los contribuyentes, consistentes en emplear el buzón tributario como medio de comunicación electrónica con la autoridad hacendaria y enviar de manera mensual su información contable mediante la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, si bien forman parte de las medidas implementadas a fin de agilizar los procesos de recaudación y fiscalización, lo cierto es que la concesión de la medida cautelar no impide que el contribuyente cumpla con sus obligaciones fiscales de presentar promociones, solicitudes y avisos e incluso desahogar los requerimientos que la autoridad hacendaria le formule en forma directa, ya sea mediante documento impreso o a través de otros medios electrónicos en documento digital, ni tampoco que la autoridad hacendaria ejerza sus facultades de comprobación; habida cuenta que ésta puede notificar a los contribuyentes los actos y resoluciones que emita a través de los mecanismos ordinarios previstos para tal efecto, solicitando la información contable para verificar el cumplimiento de las obligaciones a través de los procedimientos de fiscalización, como son la revisión de gabinete y la visita domiciliaria.<sup>12</sup>

<sup>12</sup> Jurisprudencia 2008 430 [2a.]. 2/2015 (10a.), 10a época, 2a Sala, *Gaceta del Semanario Judicial de la Federación*, Libro 15, t II, febrero de 2015, p 1760.

### **Notificación. Acuse de recibo**

El acuse de recibo consistirá en el documento digital con firma electrónica que transmita el destinatario, al abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

### **Notificaciones realizadas**

Las notificaciones electrónicas se tendrán por realizadas cuando se genere el acuse de recibo electrónico en el que consten la fecha y hora en que el contribuyente se autenticó para abrir el documento por notificar.

### **Aviso mediante mecanismo elegido**

Previamente a la notificación electrónica, al contribuyente le será enviado un aviso mediante el mecanismo elegido por él, en términos del último párr del art 17-K del *CFE*.

### **Plazo para abrir los documentos**

Los contribuyentes contarán con tres días para abrir los documentos digitales pendientes de notificar. Dicho plazo se contará a partir del día siguiente a aquel en que le sea enviado el aviso al que se refiere el párr sexto del art 134 del *CFE*.

### **Documento digital no abierto**

En caso de que el contribuyente no abra el documento digital en el plazo señalado, la notificación electrónica se tendrá por realizada al cuarto día, contado a partir del día siguiente a aquel en que le fue enviado el referido aviso.

### **Clave de seguridad**

La clave de seguridad será personal, intransferible y de uso confidencial, por lo que el contribuyente será responsable del uso que dé a la misma para abrir el documento digital que le hubiera sido enviado.

### **Acuse de recibo**

El acuse de recibo también podrá consistir en el documento digital con firma electrónica avanzada que genere el destinatario del documento remitido, al autenticarse en el medio por el cual le haya sido enviado el citado documento.

### **Portal del SAT**

Las notificaciones electrónicas estarán disponibles en el portal de Internet establecido al efecto por las autoridades fiscales y podrán imprimirse para el interesado, dicha impresión contendrá un sello digital que lo autentifique.

## Notificaciones por buzón tributario. Emisión

Las notificaciones por buzón tributario serán emitidas anexando el sello digital correspondiente, conforme a lo señalado en los arts 17-D y 38, fracc V, del *CFE*.

## Contabilidad electrónica

De conformidad con los arts 28, fraccs III y IV, y 30 del *CFE*, las personas obligadas a llevar contabilidad lo deberán hacer por medios electrónicos, teniendo en su domicilio fiscal toda la documentación comprobatoria de registros y asientos. Dicha contabilidad deberá entregarse de manera mensual a través de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.

Al respecto, la **Dra. Sonia Venegas Álvarez** nos comenta que el 1 de enero de 2014 se incorporó al *Código Fiscal de la Federación*, en el artículo 28, fracciones III y IV, la obligación para los contribuyentes de llevar su contabilidad únicamente por medios electrónicos, la cual debe entregarse en forma mensual a través de la página del Servicio de Administración Tributaria.

En abril de ese mismo año se promulgó el reglamento al *Código Fiscal de la Federación*, en donde se establece una gran cantidad de requisitos a este tipo de contabilidad, destacando los siguientes:

1. Debe ser analítica y los asientos deberán efectuarse a más tardar cinco días después de realizada la operación, acto o actividad de que se trate. Cabe señalar que este requisito nos parece exagerado y por demás imposible de cumplir en algunos casos por la naturaleza de las actividades del contribuyente.
2. Debe permitir la identificación del comprobante fiscal que le da origen, así como su forma de pago.
3. Tratándose de inversiones, debe permitir identificar el porcentaje de la deducción anual, su monto y la fecha de inicio de su deducción.

El envío de la contabilidad electrónica al Servicio de Administración Tributaria exige, principalmente, la generación de archivos con formato XML, que contengan los siguientes elementos:

- A. Un catálogo de cuentas.
- B. Una balanza de comprobación analítica, la cual comprende la determinación de impuestos, y las operaciones que estuvieran exentas.
- C. Pólizas contables generadas que incluyan el CFDI y el RFC del tercero.

Es obligación de los contribuyentes conservar los archivos XML y PDF vinculados con la contabilidad, así como tener un archivo por año y por mes, ya que el no tener el vínculo con la contabilidad llevaría a la no deducibilidad.

Cabe mencionar que en el mes de agosto de 2014 se presentó una “lluvia” de amparos en contra de la contabilidad electrónica, argumentando que las disposiciones que obligan a la misma violan el artículo 16 constitucional, ya que la

*continúa*

*continuación*

autoridad sólo puede exigir información mediante escrito que funde y motive la causa legal de esa solicitud; sin embargo, me parece que desde que se instituyeron las obligaciones informativas se le ha estado proporcionando información a la autoridad fiscal sin que medie la solicitud escrita de la autoridad, por lo que considero que será difícil que prosperen esos amparos.

El 18 de diciembre de 2015: instituciones que componen el sistema financiero y contribuyentes cuyos ingresos acumulables declarados o que se debieron declarar correspondientes al ejercicio de 2013 sean iguales o superiores a cuatro millones de pesos.

A partir del 1 de enero de 2016: contribuyentes que en el ejercicio de 2013 obtuvieron ingresos acumulables inferiores a cuatro millones de pesos; contribuyentes del régimen de actividades primarias; personas morales del Título III de la LISR; contribuyentes que se hayan inscrito o se inscriban en el Registro Federal de Contribuyentes durante los ejercicios 2014 y 2015.

A partir del primer día del mes siguiente a aquel en que se inscribieron al Registro Federal de Contribuyentes, a partir del 1 de enero de 2016.

La regla 1.2.8.1.6 de la Resolución Miscelánea Fiscal 2015 exige que los saldos de las cuentas de la balanza de comprobación deberán permitir identificar impuestos por cobrar, por pagar, trasladados y acreditables. En tanto que el catálogo de cuentas se enviará por vez primera cuando se remita la primera balanza de comprobación. Y dicha balanza se presentará electrónicamente para las personas morales mensualmente, a más tardar en los tres primeros días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses [de] que se trate, de tal suerte que se tendrá por cumplida la obligación de enero de 2015, si se presentó a más tardar el 3 de marzo. Para las personas físicas, también mensualmente, pero a más tardar en los cinco primeros días del segundo mes posterior al mes que corresponde la información a enviar, por cada uno de los meses [de] que se trate.

Los contribuyentes del régimen de actividades primarias que opten por efectuar pagos provisionales de impuesto sobre la renta (ISR) semestralmente podrán remitir su información semestralmente también.

Por lo que corresponde a contribuciones de emisores de valores que coticen en las bolsas de valores, remitirán su información en archivos mensuales, pero trimestralmente.

El archivo sobre la balanza de comprobación ajustada al cierre del ejercicio se enviará a más tardar el día 20 de abril del año posterior al ejercicio.

Cabe mencionar que la Resolución Miscelánea Fiscal para 2015 está volcada en gran medida a este tema de la contabilidad electrónica, que poco a poco se ha ido ajustando más a la realidad, pero es probable que todavía este año estemos observando la impugnación legal de dicha obligación.

## Revisión electrónica

El art 42, fracc IX, del *CFE* contempla la facultad de la autoridad de practicar revisiones electrónicas, mismas que se llevarán a cabo por medio del buzón tributario en la página del SAT.

Lo anterior está regulado en el art 53-B del *CFE* que, en sus fraccs I y II, indica lo siguiente:

*I. Con base en la información y documentación que obre en su poder, las autoridades fiscales darán a conocer los hechos que deriven en la omisión de contribuciones y aprovechamientos o en la comisión de otras irregularidades, a través de una resolución provisional a la cual, en su caso, se le podrá acompañar un oficio de preliquidación, cuando los hechos consignados sugieran el pago de algún crédito fiscal.*

*El oficio de preliquidación se considerará definitivo, sólo en los supuestos de que el contribuyente acepte voluntariamente los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y entere el crédito fiscal propuesto o bien, cuando no ejerza el derecho a que se refiere la fracción II de este artículo o cuando ejerciéndolo, no logre desvirtuar los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional.*

*II. En la resolución provisional se le requerirá al contribuyente, responsable solidario o tercero, para que en un plazo de quince días siguientes a la notificación de la citada resolución, manifieste lo que a su derecho convenga y proporcione la información y documentación tendiente a desvirtuar las irregularidades o acreditar el pago de las contribuciones o aprovechamientos consignados en la resolución provisional.*

*En caso de que el contribuyente acepte los hechos e irregularidades contenidos en la resolución provisional y el oficio de preliquidación, podrá optar por corregir su situación fiscal dentro del plazo de 15 días, mediante el pago total de las contribuciones y aprovechamientos omitidos, junto con sus accesorios, en los términos contenidos en el oficio de preliquidación, en cuyo caso gozará del beneficio de pagar una multa equivalente al 20% de las contribuciones omitidas.*

## **Requerimiento de pago y embargo electrónico**

Conforme al art 137, párr III, del *CFE*, se establece que en caso de que el requerimiento de pago previsto en el art 151 del referido código, no pueda realizarse personalmente porque el contribuyente a quien deba notificarse no sea localizado en el domicilio fiscal, se ignore su domicilio o el de su representante, desaparezca, se oponga a la diligencia de notificación o desocupe su domicilio fiscal sin aviso al RFC, la notificación del requerimiento de pago y la diligencia de embargo se realizarán mediante el buzón tributario.

## **Recurso de revocación electrónico**

De acuerdo con el art 121 del *CFE*, el contribuyente deberá interponer el recurso de revocación por medio del buzón tributario dentro del plazo de los treinta días siguientes a aquel en que surta efectos la notificación, salvo en el caso de que se interponga el recurso de revocación porque el procedimiento administrativo de ejecución no se haya ajustado a la ley, el cual deberá presentarse en un término de diez días posteriores a la fecha de publicación de la convocatoria de remate, excepto que se trate de actos de ejecución sobre bienes inembargables o de actos de imposible reparación, en cuyo caso comenzará a computarse el plazo al día há-



bil siguiente a aquel en que surta efectos la notificación del requerimiento de pago o la diligencia de embargo.

### **Contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos**

El art 17-C del *CFE* establece que, tratándose de contribuciones administradas por organismos fiscales autónomos, sus disposiciones en materia de medios electrónicos sólo serán aplicables cuando así lo establezca la ley de la materia.

### **Documentos digitales**

De conformidad con el art 17-D del *CFE*, cuando las disposiciones fiscales obliguen a presentar documentos, éstos deberán ser digitales y contener la firma electrónica avanzada del autor, salvo en los casos en que se establezca una regla diferente. Las autoridades fiscales, mediante reglas de carácter general, podrán autorizar el uso de otras firmas electrónicas.

### **Certificados y sellos digitales**

Para los efectos mencionados en el párrafo anterior, se deberá contar con un certificado que confirme el vínculo entre un firmante y los datos de creación de una firma electrónica avanzada, expedido por el Servicio de Administración Tributaria cuando se trate de personas morales, y de los sellos digitales previstos en el art 29 del *CFE* y por un prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México cuando se trate de personas físicas. El Banco de México publicará en el *DOF* la denominación de los prestadores de los servicios mencionados que autorice y, en su caso, la revocación correspondiente.

### **Firma electrónica avanzada (FIEL)**

En los documentos digitales, una firma electrónica avanzada amparada por un certificado vigente sustituirá a la firma autógrafa del firmante, garantizará la integridad del documento y producirá los mismos efectos que las leyes otorgan a los documentos con firma autógrafa, teniendo el mismo valor probatorio.

### **Documento digital. Concepto**

Se entiende por *documento digital* todo mensaje de datos que contiene información o escritura generada, enviada, recibida o archivada por medios electrónicos, ópticos o de cualquier otra tecnología.

### **Firmas electrónicas. Datos de creación**

Los datos de creación de firmas electrónicas avanzadas podrán ser tramitados por los contribuyentes ante el Servicio de Administración Tributaria o ante cualquier prestador de servicios de certificación autorizado por el Banco de México.

## 3.2 Autoridades fiscales y su competencia

Para este nuevo milenio se requiere que las autoridades fiscales no sólo tengan competencia para determinar, cobrar y administrar los ingresos públicos, sino además que la normatividad jurídica permita a los titulares de las haciendas públicas lograr una mejor y más armónica relación con los particulares.

### 3.2.1 Facultades del Ejecutivo Federal en la materia

El presidente de la República tiene una gran responsabilidad, pues como facultades fundamentales —además de administrar las finanzas públicas y llevar a cabo la política fiscal como instrumentos para el desarrollo económico y social— le corresponden las siguientes:

- a) La rectoría del Estado vinculada con la economía mixta y con una planeación democrática.
- b) La intervención en la economía por medio de la moneda, la banca y el crédito.
- c) La política de comercio exterior.
- d) La política financiera para el desarrollo industrial y turístico.
- e) Aplicar el derecho como un instrumento de cambio para mejorar la calidad de vida del ser humano.

En el ámbito estrictamente fiscal cabe decir que son competencia del Ejecutivo Federal las siguientes facultades:

- a) Presentar las iniciativas de leyes impositivas al Congreso de la Unión, por medio de la Cámara de Diputados.
- b) Formular la iniciativa de la *Ley de Ingresos*.
- c) Preparar y presentar el proyecto del presupuesto de egresos federal.
- d) Establecer la política fiscal que tiene que aplicar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- e) Por conducto de la SHCP, con fundamento en el art 31 de la *Ley Orgánica de la Administración Pública Federal*, disponer la realización de las actividades siguientes:
  - Proyectar y coordinar la planeación nacional del desarrollo y elaborar, con la participación de los grupos sociales interesados, el plan nacional correspondiente.
  - Proyectar y calcular los ingresos de la Federación y de las entidades paraestatales, considerando las necesidades del gasto público federal, la utilización razonable del crédito público y la sanidad financiera de la administración pública federal.

- Estudiar y formular los proyectos de leyes y las disposiciones fiscales, y de las leyes de ingresos de la Federación.
- Manejar la deuda pública de la Federación y del gobierno de la Ciudad de México.
- Realizar o autorizar todas las operaciones en que se haga uso del crédito público.
- Planear, coordinar, evaluar y vigilar el sistema bancario del país, que comprende el Banco Central, la Banca Nacional de Desarrollo y las demás instituciones encargadas de prestar el servicio de banca y crédito.
- Ejercer las atribuciones que le señalen las leyes en materia de seguros, finanzas, valores y de organizaciones y actividades auxiliares del crédito.
- Determinar los criterios y montos globales de los estímulos fiscales, escuchando para ello a las dependencias responsables de los sectores correspondientes, y administrar su aplicación en los casos en que no compete a otra secretaría.
- Establecer y revisar los precios y tarifas de los bienes y servicios de la administración pública federal, o las bases para fijarlos, escuchando a la Secretaría de Economía, con la participación de las dependencias que corresponda.
- Cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables, así como vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.
- Organizar y dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.
- Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.
- Proyectar y calcular los egresos del gobierno federal y de la administración pública paraestatal, haciéndolos compatibles con la disponibilidad de recursos y en atención a las necesidades y políticas del desarrollo nacional.
- Formular el programa del gasto público federal y el proyecto de presupuesto de egresos de la Federación, y presentarlos a la consideración del presidente de la República.
- Evaluar, autorizar y normar los programas de inversión pública de la administración pública federal.
- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera el control y la evaluación del ejercicio del gasto público federal y de los programas y presupuestos de egresos, así como presidir las instancias de coordinación que establezca el Ejecutivo Federal para dar seguimiento al gasto público y sus resultados.
- Formular la cuenta anual de la hacienda pública federal.
- Coordinar, conjuntamente con la Secretaría de la Función Pública, la evaluación que permita conocer los resultados de la aplicación de los recursos públicos federales, así como concertar con las dependencias y entidades de

la administración pública federal, y validar los indicadores estratégicos, en los términos de las disposiciones aplicables.

- Fijar los lineamientos que se deben seguir en la elaboración de la documentación necesaria para formular el informe presidencial e integrar dicha documentación.
- Opinar, previamente a su expedición, acerca de los proyectos de normas y lineamientos en materia de adquisiciones, arrendamientos y desincorporación de activos, servicios y ejecución de obras públicas en la administración pública federal.
- Vigilar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de las disposiciones en materia de planeación nacional, así como de programación, presupuestación, contabilidad y evaluación.
- Ejercer el control presupuestal de los servicios personales y establecer normas y lineamientos en materia de control del gasto en ese rubro.
- Las demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos.

En este renglón desempeñan un papel importante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Servicio de Administración Tributaria, en cuanto a la recaudación, comprobación y determinación de créditos fiscales, así como en la aplicación del procedimiento administrativo de ejecución y el conocimiento del recurso de revocación, además de la defensa del interés fiscal en los juicios ante los tribunales.

### **3.2.2 Administración fiscal de la Federación, de los estados, de la Ciudad de México y de los municipios**

En esta parte se remite a lo señalado al respecto en páginas anteriores y únicamente se hará mención de las autoridades competentes en el ámbito impositivo, a saber:

#### *Federal*

- Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- Servicio de Administración Tributaria

#### *Estatad*

- Secretaría de Finanzas o su homóloga
- Tesorería

#### *Ciudad de México*

- Secretaría de Finanzas
- Tesorería

*Municipales*

- Tesorería municipal

Dichas autoridades están en interrelación constante y dinámica, por lo que adquieren importancia los convenios o acuerdos de coordinación que deben celebrar para que aquéllas tengan mejor eficacia y consistencia con su actividad hacendaria.

### **3.2.3 Organismos desconcentrados de la administración con competencia en materia fiscal**

El único organismo desconcentrado en materia fiscal federal es el Servicio de Administración Tributaria (SAT).

#### **Servicio de Administración Tributaria (SAT)**

El Servicio de Administración Tributaria está regulado por la *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, en la que se establece, en su art 1o, que es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con carácter de autoridad fiscal.

#### **Obligación del Servicio de Administración Tributaria de aplicar la legislación fiscal y aduanera en forma proporcional y equitativa**

El Servicio de Administración Tributaria tiene la responsabilidad de aplicar la legislación fiscal y aduanera con el fin de que las personas físicas y morales contribuyan proporcional y equitativamente al gasto público, de fiscalizar a los contribuyentes para que cumplan con las disposiciones tributarias y aduaneras, de facilitar e incentivar el cumplimiento voluntario de dichas disposiciones, y de generar y proporcionar la información necesaria para el diseño y la evaluación de la política tributaria (art 2o, *LSAT*).

De conformidad con el art 7o de la *LSAT*, el citado organismo desconcentrado tiene las siguientes atribuciones:

- I. *Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo con la legislación aplicable.*
- II. *Dirigir los servicios aduanales y de inspección, así como la Unidad de Apoyo para la Inspección Fiscal y Aduanera.*
- III. *Representar el interés de la Federación en controversias fiscales.*
- IV. *Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos federales y sus accesorios cuando, conforme a los tratados internacionales de los que México sea parte, estas atribuciones deban ser ejercidas por las autoridades fiscales y aduaneras del orden federal.*

- V. *Ejercer aquellas que, en materia de coordinación fiscal, correspondan a la administración tributaria.*
- VI. *Solicitar y proporcionar a otras instancias e instituciones públicas, nacionales o del extranjero, el acceso a la información necesaria para evitar la evasión o elusión fiscales, de conformidad con las leyes y tratados internacionales en materia fiscal y aduanera.*
- VII. *Vigilar y asegurar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales y aduaneras y, en su caso, ejercer las facultades de comprobación previstas en dichas disposiciones.*
- VIII. *Participar en la negociación de los tratados internacionales que lleve a cabo el Ejecutivo Federal en las materias fiscal y aduanera, así como celebrar acuerdos interinstitucionales en el ámbito de su competencia.*
- IX. *Proporcionar, bajo el principio de reciprocidad, la asistencia que le soliciten instancias supervisoras y reguladoras de otros países con las cuales se tengan firmados acuerdos o formen parte de convenciones internacionales de las que México sea parte; para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto a los contribuyentes y terceros con ellos relacionados la información y documentación que sea objeto de la solicitud.*
- X. *Fungir como órgano de consulta del gobierno federal en las materias fiscal y aduanera.*
- XI. *Localizar y listar a los contribuyentes con el objeto de ampliar y mantener actualizado el registro respectivo.*
- XII. *Allegarse la información necesaria para determinar el origen de los ingresos de los contribuyentes y, en su caso, el cumplimiento correcto de sus obligaciones fiscales.*
- XIII. *Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como combatir la evasión y elusión fiscales, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes.*
- XIV. *Diseñar, administrar y operar la base de datos para el sistema de información fiscal y aduanera, proporcionando a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público los datos estadísticos suficientes que permitan elaborar de manera completa los informes que en materia de recaudación federal y fiscalización debe rendir el Ejecutivo Federal al Congreso de la Unión.*
- XV. *Contribuir con datos oportunos, ciertos y verificables al diseño de la política tributaria.*
- XVI. *Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como para la aplicación de las leyes, tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan.*
- XVII. *Emitir los marbetes y los precintos que los contribuyentes deban utilizar cuando las leyes fiscales los obliguen.*
- XVIII. *Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta ley, su reglamento interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.*

En cuanto a su estructura, se remite a lo señalado en las páginas 20, 21 y 24 de esta obra.

### 3.2.4 Organismos autónomos de la administración centralizada con competencia en materia fiscal

Los organismos autónomos son fundamentalmente:

- El Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS).
- El Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit).

#### Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS)

Entre las obligaciones que tienen los patrones, según la *Ley del Seguro Social (LSS)*, están las siguientes:

- a) Registrarse e inscribir a sus trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social, comunicar sus altas y bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos, dentro de plazos no mayores a cinco días hábiles.
- b) Determinar las cuotas obrero-patronales a su cargo y enterar su importe al instituto.
- c) Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el instituto, las cuales se sujetarán a lo establecido por la mencionada ley, el *Código Fiscal de la Federación* y los reglamentos respectivos.

Asimismo, la ley aludida establece que los patrones que de conformidad con el reglamento cuenten con un promedio anual de trescientos o más trabajadores en el ejercicio fiscal inmediato anterior, están obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones ante el instituto, por contador público autorizado, en los términos que se señalen en el reglamento que al efecto emita el Ejecutivo Federal.

Los patrones que no se encuentren en el supuesto del párrafo anterior podrán optar por dictaminar sus aportaciones al instituto, por contador público autorizado, en términos del reglamento señalado.

Los patrones que presenten dictamen no serán sujetos de visita domiciliaria por los ejercicios dictaminados, a excepción de que:

- I. El dictamen se haya presentado con abstención de opinión, con opinión negativa o con salvedades sobre aspectos que, a juicio del contador público, recaigan sobre elementos esenciales del dictamen, o
- II. Derivado de la revisión interna del dictamen, se determinaren diferencias a su cargo y éstas no fueran aclaradas y, en su caso, pagadas.

Cabe hacer mención de que en dicha ley se encuentran varias secciones que tratan, exclusivamente, sobre el régimen financiero de los distintos rubros del ordenamiento legal en comento.

Conforme al art 5o de la *Ley del Seguro Social*, el IMSS tiene el carácter de organismo fiscal autónomo.



### Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (Infonavit)

Por parte de los patrones, entre otras obligaciones están las siguientes:

- a) Proceder a inscribirse e inscribir a sus trabajadores en el instituto y dar los avisos a que se refiere el art 31 de la *Ley del Infonavit*.
- b) Determinar el monto de las aportaciones del cinco por ciento sobre el salario de los trabajadores a su servicio y efectuar el pago en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del instituto, para su abono en la subcuenta de vivienda de las cuentas individuales de los trabajadores previstas en los sistemas de ahorro para el retiro, en los términos de la *Ley del Infonavit* y sus reglamentos, así como en lo conducente, conforme a lo previsto en la *Ley del Seguro Social* y en la *Ley Federal del Trabajo*. En lo que corresponde a la integración y cálculo de la base y límite superior del salario para el pago de aportaciones, se aplicará lo contenido en la *Ley del Seguro Social*.
- c) Hacer los descuentos a sus trabajadores en sus salarios, conforme a lo previsto en los arts 97 y 110 de la *Ley Federal del Trabajo*, que se destinen al pago de abonos para cubrir préstamos otorgados por el instituto, así como enterar el importe de dichos descuentos en las entidades receptoras que actúen por cuenta y orden del instituto.
- d) Proporcionar al instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo, establecidas en la *Ley del Infonavit* y sus disposiciones reglamentarias.
- e) Permitir las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el instituto, las que se sujetarán a lo establecido por la *Ley del Infonavit*, el *Código Fiscal de la Federación* y sus disposiciones reglamentarias.
- f) Atender los requerimientos de pago e información que les formule el instituto, de conformidad con las disposiciones legales y reglamentarias correspondientes.
- g) Asimismo, deberán cubrir las aportaciones, aun en el caso de que no sea posible determinar el o los trabajadores a quienes se deban aplicar.
- h) Presentar al instituto copia con firma autógrafa del informe sobre la situación fiscal del contribuyente, con los anexos referentes a las contribuciones por concepto de aportaciones patronales de conformidad con lo dispuesto en el reglamento del *Código Fiscal de la Federación*, cuando en los términos de dicho código estén obligados a dictaminar, por contador público autorizado, sus estados financieros.

Las mencionadas obligaciones, esto es, las aportaciones, así como el entero de los descuentos y su cobro, tienen el carácter de fiscales.

El Infonavit es un organismo fiscal autónomo facultado para determinar, en caso de incumplimiento, el importe de las aportaciones patronales y las bases para su liquidación y cobro.

Es conveniente conocer cuáles son los objetivos del Infonavit, a fin de tener una idea más amplia de la intervención de esta materia en sus actividades. Tales objetivos se incluyen en el art 3o de la ley respectiva, a saber:

- I. Administrar los recursos del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores.
- II. Establecer u operar un sistema de financiamiento que permita a los trabajadores obtener crédito barato y suficiente para:
  - a) La adquisición en propiedad de habitaciones cómodas e higiénicas.
  - b) La construcción, reparación, ampliación o mejoramiento de sus habitaciones.
  - c) El pago de pasivos contraídos por conceptos anteriores.
- III. Coordinar y financiar programas de construcción de habitaciones destinadas a ser adquiridas en propiedad por los trabajadores.
- IV. Todo lo demás a que se refiere el art 123, fracc XII, ap A, constitucional, y el Título IV, Capítulo III de la *Ley Federal del Trabajo*, y lo que establece el ordenamiento legal en comento.

### 3.3 Colaboración administrativa entre autoridades fiscales en el plano internacional y en el derecho interno

Cabe destacar lo expresado por **Angélica García Cano**, quien manifiesta que la doble tributación internacional tiene su origen en el deseo de las naciones de imponer tributos a los extranjeros.

El primer antecedente que se tiene de este tipo de convenios son los modelos de doble tributación, que, a decir de **Herbert Bettinger**, son los acuerdos fiscales entre países desarrollados y en vías de serlo, producto de los continuos esfuerzos internacionales orientados a eliminar el efecto de gravar más de una vez un mismo ingreso.<sup>13</sup>

Al respecto, el organismo precursor de este tipo de esfuerzos encaminados a solucionar el problema de la doble tributación en el ámbito internacional fue la Sociedad de las Naciones Unidas, predecesora de lo que hoy se conoce como Organización de las Naciones Unidas (ONU), seguida de la Organización de Cooperación Económica Europea (OCEE), que una vez estructurada se convirtió en la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE).

<sup>13</sup> **Herbert Bettinger Barrios** (1997), *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, 4a ed, México, ISEF, p 47.

De las acciones realizadas por estos organismos surgieron los modelos o proyectos de modelos de convenios fiscales bilaterales.

La primera aportación en materia de doble tributación internacional se llevó a cabo en 1920, cuando se celebró una conferencia financiera internacional en Bruselas. Como resultado de los trabajos realizados en ésta, se solicitó al Comité Financiero de la Sociedad de Naciones un estudio relativo a la doble tributación internacional.<sup>14</sup>

En 1921, el comité encomendó la investigación (desde los puntos de vista teórico y científico) a cuatro prestigiados estudiosos del derecho tributario internacional de Estados Unidos, Italia, Países Bajos y Reino Unido, quienes, después de emitir diversos comentarios en marzo de 1923, en Ginebra, presentaron sus resultados en tres partes:

- a) El referente a las consecuencias de la doble imposición.
- b) El examen de la competencia internacional en materia impositiva.
- c) Las conclusiones, en las que señalaban diversos métodos para evitar la doble imposición, a saber:
  - La *desgravación total*: mediante la cual el país del domicilio deduce el impuesto debido por su residente del impuesto pagado en el extranjero.
  - La *exención*: en la que el país de origen exceptúa a los contribuyentes no residentes del impuesto que grava las rentas de las fuentes que se encuentran en su territorio.
  - La *división del impuesto*: en la cual los Estados se reparten la carga de desgravamiento.
  - La *atribución de riqueza*: a cada país se le reparten diversas categorías de riqueza, de modo que cada uno grava la riqueza que se le haya atribuido.<sup>15</sup>

Tras concluir la Segunda Guerra Mundial y ante la necesidad de reconstruir económicamente Europa, el 16 de abril de 1948 se celebró el Convenio de Cooperación Económica Europea. En 1961, la OCEE evolucionó y dio lugar a lo que ahora conocemos como Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), que tiene como objetivos expandir la economía, el empleo y el nivel de vida de los países miembros y no miembros en vías de desarrollo económico, a fin de lograr una estabilidad financiera y la expansión del comercio mundial.<sup>16</sup>

<sup>14</sup> **Ernesto Flores Zavala** (1986), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 27a ed, México, Editorial Porrúa, p 344.

<sup>15</sup> *Ibidem*.

<sup>16</sup> **Ortiz, Sainz y Tron** (1998), *Tratados internacionales en materia fiscal. Análisis y comentarios*, México, Editorial Themis, p 17.

El consejo de la OCEE adoptó su primera recomendación acerca de la doble tributación el 25 de febrero de 1955, que se tradujo en el establecimiento de su propio comité fiscal en marzo de 1956.

En 1958 se encargó al nuevo comité fiscal la elaboración del proyecto de convenio, para evitar la doble tributación internacional relacionada con el impuesto sobre la renta y el capital.

El comité de asuntos fiscales de la OCDE publicó en 1963 el modelo de convenio para evitar la doble imposición en materia de impuesto sobre la renta y el patrimonio. Dicho modelo sugería a los países miembros que cuando celebraran o revisaran convenciones bilaterales se guiaran por los lineamientos previstos por el comité.

Ese modelo sufrió las últimas modificaciones en 1994 y 1995, y a la fecha se encuentra vigente. México, al ser miembro de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), ha adoptado los lineamientos previstos en dicho modelo.

Cabe mencionar que la convención modelo de la OCDE constituye sólo una recomendación del consejo de esa organización y, por tanto, no obliga a sus miembros a seguir el texto de sus disposiciones o comentarios en la negociación de un tratado bilateral, ni a las autoridades domésticas para efectos de interpretación y aplicación a casos particulares de los tratados bilaterales que celebre cualquier país.

Un grupo de expertos de la Asociación Latinoamericana de Libre Comercio (ALALC) aprobó en 1976 criterios para evitar la doble tributación entre los países miembros y aquellos no pertenecientes a la región.<sup>17</sup> A su vez, la Comisión del Acuerdo de Cartagena aprobó en noviembre de 1971 una convención modelo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros no pertenecientes a la subregión andina, y la convención para evitar la doble tributación dentro del grupo andino. Así, los países de la comunidad andina cuentan desde 1972 con disposiciones para evitar la doble tributación entre sí. Todas están contenidas en la Decisión 40, que actualmente se encuentra en proceso de revisión, con miras a actualizarla y perfeccionarla.

Las disposiciones mencionadas son el Convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros y el Convenio tipo para la celebración de acuerdos sobre doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, los cuales operan en relación con los impuestos directos, fundamentalmente renta y patrimonio.<sup>18</sup>

Una de las características de este tratado consiste en que los países firmantes (Bolivia, Colombia, Chile, Ecuador y Perú) se comprometieron a adoptar, antes del

---

<sup>17</sup> **Herbert Bettinger Barrios**, ob cit, p 49.

<sup>18</sup> Disponible en <<http://www.comunidadandina.org/mercomun/armoniza/politicas/mer-doble.htm>> .

30 de junio de 1972, las providencias necesarias destinadas a aplicar el convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros.<sup>19</sup>

Asimismo, se establece que los países miembros de la comunidad andina que hayan suscrito convenios para evitar la doble tributación con anterioridad a la fecha de este modelo, procurarán armonizar las disposiciones de esos convenios con el convenio tipo. Además, se sigue el principio de que el país que puede imponer el tributo es aquel en el cual se produce la fuente de riqueza.

Dicho tratado no prevé el procedimiento de resolución de controversias, por lo cual creó un consejo de política fiscal que fungirá como órgano de consulta destinado a resolver dificultades o dudas originadas en la aplicación del convenio para evitar la doble tributación entre los países miembros, y establece que para el caso de que no se llegue a una solución, el problema se sujetará a los procedimientos establecidos en la sección "D" del Capítulo II del Acuerdo de Cartagena.<sup>20</sup>

En 1956 se llevaron a cabo las Jornadas de Derecho Tributario Internacional, en las que se estudió la doble imposición internacional y se establecieron las recomendaciones siguientes:

- a) El principio de la fuente debía ser adoptado por cada país en los tratados que celebraran, como criterio para que éstos pudieran ejercer su potestad fiscal.
- b) La creación de una comisión fiscal permanente se encargaría de estudiar el principio de la fuente.

A su vez, el comité fiscal permanente de la Federación Interamericana de Abogados acordó lo siguiente:

- a) La doble tributación entre los países del continente americano es un obstáculo para el desarrollo de los países que lo conforman.
- b) La solución de este problema debe convenirse en los tratados internacionales y habrá de adoptarse una sola base de tributación.
- c) Aunque lo ideal es la celebración de tratados multilaterales, por razones de práctica, los tratados deben hacerse de forma bilateral.
- d) Los tratados deben versar acerca de todos los impuestos de tipo nacional, estatal o municipal establecidos en la legislación interna del Estado.
- e) Los Estados dictarán las medidas necesarias para reconocer como crédito impositivo el monto de los impuestos exonerados por el país receptor de la inversión.
- f) Se establecerán medidas para incrementar las inversiones mediante tratamientos fiscales preferenciales.

<sup>19</sup> Convenio tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros Estados ajenos a la subregión, art 3o.

<sup>20</sup> *Ibidem*, art 4o.

- g) Los Estados contratantes tienen un amplio servicio de información para aplicar e interpretar mejor el tratado.<sup>21</sup>

La elaboración de modelos de tratados permite la mejor suscripción de éstos, porque se unifican los términos y la legislación, de tal forma que las variaciones son adecuaciones particulares, de acuerdo con la idiosincrasia de cada Estado.

Así, el 8 de abril de 1991, en Ottawa, México celebró con Canadá el llamado Convenio para evitar la doble imposición y prevenir la evasión fiscal en materia del impuesto sobre la renta, concretándose de esta manera la Primera Convención Internacional de este tipo en nuestro país.

Anteriormente, los gobiernos de México y de Estados Unidos suscribieron el Acuerdo para el Intercambio de Información Tributaria, el 19 de noviembre de 1989, el cual fue aprobado por la Cámara de Senadores del H. Congreso de la Unión, el 19 de diciembre de 1989, según decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 10 de enero de 1990.<sup>22</sup>

Nuestro país ha entrado en la modernidad tributaria al celebrar tratados para evitar la doble imposición; en este momento tienen vigencia los suscritos con Canadá, Francia y Suecia. Estos convenios reflejan los esfuerzos que se realizan en el campo internacional a fin de lograr un régimen más adecuado que permita eliminar las cargas excesivas de impuestos, que perjudican las inversiones de residentes de México en el extranjero, así como la inversión extranjera en territorio nacional.

Los tratados que ha celebrado México adoptan los principios básicos de esos instrumentos internacionales, que son los siguientes:

- La renuncia de los contratantes para gravar de sus residentes, cuando provengan del extranjero.
- La aceptación para gravar determinados ingresos por tasa tope.
- Las reducciones o acreditamiento, para el residente, de impuestos pagados.

En el régimen interno, México ha previsto una norma que pretende dar claridad a estos mecanismos, toda vez que el art 4o de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* establece lo siguiente:

*Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes del país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H, del Código Fiscal de la Federación, o bien, la de presentar el dictamen de cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el artículo 32-A del citado código, y de designar representante legal.*

<sup>21</sup> Ernesto Flores Zavala, ob cit, pp 351-353.

<sup>22</sup> Adolfo Arrijo Vizcaíno (2000), *Derecho fiscal*, 15a ed, México, Editorial Themis, p 275.

*Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretenden aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos. En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que el retenedor aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.*

*Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.*

Es importante señalar que la legislación fiscal mexicana, en el régimen unilateral para evitar la doble imposición, ha venido adecuándose en la última década a la técnica utilizada en los tratados modelo, para el fin que se comenta, adoptando principalmente los criterios de la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE), lo cual facilita la celebración de tratados sin alteraciones sustanciales a la ley.

Con base en el principio de que existe una comunidad internacional que cuenta con soberanía para determinarse, puede ocurrir que entre algunos Estados surjan controversias, en cuyo caso los sujetos de dicha comunidad pueden optar discrecionalmente por vías de solución de carácter político o jurídico, con base en dos criterios fundamentales: el de la obligación de procurar de buena fe la solución del desacuerdo y la libertad de elección de medios para llegar a un arreglo, dejando como última opción la guerra.<sup>23</sup>

### **3.3.1 Aplicación de los acuerdos internacionales de intercambio de información fiscal**

Las autoridades competentes están autorizadas para intercambiar información relativa a cualquier impuesto comprendido, de conformidad con las disposiciones de acuerdos entre los Estados contratantes para el intercambio de información tributaria.

En caso de que dicho acuerdo no esté en vigor, las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán la información necesaria para aplicar lo dispuesto en el convenio, y para administrar y aplicar el derecho interno de los

<sup>23</sup> Dionisio J. Kaye (2000), *Derecho procesal fiscal*, 6a ed, México, Editorial Themis, p 360.



Estados contratantes relativo a los impuestos comprendidos en tal convenio, en la medida en que la imposición exigida por aquél no fuera contraria a éste.

Las informaciones recibidas por un Estado contratante se mantendrán secretas, de igual forma que las informaciones obtenidas con base en el derecho interno de ese Estado; sólo se comunicará a las personas físicas o autoridades (incluidos los tribunales y órganos administrativos) encargados de la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos comprendidos en el convenio, de la recuperación y acopio de créditos derivados de éstos, de la aplicación de las leyes, de persecución de los delitos o de la resolución de los recursos vinculados con estos impuestos. Estas personas o autoridades sólo utilizarán dichos informes para tales fines. Además, podrán revelar estas informaciones en las audiencias públicas de los tribunales o en las sentencias judiciales.

El convenio se aplicará, no obstante las disposiciones del art 2o (impuestos comprendidos), a todos los impuestos establecidos por los Estados contratantes, incluidos los impuestos establecidos por un estado, municipio u otra de sus subdivisiones políticas o entidades locales.

Por la importancia que tiene el Acuerdo de intercambio de información fiscal entre México y Estados Unidos, consideramos conveniente reproducirlo, con independencia de la que, a su vez, tiene el convenio suscrito en materia de doble tributación.

### **Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 23 de enero de 1990**

Los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América, deseando concertar un acuerdo para el intercambio de información tributaria (que en lo sucesivo se denominará *el acuerdo*) han acordado lo siguiente:

#### ***Objeto y alcance***

1. El objetivo del acuerdo es facilitar el intercambio de información entre los Estados contratantes en relación con la determinación y recaudación de impuestos, a fin de prevenir, dentro de sus respectivas jurisdicciones, la evasión y el fraude en materia tributaria y desarrollar mejores fuentes de información en esta materia.

2. Los Estados contratantes se brindarán asistencia mutua, de conformidad y sujetos a las limitaciones que establezcan sus respectivas leyes y demás disposiciones nacionales, para el cumplimiento del objeto a que se refiere el referente (*sic*) acuerdo.

3. Las solicitudes de asistencia presentadas en los términos del alusivo acuerdo se ejecutarán conforme a lo previsto en el segundo párrafo del artículo primero del acuerdo, salvo que:

a) La ejecución de la solicitud requiera que el Estado requerido se exceda en sus facultades, esté prohibida por las disposiciones legales en vigor en ese Estado o la información solicitada no se pueda obtener con arreglo a las leyes o en el curso

normal de la administración del Estado requerido o del otro Estado contratante, en cuyo caso, las autoridades competentes de ambos Estados contratantes se consultarán para acordar medios legales alternativos que permitan proporcionar la asistencia referida;

- b) La ejecución de la solicitud sea, a juicio del Estado requerido, contraria a su seguridad nacional u orden público;
- c) Al proporcionar la información se puedan divulgar secretos empresariales, industriales, comerciales, profesionales o procedimientos comerciales;
- d) Al facilitar la información solicitada por el Estado requirente para administrar o ejecutar una disposición de sus leyes fiscales o cualquier requisito relacionado con éstas, se discrimine a un nacional del Estado requerido. Una disposición de sus leyes fiscales en un requisito relacionado con éstas se considerará discriminatoria contra un nacional del Estado requerido, cuando ésta sea más gravosa para un nacional del Estado requerido en relación con un nacional del Estado requirente en igualdad de circunstancias. Para estos efectos, un nacional del Estado requirente que sea sujeto a imposición bajo el criterio de renta mundial no está en las mismas circunstancias que un nacional del Estado requerido que no sea sujeto a dicha imposición. Lo dispuesto en este inciso no se interpretará en el sentido de que impide el intercambio de información en relación con los impuestos establecidos por los Estados Unidos Mexicanos o por los Estados Unidos de América sobre las utilidades de sucursales, los excedentes por interés de una sucursal o sobre los ingresos que perciban las aseguradoras extranjeras por concepto de primas;
- e) La solicitud no cumpla con las disposiciones del acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria

4. Los Estados contratantes se prestarán a través del intercambio de información a que se refiere el artículo 4o y mediante aquellas medidas complementarias que puedan acordar las autoridades competentes conforme al art 5o.

5. Para alcanzar el objeto del presente acuerdo, la información se intercambiará independientemente de que la persona a la que se refiere o en cuyo poder se encuentre sea residente o nacional de un Estado contratante.

### ***Impuestos comprendidos en el acuerdo***

1. El referido acuerdo se aplicará a los siguientes impuestos establecidos por un Estado contratante o en su representación:

- a) En el caso de los Estados Unidos Mexicanos:
  - I. Impuestos federales sobre la renta.
  - II. Impuestos federales sobre productos del trabajo.
  - III. Impuesto federal al activo de las empresas.
  - IV. Impuestos federales al valor agregado.
  - V. Impuestos federales sobre el consumo.

b) En el caso de los Estados Unidos de América:

- I. Impuestos federales sobre la renta.
- II. Impuestos federales sobre la renta del trabajo.
- III. Impuestos federales sobre transferencias destinadas a evadir el impuesto sobre la renta.
- IV. Impuestos federales sobre sucesiones y donaciones.
- V. Impuestos federales sobre el consumo.

2. Asimismo, el acuerdo se aplicará a todo impuesto idéntico o sustancialmente similar que se establezca con posterioridad a la fecha de firma del alusivo acuerdo, en adición o en sustitución a los impuestos vigentes. Las autoridades competentes de cada Estado contratante se notificarán sobre cualquier cambio en sus leyes fiscales que pueda afectar sus obligaciones en los términos del acuerdo.

3. El acuerdo referente no se aplicará en la medida en que una acción o procedimiento relacionado con los impuestos comprendidos en el propio acuerdo hayan prescrito o caducado de acuerdo con las leyes del Estado requirente.

4. El acuerdo no se aplicará a los impuestos establecidos por los estados, municipios u otras subdivisiones políticas o posesiones que se encuentren bajo la jurisdicción de un Estado contratante.

## Definiciones

1. Para los efectos del acuerdo, salvo que se defina de otra manera, se entenderá:

a) Por autoridad competente:

- I. En el caso de los Estados Unidos Mexicanos, el secretario de Hacienda y Crédito Público o su delegado, y
- II. En el caso de los Estados Unidos de América, el secretario del Tesoro o su delegado.

b) Por nacional:

- I. En el caso de los Estados Unidos Mexicanos, los ciudadanos mexicanos, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones y otras entidades jurídicas cuya condición se derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos Mexicanos, y
- II. En el caso de los Estados Unidos de América, los ciudadanos estadounidenses, las personas morales, sociedades, corporaciones, fideicomisos, sucesiones, asociaciones u otras entidades jurídicas cuya condición se derive de las leyes vigentes en los Estados Unidos de América.

- c) Por persona: toda persona física o moral, incluyendo sociedades, corporaciones, fideicomisos, asociaciones o sucesiones.
- d) Por impuesto: toda contribución a la que se le aplique el acuerdo.
- e) Por información: todo hecho o declaración, cualquiera que sea la forma que revista y que pueda ser relevante o esencial para la administración y aplicación de los impuestos, incluyendo, entre otros:
  - I. El testimonio de personas físicas, y
  - II. Los documentos, registros y otros bienes tangibles que estén en posesión de una persona o Estado contratante.
- f) Por Estado requirente y Estado requerido: el Estado contratante que solicite o reciba la información y el Estado contratante que proporciona o al que se le solicita dicha información, respectivamente.
- g) A fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el acuerdo: por México, los Estados Unidos Mexicanos.
- h) A fin de determinar el área geográfica dentro de la cual se aplicará el acuerdo: por Estados Unidos, los Estados Unidos de América.

2. Cualquier término no definido en el acuerdo tendrá el significado que se le atribuya en las leyes del Estado contratante, referentes a los impuestos que son objeto del propio acuerdo, a menos que el contexto lo exija de otra manera o que las autoridades competentes convengan en un significado común de conformidad con lo previsto por el art 5o.

### **Intercambio de información**

1. Las autoridades competentes de los Estados contratantes intercambiarán información, con el fin de administrar y aplicar las leyes nacionales de los Estados contratantes correspondientes a los impuestos comprendidos en el acuerdo, incluyendo información para la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, el cobro y la ejecución de créditos fiscales, así como para la investigación o persecución de delitos fiscales o delitos que contravengan la administración tributaria.

2. Las autoridades competentes de los Estados contratantes se transmitirán entre sí información de manera automática, a fin de lograr lo dispuesto en el párrafo primero del art 4o del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria. Las autoridades competentes determinarán qué información se intercambiará, con arreglo al segundo párrafo del art 4o del mismo acuerdo y los procedimientos que se utilizarán para el intercambio de dicha información.

3. La autoridad competente de un Estado contratante transmitirá a la autoridad competente del otro Estado contratante aquella información que llegue a su

conocimiento que pueda ser relevante y que coadyuve de manera significativa a alcanzar los fines mencionados en el primer párrafo del art 4o. Las autoridades competentes determinarán la información que se intercambiará de acuerdo con el párr III del artículo referido, adoptando e instrumentando las medidas y los procedimientos necesarios para garantizar que la información sea proporcionada a la autoridad competente del otro Estado contratante.

4. La autoridad competente del Estado requerido proporcionará la información que le solicite la autoridad competente del Estado requirente, para los propósitos a que se refiere el primer párrafo del art 4o. En los casos en que la información disponible en los archivos fiscales del Estado requerido no sea suficiente para dar cumplimiento a la solicitud, éste adoptará todas las medidas pertinentes para proporcionar al Estado requirente la información solicitada:

- a) El Estado requerido tiene o tendrá la facultad para lo siguiente:
  - I. Examinar libros, documentos, registros u otros bienes tangibles que puedan ser relevantes o esenciales para la investigación.
  - II. Interrogar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para dicha investigación.
  - III. Obligar a toda persona que tenga conocimiento o esté en posesión, custodia o control de información que pueda ser relevante o esencial para la investigación, que comparezca en fecha y lugar determinados a prestar declaración bajo protesta de decir verdad y que presente libros, documentos, registros u otros bienes tangibles.
  - IV. Tomar la declaración bajo protesta de decir verdad a dicha persona.
- b) Cuando Estados Unidos sea requerido para obtener la información a que se refiere la sección 3 402 del Estatuto sobre el Derecho al Secreto Financiero de 1978 (12 USCA 3 402), en vigor al momento de la firma del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el intercambio de información tributaria, éste proporcionará dicha información de conformidad con la disposición referida.

Cuando México sea requerido para obtener la información a que se refiere el art 93 de la *Ley Reglamentaria del Servicio Público de Banca y Crédito*, en vigor al momento de la firma del referido acuerdo, éste proporcionará dicha información de conformidad con la disposición referida.

Las leyes o prácticas del Estado requerido no limitan o afectan de forma alguna las facultades de la autoridad competente de dicho Estado para obtener y proporcionar los tipos de información a que se refieren las disposiciones mencionadas en este inciso, de conformidad con el referido acuerdo.
- c) Los privilegios concedidos por las leyes o prácticas del Estado requirente no se aplicarán en el Estado requerido en el cumplimiento de una solicitud. La

demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requirente se determinará exclusivamente por los tribunales de este Estado, y la demanda de privilegios al amparo de las leyes o prácticas del Estado requerido se determinará exclusivamente por los tribunales de ese otro Estado.

5. Cuando la información sea solicitada por un Estado contratante de acuerdo con lo dispuesto en el cuarto párrafo del art 4o, el Estado requerido la obtendrá y proporcionará en la misma forma en que lo haría si el impuesto del Estado requirente fuera el impuesto del Estado requerido y hubiera sido establecido por este último. Sin embargo, de solicitarlo específicamente la autoridad competente del Estado requirente, el Estado requerido:

- a) Indicará la fecha y lugar para tomar declaración o para la exhibición de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles.
- b) Tomará declaración bajo protesta de decir verdad a la persona física que preste dicha declaración o que exhiba los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles.
- c) Permitirá la presencia de aquellas personas físicas a quienes la autoridad competente del Estado requirente señale como interesadas o afectadas por el cumplimiento de la solicitud. La persona física que preste declaración o el inculgado podrá hacerse acompañar de su abogado.
- d) Ofrecerá a las personas físicas a que se refiere el inc c) la oportunidad de hacer preguntas a la persona física que presente declaración o exhiba libros, documentos, registros u otros bienes tangibles:

- I. Directamente o a través de la autoridad ejecutora, en el caso de que México sea el Estado requirente, y
- II. A través de la autoridad ejecutora, en el caso de que Estados Unidos sea el Estado requirente.

- e) Obtendrá los originales, sin enmiendas, de libros, documentos, registros u otros bienes tangibles.
- f) Obtendrá o proporcionará copias fieles y auténticas de los originales, sin enmiendas, de libros, documentos y registros.
- g) Determinará la autenticidad de los libros, documentos, registros u otros bienes tangibles proporcionados.
- h) Cuestionará a la persona física que exhiba los libros, documentos, registros y otros bienes tangibles, acerca del propósito para el cual el material presentado se conserva o se conservó y la suma en que esto se hace o se hizo.
- i) Permitirá que la autoridad competente del Estado requirente someta preguntas por escrito, a través de la autoridad ejecutora del Estado requerido que practique la diligencia, en relación con los libros, documentos, registros u otros

bienes tangibles, a las cuales deberá responder la persona física que presente dicho material.

- j) Realizará cualquier otro acto que no sea contrario a las leyes del Estado requerido o que no esté en desacuerdo con su práctica administrativa.
- k) Certificará que los procedimientos solicitados por la autoridad competente del Estado requirente fueron seguidos o que no se pudieron seguir, con la explicación de la desviación y los motivos que la ocasionaron.

6. Las disposiciones contenidas en los párrs I al V del art 4o del acuerdo se interpretarán en el sentido de que imponen a un Estado contratante la obligación de utilizar todos los medios legales y realizar sus mejores esfuerzos para ejecutar una solicitud. Un Estado contratante podrá, a su discreción, optar por medidas para obtener y transmitir al otro Estado la información que, de acuerdo con el tercer párrafo del art 1o del referido acuerdo, no está obligado a proporcionar.

7. Cualquier información que reciba un Estado contratante se tratará como secreta, de la misma manera en que la información obtenida bajo las leyes nacionales de aquel Estado, y solamente se revelará a personas físicas o autoridades, incluyendo órganos administrativos o judiciales, que participen en la determinación, liquidación, recaudación y administración de los impuestos objeto del Acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para el Intercambio de Información Tributaria, en el cobro de créditos fiscales, en la aplicación de las leyes, en la persecución de delitos fiscales o en la resolución de los recursos administrativos referentes a dichos impuestos, así como en la inspección de todo lo anterior. Dichas personas físicas o autoridades deberán usar la información únicamente para tales propósitos. La información podrán revelarla en procedimientos públicos ante los tribunales o en resoluciones judiciales.

### **3.3.2 Convenios de colaboración administrativa entre autoridades fiscales federales y las entidades federativas y municipios**

El marco jurídico de aplicación se integra por los ordenamientos siguientes:

- a) *Ley de Coordinación Fiscal*.
- b) Reglamento del art 9o de la *Ley de Coordinación Fiscal en Materia del Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades Federativas y Municipales*.
- c) Leyes estatales de coordinación fiscal.

Se deben tener presentes las diferencias que surjan entre los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y los convenios de colaboración administrativa en ingresos coordinados, siendo éstas las que a continuación se señalan:



**Convenio de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal****Convenio de colaboración administrativa en ingresos coordinados**

- |   |   |
|---|---|
| 1. Se refiere a aspectos sustantivos.   | 1. Acude a aspectos operativos.   |
| 2. Alude a las contribuciones que deja de percibir una entidad.                       | 2. Se refiere a lo que puede hacer una entidad en relación con las contribuciones, como determinar, liquidar, recaudar, etcétera. |
| 3. Los estados reciben participaciones a cambio de los impuestos que dejan de cobrar. | 3. Los estados reciben estímulos en relación con las contribuciones cobradas.   |

**Convenios de colaboración administrativa de carácter local**

En estos convenios se deben establecer las reglas de colaboración administrativa, entre las autoridades fiscales de un estado y los municipios, cuyo fundamento se encuentra en las leyes de coordinación fiscal existentes en los estados.

Por otro lado, se deben tener en cuenta las cuestiones siguientes:

**1. Convenio de adhesión**

Entre otros anexos, se deben ponderar los que a continuación se señalan:

- a) Anexo 1 al convenio de adhesión (relativo a la suspensión de impuestos estatales y municipales).
- b) Anexo 2 al convenio de adhesión (correspondiente a los estados petroleros).
- c) Anexo 2 al convenio de adhesión (referente a la suspensión de expedición de pasaportes provisionales).
- d) Anexo 3 al convenio de adhesión (concerniente al apoyo al SAT).
- e) Anexo 4 al convenio de adhesión (con motivo del establecimiento de una nueva mecánica de distribución del Fondo Financiero Complementario y del Fondo de Fomento Municipal y de las reformas a la *Ley del Impuesto al Valor Agregado* para 1981, así como la explicación de la fórmula de distribución del Fondo Financiero Complementario).
- f) Anexo 5 al convenio de adhesión (relativo a la tasa máxima de 8% en espectáculos públicos, consistentes en obras de teatro y funciones de cine y circo).
- g) Anexo 6 al convenio de adhesión (acerca de la transferencia de obras de artes plásticas).

**2. Convenio de colaboración administrativa en ingresos coordinados**

Respecto a este tema es oportuno ponderar los anexos siguientes:

- a) Anexo 1 al convenio de colaboración administrativa (zona federal marítimo-terrestre).
- b) Modificación al anexo 1 al convenio de colaboración administrativa (zona federal marítimo-terrestre) (incremento de incentivos).
- c) Anexo 2 al convenio de colaboración administrativa (referente al impuesto sobre automóviles nuevos).
- d) Anexo 5 al convenio de colaboración administrativa (relativo a la vigilancia de obra pública).
- e) Anexo 11 al convenio de colaboración administrativa (referente a la verificación de mercancías de procedencia extranjera por municipios fronterizos o con litoral).
- f) Anexo 12 al convenio de colaboración administrativa (concerniente a la verificación de bebidas alcohólicas, cerveza y tabaco de procedencia extranjera).
- g) Anexo 13 al convenio de colaboración administrativa (acerca de los derechos por servicios turísticos).
- h) Anexo 14 al convenio de colaboración administrativa (referente a la vigilancia de toda clase de mercancías extranjeras, excepto vehículos).

### 3. Declaratorias

Al respecto existen dos declaratorias, a saber:

- a) Declaratoria de coordinación en materia federal de derechos.
- b) Declaratoria de coordinación en materia federal del impuesto sobre adquisición de inmuebles (sin vigencia, como resultado de la abrogación de la ley federal de la materia a partir del 1o de enero de 1996).

### 4. Otros convenios

- a) Convenio que celebra el gobierno federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos, por el que se instrumenta la creación y administración de un fondo derivado de lo dispuesto en el art 9o-A de la *Ley de Coordinación Fiscal*, con las entidades federativas y municipios en cuyo territorio se encuentran puentes federales de peaje operados por la Federación (vigente hasta el 31 de diciembre de 1995).
- b) Convenio que celebra el gobierno federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos, por el que se instrumenta la creación y administración de un fondo derivado de lo dispuesto en el art 9o-A de la *Ley de Coordinación Fiscal*, con las entidades federativas y municipios en cuyo territorio se encuentran puentes federales de peaje operados por la Federación (vigente a partir del 1o de enero de 1996), con anexos.

- c) Convenio que celebra el gobierno federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Caminos y Puentes Federales de Ingresos y Servicios Conexos, por el que se instrumentan las bases para la distribución de la parte que corresponde al Estado de la aportación federal establecida conforme a lo dispuesto en el art 9o-A de la *Ley de Coordinación Fiscal* (vigente a partir del 1o de enero de 1996), con anexos.

No se detallarán los convenios debido a que forman parte de la unidad 5 de esta obra.

## 3.4 Contribuyentes y sus obligaciones instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones

### 3.4.1 Inscripción en el registro o padrón de contribuyentes

En los arts 22 al 28 del reglamento del *CFE* se norma la inscripción en el RFC, y, a su vez, en los arts 29 al 32, lo relativo a los avisos que se deben hacer. Así, el art 22 de dicho reglamento se refiere a las solicitudes de inscripción.

En cambio, el art 29 establece que las personas físicas o morales presentarán, en su caso, los avisos siguientes:

- Cambio de denominación o razón social.
- Cambio de régimen de capital.
- Corrección o cambio de nombre.
- Cambio de domicilio fiscal.
- Suspensión de actividades.
- Reanudación de actividades.
- Actualización de actividades económicas y obligaciones.
- Apertura de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades.
- Cierre de establecimientos, sucursales, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que se utilice para el desempeño de actividades.
- Inicio de liquidación.
- Apertura de sucesión.
- Cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación de la sucesión.
- Cancelación en el registro federal de contribuyentes por defunción.
- Cancelación en el registro federal de contribuyentes por liquidación total del activo.

- Cancelación en el registro federal de contribuyentes por cese total de operaciones.
- Cancelación en el registro federal de contribuyentes por fusión de sociedades.
- Cambio de residencia fiscal.
- Inicio del procedimiento de concurso mercantil.

Los avisos deberán presentarse dentro del mes siguiente a aquel en que se actualice el supuesto jurídico o el hecho que lo motive, previo a la presentación de cualquier trámite que deba realizarse ante el Servicio de Administración Tributaria, con excepción de los avisos señalados en las fraccs IV, X, XIV, XV y XVII del art 29 del reglamento del *CFE*, los cuales se presentarán en los términos del art 30, fraccs III, VII, XI, XII y XIV, del reglamento referido, respectivamente.

Los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en territorio nacional que se encuentren obligados a inscribirse en el RFC, de conformidad con el reglamento del *CFE* (art 22, fraccs I y VII), deberán presentar los avisos establecidos en la sección II, título II del referido reglamento.

### **3.4.2 Obligación del contribuyente de comprobar los elementos que caracterizan la contribución a su cargo**

Al respecto se señalan como obligaciones básicas del sujeto pasivo en materia fiscal, entre otras, las siguientes:

- a) Llevar y conservar la contabilidad y documentos de sus operaciones.
- b) Llevar los libros sociales, contratos, títulos de crédito y documentación legal del obligado.
- c) Usar sellos o marbetes, medidores e instalaciones de control, o máquinas de comprobación fiscal.
- d) En forma opcional, de hacer dictaminar, por contador público autorizado, sus estados financieros.

### **3.4.3 Expedición de comprobantes de operaciones que reúnan los requisitos fiscales, como facturas, recibos, títulos o valores**

En cuanto a esta cuestión, se remite a lo dicho en el punto 3.1.2.

### **3.4.4 Presentación de declaraciones, solicitudes y avisos**

En relación con las declaraciones, se remite a lo dicho en el punto 3.1.6. Respecto a los avisos, hay que estar a lo señalado en el apartado 3.4.1.

### 3.4.5 Permitir la práctica de visitas, inspecciones o revisiones por las autoridades fiscales

Por lo que hace al presente apartado, se remite a lo expresado acerca de la materia en el punto 3.1.8 y en la obra *Derecho fiscal II* publicada por esta misma editorial.

### 3.4.6 Determinación de contribuciones

Este apartado se comentó en el punto 3.1.7 y únicamente se destaca que la determinación puede realizarla el sujeto directo de la obligación fiscal o, en uso de sus atribuciones, los representantes de la hacienda pública podrán hacer la determinación y liquidación correspondientes.

En este último supuesto, la autoridad debe plasmar con cuidado los elementos esenciales de las contribuciones y sus accesorios, razonando y fundando conforme a derecho el documento respectivo, para evitar que éste sea anulado por vicios de forma y no de fondo.

## 3.5 Responsables y sus obligaciones instrumentales para el cumplimiento de sus obligaciones

### 3.5.1 Responsables conforme a la legislación federal y su clasificación

De acuerdo con la legislación federal, el art 1o del *Código Fiscal de la Federación* señala lo siguiente:

1. *Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas; las disposiciones del Código Fiscal de la Federación se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de que México sea parte. Sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público específico.*
2. *La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente.*
3. *Los Estados extranjeros, en casos de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidas en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados.*
4. *Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes.*

Además de los sujetos directos, se localiza a los responsables solidarios, cuya clasificación se encuentra en otra parte de esta obra. Por lo que hace a las entidades públicas, éstas pueden ser de carácter federal, estatal, de la Ciudad de México o municipal.

### 3.5.2 Obligaciones instrumentales de los responsables

Como obligaciones fundamentales se pueden mencionar las que a continuación se precisan:

- a) Inscripción del contribuyente en registros o la comprobación de la inscripción.
- b) Obligación de comprobar los hechos que caracterizan las contribuciones a cargo del contribuyente.
- c) Tener asignado un buzón tributario.
- d) Presentación de declaraciones, solicitudes y avisos.
- e) Determinación de la contribución a cargo del contribuyente.
- f) Retención o recaudación de la contribución.
- g) Permitir la práctica de visitas, inspecciones o revisiones por las autoridades fiscales.

Se reitera que la responsabilidad solidaria comprende los accesorios, con excepción de las multas, y que lo anterior no impide que los responsables solidarios puedan ser sancionados por actos u omisiones propios.

En cuanto a los comprobantes fiscales se remite, en lo que resulte aplicable, a lo indicado en el apartado 3.1.2.

Esta obligación —como se había comentado— es de suma importancia por su trascendencia en todos los aspectos que tengan relación con lo fiscal y su cumplimiento implica que el contribuyente se evite complicaciones.

El empleador proporcionará a los contribuyentes el comprobante de su inscripción y la copia de la solicitud que para tal efecto haya presentado.

Por otro lado, en cuanto a las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales y servicios profesionales, el art 110, fracc III, de la *LISR* obliga a expedir comprobantes por los ingresos obtenidos.

Para el caso de los arrendadores, el art 118, fraccs III y IV, de la *LISR* establece la obligación de expedir comprobantes y presentar declaraciones provisionales y anuales.

Para el caso de los coordinados, las personas morales, el art 72, fraccs I y II, de la *LISR* las obliga a presentar declaraciones provisionales y anuales.

Como se observa, se debe considerar en cada caso si una persona está obligada a presentar declaraciones periódicas y a expedir comprobantes.

El proceso recaudatorio, que se inicia con la puesta en vigor de las diversas leyes y disposiciones fiscales, no tendría mayor relevancia si no se contara con un sistema que permita un control primario de contribuyentes, a través

*continúa*

*continuación*

de la presentación de solicitudes de inscripción y avisos que registren y modifiquen su situación fiscal.

El registro federal de contribuyentes es un medio de identificación y control de las personas que tienen la obligación de presentar declaraciones periódicas relativas a impuestos federales. A través de él se pueden conocer aspectos tales como nombre, domicilio, así como las obligaciones inherentes derivadas de las actividades y otras situaciones relevantes en la vida fiscal del contribuyente.

Desde su inicio, el actual registro federal de contribuyentes ha venido sufriendo diversas modificaciones. El marco legal del registro federal de contribuyentes ha evolucionado de manera tal que existe un control muy estricto de los contribuyentes. Así tenemos, por ejemplo, la obligación de utilizar una clave de actividades, el código de barras, por supuesto la clave del registro federal de contribuyentes, situaciones todas que tienden a tener un mejor control de los contribuyentes.

**Gerardo Moreno García**

### **3.5.2.1 Responsabilidad de las autoridades fiscales**

Si bien estamos en el capítulo relativo a los responsables y sus obligaciones instrumentales para el cumplimiento de sus deberes, por lo trascendente del asunto resulta conveniente hacer mención de la reforma publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de junio de 2003, mediante la cual en forma inusitada se publicaron diversas reformas a la *Ley del Servicio de Administración Tributaria* y dentro de éstas apareció la reforma al Título VI, “De la Responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria”, pues en su Capítulo Único se establecieron diversos supuestos que, de presentarse, originarían que el Servicio de Administración Tributaria fuera responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos, con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.



## De la Responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria

El art 34 de la reforma de la *Ley del Servicio de Administración Tributaria*, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 12 de junio de 2003, dispone:

*El Servicio de Administración Tributaria será responsable del pago de los daños y perjuicios causados por sus servidores públicos, con motivo del ejercicio de las atribuciones que les correspondan.*

*El cumplimiento de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria establecida en el párrafo anterior, no exime a los servidores públicos que hubieran realizado la conducta que originó los daños y perjuicios de la aplicación de las sanciones administrativas que procedan en términos de la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos, así como de las penales y laborales que, en su caso, se deban imponer.*

*El cumplimiento de la responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria será exigible ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, en sustitución de las acciones que los particulares puedan ejercer de conformidad con las disposiciones del derecho federal común.*

*El contribuyente que solicite una indemnización deberá probar, entre los hechos de los que deriva su derecho, la lesión, la acción u omisión del Servicio de Administración Tributaria y la relación de causalidad entre ambos; asimismo, deberá probar la realidad y el monto de los daños y perjuicios.*

*En la misma demanda en que se controvierte una resolución o en una por separado, se podrá solicitar la indemnización a que se refiere este artículo. En relación con la documentación que se debe acompañar a la demanda, en los casos de responsabilidad, el contribuyente no estará obligado a adjuntar el documento en que conste el acto impugnado, la copia en la que obre el sello de recepción de la instancia no resulta por la autoridad ni, en su caso, el contrato administrativo.*

*Las sentencias que dicte el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en materia de responsabilidad deberán, en su caso, declarar el derecho a la indemnización, determinar el monto de los daños y perjuicios y condenar al Servicio de Administración Tributaria su pago, una vez que tenga los elementos necesarios para determinarlos.*

*Cuando no se haya probado el monto de los daños y perjuicios, la sentencia podrá limitarse a declarar el derecho a la indemnización; en este caso, el contribuyente deberá promover el incidente ante la Sala del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa en la que originalmente impugnó, pidiendo la liquidación de los daños y perjuicios, una vez que tenga los elementos necesarios para determinarlos.*

*El Servicio de Administración Tributaria deberá indemnizar al particular afectado por el importe de los gastos y perjuicios en que incurrió, cuando la unidad administrativa de dicho órgano cometa falta grave al dictar la resolución impugnada y no se allane al contestar la demanda en el concepto de impugnación de que se trate. Para estos efectos, únicamente se considera falta grave cuando la resolución impugnada:*

*continúa*

continuación

- I. *Se anule por ausencia de fundamentación o de motivación, en cuanto al fondo o a la competencia.*
- II. *Sea contraria a una jurisprudencia de la Suprema Corte de Justicia de la Nación en materia de legalidad. Si la jurisprudencia se publica con posterioridad a la contestación, no hay falta grave.*
- III. *Se anule por desvío de poder.*

*En los casos de responsabilidad del Servicio de Administración Tributaria, se aplicarán supletoriamente las disposiciones del derecho federal que rijan materias similares y los principios generales del derecho que mejor se avengan a la naturaleza y fines de la institución.*

Dicha indemnización al particular fue recogida en los arts 60 y 52, últimos párrafos, de la *Ley Federal del Procedimiento Contencioso-Administrativo*.

## **Questionario**

1. ¿Qué es el registro federal de contribuyentes?
2. ¿Qué entidad es la responsable del registro y control de vehículos?
3. ¿Qué es el padrón catastral?
4. ¿Cuándo se requiere llevar a cabo el registro de agentes o apoderados aduanales y transportistas en materia aduanera?
5. ¿Cuándo se requiere estar inscritos en el padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas?
6. ¿Cuál es el plazo para la conservación de los documentos que integran la contabilidad?
7. ¿Qué es un comprobante fiscal?
8. ¿Cuáles son los requisitos de los comprobantes fiscales digitales?
9. ¿Cuándo se deben expedir comprobantes digitales?
10. ¿Cómo se integra la contabilidad para efectos fiscales?
11. ¿Qué obligaciones tiene el contribuyente en relación con los comprobantes fiscales?
12. ¿En qué casos y cómo se lleva a cabo el aseguramiento de la contabilidad?
13. Mencionar otras formas de control fiscal.

14. ¿Qué son los dictámenes contables de los estados financieros?
15. ¿Quiénes están obligados a dictaminarse sobre el cumplimiento de obligaciones fiscales locales en la Ciudad de México?
16. ¿Cuál es la función de los notarios en materia fiscal?
17. ¿Quiénes son los agentes aduanales?
18. Mencionar otros auxiliares de la administración fiscal.
19. ¿Qué es una declaración de impuestos?
20. ¿Cuáles son las formas oficiales?
21. ¿Qué vías tiene la autoridad para comprobar la correcta determinación de las contribuciones?
22. ¿Cómo son las declaraciones en medios electrónicos o digitalizados?
23. ¿Cuándo se utiliza un escrito libre para cumplir con las obligaciones fiscales?
24. ¿Cómo se deben presentar y recibir las declaraciones y los avisos?
25. ¿Cuál es el plazo para presentar una declaración?
26. ¿Qué es una declaración informativa?
27. ¿Qué es una declaración complementaria?
28. ¿A qué se refiere la autodeterminación de las contribuciones?
29. ¿Cuándo se está en presencia de la determinación impositiva de parte de la autoridad?
30. ¿Cuáles son los derechos y garantías del contribuyente en el procedimiento de comprobación?
31. ¿Cuáles son los derechos generales que tienen los contribuyentes frente a la autoridad, conforme a la *LFDC*?
32. Mencione algunos derechos humanos no previstos en las leyes fiscales.
33. ¿Qué señala el *Código Fiscal de la Federación* sobre los medios electrónicos?
34. ¿Qué dice el *Código Fiscal de la Federación* acerca de la presentación de promociones con documento digital?
35. ¿Qué es el buzón tributario?
36. Explicar las notificaciones por medio del buzón tributario.
37. Señale la inconstitucionalidad de la notificación del buzón tributario.
38. Explicar en qué consiste la contabilidad electrónica.

39. Explicar cómo se efectúa la revisión electrónica.
40. ¿Cuándo proceden el requerimiento de pago y el embargo electrónico?
41. ¿Se puede interponer un recurso de revocación electrónico?
42. ¿Cuándo proceden los documentos digitales?
43. ¿Cuáles son las facultades del Ejecutivo Federal en materia fiscal?
44. ¿Cuáles son los organismos fiscales autónomos de la administración pública federal?
45. ¿Cómo se lleva a cabo la colaboración administrativa entre autoridades fiscales en el plano internacional?
46. ¿Cuál es el objeto de los convenios de colaboración administrativa en ingresos coordinados, realizados entre autoridades federales y locales?
47. ¿Quiénes deben inscribirse en el registro o padrón de contribuyentes?
48. ¿Cuáles son los principales avisos que se deben presentar al registro federal de contribuyentes?
49. ¿Cuáles son las obligaciones básicas de los contribuyentes para comprobar el debido cumplimiento de las disposiciones fiscales?
50. ¿Cuál es la responsabilidad del SAT en materia tributaria?

# UNIDAD 4

## Incumplimiento de las contribuciones

### La imposición de multas es independiente de la responsabilidad penal

El art 70 del *Código Fiscal de la Federación* señala que la aplicación de las multas, por infringir las disposiciones fiscales, se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en responsabilidad penal.

### 4.1 Incumplimiento del contribuyente y de los demás obligados

En esta parte se mencionarán brevemente las consecuencias del incumplimiento de las leyes impositivas y los efectos que inciden no sólo en el sujeto directo de la obligación principal, sino también en los responsables solidarios y demás personas que se encuentren involucradas.

### Potestad sancionadora

Para Villegas Basavilbazo, la potestad sancionadora de la administración es una de las facultades propias de los poderes estatales que la misma administración posee para el cumplimiento integral de la función administrativa. Esas potestades son las siguientes: reglamentaria, imperativa, sancionadora, ejecutiva y jurisdiccional. De acuerdo con dicho autor, la potestad sancionadora, que comprende la correctiva y la disciplinaria, es un complemento de la potestad imperativa, ya que esta sola sería insuficiente para asegurar el cumplimiento de órdenes y mandatos, siendo indispensable la coerción, que se traduce en sanciones correctivas y disciplinarias. El ejercicio de esta potestad represiva revela, una vez más, la quiebra del principio de separación de poderes, concebido en forma rígida e inflexible [...]. En realidad, la potestad sancionadora radica en la competencia de las autoridades administrativas para imponer sanciones a las acciones u omisiones antijurídicas [...]. En cuanto al ejercicio de la potestad correctiva cuyas finalidades tienen por objeto asegurar el orden público y garantizar la integridad física de las personas y de las cosas, la moral y la economía públicas, por medio de limitaciones a la libertad individual, su examen corresponde al estudio del poder de policía, considerado como la facultad jurídica de la administración pública de ejercer coactivamente su autoridad con el fin de regular el uso de la libertad y promover el bienestar general.

Margarita Lomelí Cerezo (1979), *Derecho fiscal represivo*, México, Editorial Porrúa, p 28.

#### 4.1.1 Incumplimiento doloso

El incumplimiento doloso se presenta cuando el sujeto comete una infracción o delito con la intención de realizarlo. Aquí hay dolo, que consiste en causar intencionalmente un resultado, con conocimiento y conciencia de la antijuridicidad del hecho.

En el incumplimiento doloso hay dos elementos:

- *Moral o ético*: saber que se violenta o infringe la norma fiscal.
- *Volitivo*: es la voluntad de realizar la conducta antijurídica.

Dicho de otra forma, el dolo está vinculado al aspecto psicológico del particular, que se traduce en buscar un resultado sancionado por las leyes fiscales penales, como defraudar al erario mediante la falsificación de recibos y demás documentación oficial, como hologramas, etcétera.

En cuanto a la materia hay que tener presentes las agravantes, que pueden provocar una sanción mayor cuando se trata de infracciones o una pena más elevada respecto a los delitos fiscales.

### Se presume la buena fe de los contribuyentes

De conformidad con el art 21 de la *LFDC*, en todo caso, la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el *CFF*, en la comisión de infracciones tributarias.

### Agravantes

Así, el art 75 del *CFF* prevé, en relación con las facultades de las autoridades fiscales, las agravantes que siguen:

*I. Se considerará como agravante el hecho de que el infractor sea reincidente. Se da la reincidencia cuando:*

- a) Tratándose de infracciones que tengan como consecuencia la omisión en el pago de contribuciones, incluyendo las retenidas o recaudadas, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción que tenga esa consecuencia.*
- b) Tratándose de infracciones que no impliquen omisión en el pago de contribuciones, la segunda o posteriores veces que se sancione al infractor por la comisión de una infracción establecida en el mismo artículo y fracción de este código.*

*Para determinar la reincidencia, se considerarán únicamente las infracciones cometidas en los últimos cinco años.*

*II. También será agravante en la comisión de una infracción cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) Que se haga uso de documentos falsos o en los que se hagan constar operaciones inexistentes.*
- b) Que se utilicen, sin derecho a ello, documentos expedidos a nombre de un tercero para deducir su importe al calcular las contribuciones o para acreditar cantidades trasladadas por concepto de contribuciones.*
- c) Que se lleven dos o más sistemas de contabilidad con distinto contenido.*
- d) Que se lleven dos o más libros sociales similares con distinto contenido.*
- e) Que se destruya, ordene o permita la destrucción total o parcial de la contabilidad.*
- f) Que se microfilmen o graben en discos ópticos o en cualquier otro medio que autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general, documentación o información para efectos fiscales sin cumplir con*



*los requisitos que establecen las disposiciones relativas. El agravante procederá sin perjuicio de que los documentos microfilmados o grabados en discos ópticos o en cualquier otro medio de los autorizados, en contravención de las disposiciones fiscales, carezcan de valor probatorio.*

- g) *Divulgar, hacer uso personal o indebido de la información confidencial, proporcionada por terceros independientes que afecte su posición competitiva, a que se refieren los arts 46, fracc IV, y 48, fracc VII, del mismo código.*

III. *Se considera también agravante la omisión en el entero de contribuciones que se hayan retenido o recaudado de los contribuyentes.*

IV. *Igualmente es agravante el que se cometa la infracción en forma continuada.*

## Aumento de multas

Aquí resulta aplicable lo dispuesto por el art 77 del CFF, el cual establece que en los casos a que se refiere su art 76 las multas se aumentarán conforme a las siguientes reglas:

- I. *De 20% a 30% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cada vez que el infractor haya reincidido o cuando se trate del agravante señalado en la fracc IV del art 75 del CFF.*
- II. *De 60% a 90% del monto de las contribuciones omitidas o del beneficio indebido, cuando al cometer la infracción se dé alguno de los agravantes señalados en la fracc II del art 75 del CFF.*
- III. *De 50% a 75% del importe de las contribuciones retenidas o recaudadas y no enteradas, cuando se incurra en la agravante a que se refiere la fracc III del art 75 del CFF.*

*Tratándose de los casos comprendidos en los párrafos primero, segundo y tercero del art 76 del CFF, el aumento de multas se determinará por la autoridad fiscal correspondiente, aun después de que el infractor hubiera pagado las multas en los términos de dicho precepto legal.*

**Aplicación de multa mayor.** Conforme al art 75, fracc V, del CFF, cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas, sólo se aplicará la correspondiente a la infracción cuya multa sea mayor.

## Reducciones

### Reducción de 20% del monto de la multa

Por otro lado, el art 75, fracc VI, del CFF, dispone que en el caso de que la multa se pague dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que surta efectos la notificación al infractor de la resolución por la cual se le imponga la sanción, la multa se reducirá en 20% de su monto, sin necesidad de que la autoridad que la impuso dicte nueva resolución. Lo dispuesto en esta fracción no será aplicable tratándose de la materia aduanera, ni cuando se presente el supuesto de disminución de la

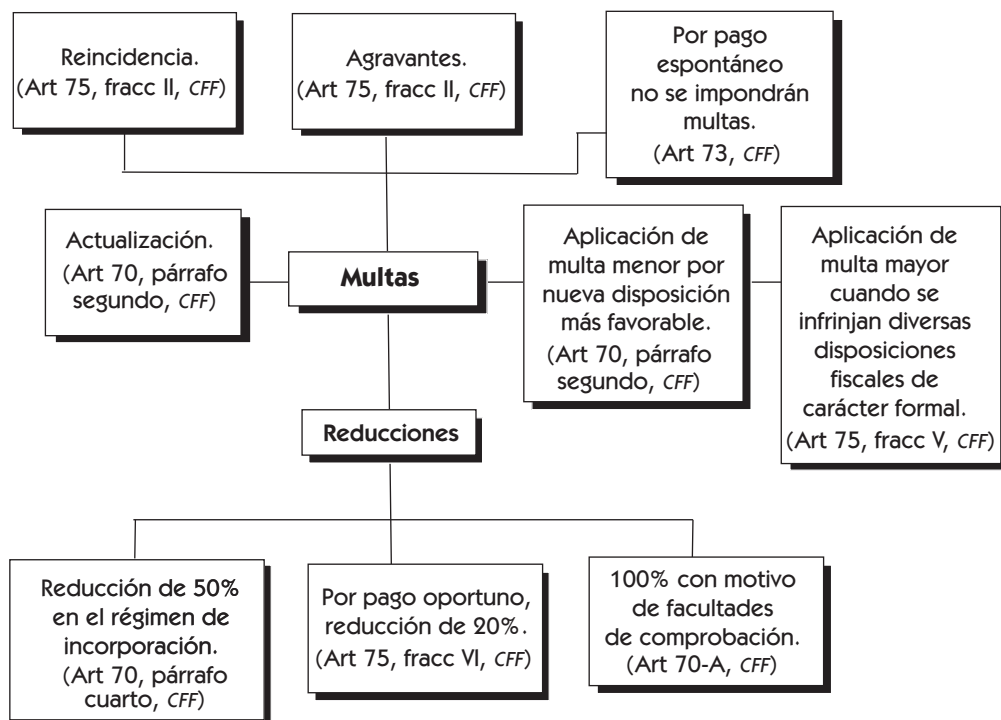


FIGURA 4.1

multa previsto en el séptimo párrafo del art 76 del *CFE*, así como el supuesto contenido en el art 78 del *CFE*.

### Reducción de 100% de la multa

En los términos del art 70-A del *Código Fiscal de la Federación*, cuando con motivo del ejercicio de facultades de comprobación las autoridades fiscales hubieren determinado la omisión total o parcial del pago de contribuciones, sin que éstas incluyan las retenidas, recaudadas o trasladadas, el infractor podrá solicitar los beneficios que ese artículo otorga, siempre que declare bajo protesta de decir verdad que cumple los siguientes requisitos:

**Presentar los avisos, declaraciones e información correspondientes a los tres últimos ejercicios.** Haber presentado los avisos, declaraciones y demás información que establecen las disposiciones fiscales, correspondientes a sus tres últimos ejercicios fiscales.

**No determinación de diferencias a cargo, superiores al 10%.** Que no se determinaron diferencias a su cargo en el pago de impuestos y accesorios superiores al 10%, respecto a las que hubiera declarado, o que se hubieran declarado pérdidas fiscales mayores en 10% a las realmente sufridas, en caso de que las

autoridades hubieran ejercido facultades de comprobación respecto a cualquiera de los tres últimos ejercicios fiscales.

**Haber cumplido con requerimientos.** Haber cumplido los requerimientos que, en su caso, le hubieren hecho las autoridades fiscales en los tres últimos ejercicios fiscales.

**No incurrir en agravantes.** No haber incurrido en alguna de las agravantes a que se refiere el art 75 del *CFE* al momento en que las autoridades fiscales impongan la multa.

**No estar sujeto al ejercicio de acción penal alguna.** No estar sujeto al ejercicio de una o varias acciones penales, por delitos previstos en la legislación fiscal, o no haber sido condenado por delitos fiscales.

**No solicitar el pago de contribuciones a plazos.** No haber solicitado en los últimos tres años el pago a plazos de contribuciones retenidas, recaudadas o trasladadas.

### Requerimiento de información

Las autoridades fiscales, para verificar lo anterior, podrán requerir al infractor, en un plazo no mayor de veinte días posteriores a la fecha en que hubiera presentado la solicitud a que se refiere el art 70-A del *CFE*, los datos, informes o documentos que considere necesarios. Para tal efecto, se requerirá al infractor a fin de que en un plazo máximo de quince días cumpla con lo solicitado por las autoridades fiscales, apercibido que de no hacerlo dentro de dicho plazo no será procedente la reducción a que nos hemos referido. No se considerará que las autoridades fiscales hayan comenzado el ejercicio de sus facultades de comprobación cuando soliciten los datos, informes y documentos a que se refiere este párrafo, pudiendo ejercerlas en cualquier momento.

### Tasa de recargos

Las autoridades fiscales, una vez que se cercioren de que el infractor cumple con los requisitos a que se refiere el art 70-A del *Código Fiscal de la Federación*, reducirán el monto de las multas por infracción a las disposiciones fiscales en cien por ciento y aplicarán la tasa de recargos por prórroga determinada conforme a la *Ley de Ingresos de la Federación*, por el plazo que corresponda.

**Plazo para el pago.** La reducción de la multa y la aplicación de la tasa de recargos a que nos referimos se condicionará a que el adeudo sea pagado ante las oficinas autorizadas, dentro de los quince días siguientes a aquel en que se haya notificado la resolución respectiva.

### Acto que implica consentimiento

Sólo procederá la reducción respecto de multas firmes o que sean consentidas por el infractor y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impug-

nación, así como respecto de multas determinadas por el propio contribuyente. Se tendrá por consentida la infracción o, en su caso, la resolución que determine las contribuciones, cuando el contribuyente solicite la reducción de multas a que se refiere ese artículo o la aplicación de la tasa de recargos por prórroga.

**Definitividad de las resoluciones.** Lo previsto en el art 70-A del *CFE* no constituye instancia y las resoluciones que se emitan por la autoridad fiscal no podrán ser impugnadas por los particulares.

### Otras reducciones de multas

Tratándose de la omisión en el pago de contribuciones debido al incumplimiento de las obligaciones previstas en los arts 90, párr 8o, y 179 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, las multas serán 50% menores de lo previsto en los párrafos primero, segundo y tercero del art 76 del *Código Fiscal de la Federación*.

En caso de pérdidas, cuando se incumpla lo previsto en los citados artículos, la multa será de 15% a 20% de la diferencia que resulte cuando las pérdidas fiscales declaradas sean mayores a las realmente sufridas. Lo previsto en este párrafo será aplicable siempre que se haya cumplido con las obligaciones previstas en los arts 76, fracc IX, y 110, fracc XI, de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes, los accesorios serán a cargo de éstos (art 73, último párrafo, *CFE*).

### Diferentes contribuciones. Una misma forma oficial

Tratándose de la presentación de declaraciones o avisos, cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial y se omita hacerlo por alguna de ellas, se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

### Características de la multa fiscal

La aplicación de multas por infracciones a las disposiciones fiscales se hará independientemente de que se exija el pago de las contribuciones respectivas y sus demás accesorios, así como de las penas que impongan las autoridades judiciales cuando se incurra en la responsabilidad penal.

El monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cam-

bios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que corresponda. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el índice correspondiente del mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.

Cuando las multas no se paguen en la fecha establecida en las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, en los términos del art 17-A del *Código Fiscal de la Federación*.

Para efectuar el pago de las cantidades que resulten, las mismas se ajustarán conforme al penúltimo párrafo del art 20 del *Código Fiscal de la Federación*.

Las cantidades referidas están sujetas a cambios, en virtud de las reformas fiscales.

### Condonación de multas

La condonación de las multas se contempla en el art 74 del *Código Fiscal de la Federación* cuando faculta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para hacerlo, ésta podrá condonar hasta el cien por ciento de las multas por infracción a las disposiciones fiscales y aduaneras, incluso las determinadas por el propio contribuyente, para lo cual el SAT establecerá, mediante reglas de carácter general, los requisitos y supuestos por los cuales procederá la condonación, así como la forma y plazos para el pago de la parte no condonada.

La solicitud de condonación de multas en los términos de dicho artículo no constituirá instancia y las resoluciones que dicte la SHCP al respecto no podrán ser impugnadas por los medios de defensa que establece el *Código Fiscal de la Federación*.

La solicitud dará lugar a la suspensión del procedimiento administrativo de ejecución, si así se pide y se garantiza el interés fiscal.

Sólo procederá la condonación de multas que hayan quedado firmes y siempre que un acto administrativo conexo no sea materia de impugnación.

**Multas. Pago espontáneo.** No se impondrán multas cuando el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria pague espontáneamente sus contribuciones en términos de lo dispuesto por el art 73 del *Código Fiscal de la Federación*, o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o caso fortuito.

Se considera que el cumplimiento no es espontáneo en los casos que:

- I. La omisión sea descubierta por las autoridades fiscales.
- II. La omisión haya sido corregida por el contribuyente después de que las autoridades fiscales hubieren notificado una orden de visita domiciliaria, o haya mediado requerimiento o cualquier otra gestión notificada por las mismas, tendientes a la comprobación del cumplimiento de disposiciones fiscales.

III. La omisión haya sido subsanada por el contribuyente con posterioridad a los diez días siguientes a la presentación del dictamen de los estados financieros de dicho contribuyente, formulado por contador público ante el Servicio de Administración Tributaria, respecto de aquellas contribuciones omitidas que hubieren sido observadas en el dictamen.

Siempre que se omita el pago de una contribución cuya determinación corresponda a los funcionarios o empleados públicos o a los notarios o corredores titulados, los accesorios serán a cargo exclusivamente de ellos, y los contribuyentes sólo quedarán obligados a pagar las contribuciones omitidas. Si la infracción se cometiere por inexactitud o falsedad de los datos proporcionados por los contribuyentes a quien determinó las contribuciones, los accesorios serán a cargo de los contribuyentes.

**Multa excesiva.** Sólo se recuerda que la Constitución, en su art 22, prohíbe la multa excesiva, así como las penas inusitadas y trascendentales.

### **Reducción de 50% para los contribuyentes en el régimen de incorporación fiscal**

Las multas establecidas en porcentajes o en cantidades determinadas entre una mínima y otra máxima que se deban aplicar a los contribuyentes del régimen de incorporación fiscal se considerarán reducidas en un cincuenta por ciento, salvo que en el precepto en que se establezcan se señale expresamente una multa menor para estos contribuyentes.

#### **4.1.2 Incumplimiento culposo**

El incumplimiento culposo, imprudencial o no intencional ocurre cuando se deja de responder ante las normas impositivas, pero sin la intención de hacerlo, por negligencia, falta de cuidado, imprevisión, imprudencia o impericia. En materia fiscal se puede decir que se presenta cuando los gobernados exhiben su dictamen de estados financieros, tratándose del régimen fiscal federal o dictamen para el cumplimiento de obligaciones fiscales locales, pues en ambos documentos existe intención de cumplir con las obligaciones impositivas, pero los problemas surgen cuando el profesionista contratado no realiza bien el dictamen y, sin tener la voluntad de desacatar las normas contributivas, el responsable directo infringe la ley fiscal, pero no de forma voluntaria sino culposa, debido a la negligencia, impericia o falta de cuidado del contador público.

Al respecto, el art 106, en sus fraccs II y III, del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX) señala que, respecto de créditos fiscales determinados por las autoridades fiscales de la Ciudad de México, el secretario de finanzas o el procurador fiscal deberán disminuir los montos de los adeudos fiscales cuando el contribuyente haya presentado dictamen de cumplimiento de sus obligaciones fiscales

o cuando el crédito fiscal derive de causas no imputables directamente al contribuyente.

### 4.1.3 Incumplimiento por causas externas

Esta situación se presenta cuando se incumple la obligación contributiva por causas ajenas a la voluntad de los contribuyentes, por fuerza mayor o caso fortuito.

*Fuerza mayor* es no atender al deber señalado en las disposiciones fiscales por causas humanas, como la guerra, un motín o el secuestro del sujeto obligado. En cambio, el *caso fortuito* se presenta cuando hay hechos de la naturaleza que impiden cumplir oportunamente con la ley fiscal, por ejemplo, una inundación o un terremoto. Incluso en este último supuesto, la autoridad no sólo debe dar apoyo material a los afectados, sino también decretar programas de condonación a los particulares que resultaron afectados, en relación con las contribuciones omitidas y sus accesorios.

Como se dijo con anterioridad, el art 39, fracc I, del *Código Fiscal de la Federación* señala, entre otros supuestos, que el Ejecutivo Federal debe emitir resoluciones de carácter general para condonar o eximir total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar el pago a plazo, diferido o en parcialidades, en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

A su vez, el art 73 del citado código dispone, como ya se dijo, que no se impondrán multas cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o de caso fortuito.

## 4.2 Responsabilidad originada por el incumplimiento

Al igual que en otras normas del derecho, para que éstas sean obedecidas se requiere que al no acatar el contribuyente una obligación (de dar, hacer o no hacer en el ámbito impositivo), esto tenga una consecuencia, que satisfaga daños y perjuicios al fisco, así como responsabilidades administrativas o penales, no sólo en cuanto al sujeto directo de la imposición, sino también respecto al responsable solidario.

### 4.2.1 Responsabilidad de satisfacer el daño y el perjuicio ocasionados

Por lo que hace a este tipo de responsabilidad, son aplicables las figuras jurídicas de la actualización, los recargos y demás indemnizaciones.



### 4.2.1.1 Actualización

Al respecto, el art 17-A del *CFF* señala que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente del mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal no se actualizarán por fracciones de mes. Asimismo, conforme a lo señalado por el art 70, segundo párrafo del mencionado código, cuando las multas no se paguen en la fecha establecida, el monto de las mismas se actualiza como ya se indicó con anterioridad.

Coincidimos con lo señalado por **Javier Moreno Padilla**<sup>1</sup> cuando expresa:

A partir del 1o de enero de 1990 se crea un nuevo artículo 17-A en el *Código Fiscal de la Federación*, que dice lo siguiente:

*El monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal, se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar.*

*Dicho factor se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal, no se actualizarán por fracciones de mes.*

*En los casos en que el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.*

*Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por este artículo, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.*

*Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.*

*Cuando el resultado de la operación a que se refiere el primer párrafo de este artículo sea menor a 1, el factor de actualización que se aplicará al monto de las contribuciones, aprovechamientos y devoluciones a cargo del fisco federal, así como a los valores de bienes u operaciones de que se trate, será 1.*

*Las cantidades en moneda nacional que se establezcan en el CFF, se actualizarán cuando el incremento porcentual acumulado del Índice Nacional de Precios al Consumi-*

---

<sup>1</sup> **Javier Moreno Padilla** (1994), *Régimen fiscal de seguridad social*, México, Editorial Themis, pp 156 y 157.

*dor, desde el mes en que se actualizaron por última vez, exceda de 10%. Dicha actualización entrará en vigor a partir del primero de enero del siguiente ejercicio a aquel en el que se haya dado dicho incremento. Para la actualización mencionada se considerará el periodo comprendido desde el último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización y hasta el último mes del ejercicio en el que se exceda el porcentaje citado. Para estos efectos, el factor de actualización se obtendrá dividiendo el Índice Nacional de Precios al Consumidor del mes inmediato anterior al más reciente del periodo, entre el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al último mes que se utilizó en el cálculo de la última actualización.*

*Tratándose de cantidades que se establezcan en el CFF que no hayan estado sujetas a una actualización en los términos del párrafo anterior, para llevar a cabo su actualización y cuando así proceda en los términos de dicho párrafo, se utilizará el Índice Nacional de Precios al Consumidor correspondiente al mes de noviembre del ejercicio inmediato anterior a aquel en el que hayan entrado en vigor.*

*Para determinar el monto de las cantidades a que se refieren los párrafos sexto y séptimo de este artículo, se considerarán, inclusive, las fracciones de peso; no obstante lo anterior, dicho monto se ajustará para que las cantidades de 0.01 a 5.00 pesos, en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata anterior y de 5.01 a 9.99 pesos, en exceso de una decena, se ajusten a la decena inmediata superior.*

*El SAT realizará las operaciones aritméticas previstas en este artículo y publicará el factor de actualización, así como las cantidades actualizadas, en el DOF.*

*Cuando de conformidad con las disposiciones fiscales se deban realizar operaciones aritméticas, con el fin de determinar factores o proporciones, las mismas deberán calcularse hasta el diezmilésimo.*

Esta disposición sirve de pauta para que se actualicen las contribuciones, con el fin de indexar los valores por medio de los índices nacionales de precios al consumidor del mes más reciente entre el más antiguo del periodo que se calcula.

### Actualización

Consideramos que la actualización constituye una consecuencia del incumplimiento y la única calificación que puede tener es la de resarcir al fisco del daño sufrido; por esta razón, no puede ser más que indemnizatoria, de tal suerte que constituye una duplicidad con los llamados recargos y esto es inconstitucional.

Asimismo, estimamos que una solución más justa hubiera sido establecer un sistema único de gravamen para que se adicione la actualización con la tasa mínima cuando corresponda y se cancele dicha tasa cuando exista autorización para cubrir el adeudo en parcialidades, ya que por este medio se evitaría un doble gravamen por la misma causa, dado que ésta se origina, como señala **Sergio Francisco de la Garza**, “por aquella relación que tiene como presupuesto el retardo en el cumplimiento de la obligación de pago de una prestación fiscal principal y su contenido es el pago de intereses”.

### Actualización de sanciones

Una situación similar se presenta en la actualización de sanciones, porque en la misma se incrementa en forma notable el monto de la sanción, cuya naturaleza es de por sí la de buscar un camino ejemplar para evitar la repetición del acto, si se impusiera un porcentaje al fijar las multas originadas por el incumplimiento de la norma, para evitar la repetición de la falta; la misma no debería actualizarse porque ello constituiría una doble sanción, máxime que se origina por lo mismo que los recargos. En su caso, el legislador debe escoger una de las dos vías, ya que aceptar el esquema actual constituye una doble sanción por la misma causa, lo cual vulnera principios constitucionales.

Al respecto, se ha pronunciado la tesis siguiente:

**Contribuciones. El artículo 21 del Código Fiscal de la Federación, que prevé la actualización del monto de aquéllas, además del pago de los recargos, no es inconstitucional.** Establece el artículo 21 del *Código Fiscal de la Federación* que "Cuando no se cubran las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, el monto de las mismas se actualizará desde el mes en que debió hacerse el pago y hasta que el mismo se efectúe, además deberán pagarse recargos en concepto de indemnización al fisco federal por la falta de pago oportuno. ...". La naturaleza jurídica de los recargos y de la actualización del monto de las contribuciones es diferente, pues, aun cuando ambas figuras operen por no cubrirse las contribuciones en la fecha o dentro del plazo fijado por las disposiciones fiscales, los recargos son accesorios de las contribuciones y tienen por objeto indemnizar al fisco por la falta oportuna del pago, mientras que la actualización opera por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país a fin de dar el valor real al monto de la contribución en el momento del pago para que el fisco reciba una suma equivalente a la que hubiera recibido de haberse cubierto en tiempo la contribución, mas con ello no se le resarcen los perjuicios ocasionados por la falta oportuna de pago, concretamente por no haber podido disponer en su momento de las cantidades de dinero derivadas del pago oportuno de las contribuciones a fin de sufragar los gastos públicos; además, la cantidad actualizada conserva la naturaleza de contribución. Por tanto, el artículo 21 del Código citado no es inconstitucional pues no establece doble indemnización por la falta oportuna del pago de las contribuciones.<sup>2</sup>

#### 4.2.1.2 Recargos y otras indemnizaciones

Para evitar repeticiones acerca del tema, se remite a lo señalado en este libro en cuanto a los accesorios de las contribuciones.

<sup>2</sup> Jurisprudencia 192 901 [P./J. 124/99], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t X, noviembre de 1999, p 25.

### 4.2.2 Responsabilidad solidaria

Según el art 26 del CFF:

*Son responsables solidarios con los contribuyentes:*

- I. *Los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.*
- II. *Las personas que estén obligadas a efectuar pagos provisionales por cuenta del contribuyente, hasta por el monto de estos pagos.*
- III. *Los liquidadores y síndicos por las contribuciones que debieron pagar a cargo de la sociedad en liquidación o quiebra, así como de aquellas que se causaron durante su gestión.*

*No será aplicable lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando la sociedad en liquidación cumpla con las obligaciones de presentar los avisos y de proporcionar los informes a que se refiere el CFF y el RCFE.*

*La persona o personas cualquiera que sea el nombre con que se les designe, que tengan conferida la dirección general, la gerencia general, o la administración única de las personas morales, serán responsables solidarios por las contribuciones causadas o no retenidas por dichas personas morales durante su gestión, así como por las que debieron pagarse o enterarse durante la misma, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la persona moral que dirigen, cuando dicha persona moral incurra en cualquiera de los siguientes supuestos:*

- a) *No solicite su inscripción en el registro federal de contribuyentes.*
  - b) *Cambie su domicilio sin presentar el aviso correspondiente en los términos del Reglamento del CFF, siempre que dicho cambio se efectúe después de que se le hubiera notificado el inicio del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el CFF y antes de que se haya notificado la resolución que se dicte con motivo de dicho ejercicio, o cuando el cambio se realice después de que se le hubiera notificado un crédito fiscal y antes de que éste se haya cubierto o hubiera quedado sin efectos.*
  - c) *No lleve contabilidad, la oculte o la destruya.*
  - d) *Desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio en los términos del Reglamento del CFF.*
- IV. *Los adquirentes de negociaciones, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas en la negociación, cuando pertenecía a otra persona, sin que la responsabilidad exceda del valor de la misma.*
  - V. *Los representantes, sea cual fuere el nombre con que se les designe, de personas no residentes en el país, con cuya intervención éstas efectúen actividades por las que deban pagarse contribuciones, hasta por el monto de dichas contribuciones.*
  - VI. *Quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, por las contribuciones a cargo de su representado.*

- VII. *Los legatarios y los donatarios a título particular respecto de las obligaciones fiscales que se hubieran causado en relación con los bienes legados o donados, hasta por el monto de éstos.*
- VIII. *Quienes manifiesten su voluntad de asumir responsabilidad solidaria.*
- IX. *Los terceros que para garantizar el interés fiscal constituyan depósito, prenda o hipoteca o permitan el secuestro de bienes, hasta por el valor de los dados en garantía, sin que en ningún caso su responsabilidad exceda del monto del interés garantizado.*
- X. *Los socios o accionistas, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenía tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada con los bienes de la misma, exclusivamente en los casos en que dicha sociedad incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III del art 26 del CFF, sin que la responsabilidad exceda de la participación que tenía en el capital social de la sociedad durante el período o a la fecha de que se trate.*

*La responsabilidad solidaria a que se refiere el párrafo anterior se calculará multiplicando el porcentaje de participación que haya tenido el socio o accionista en el capital social suscrito al momento de la causación, por la contribución omitida, en la parte que no se logre cubrir con los bienes de la empresa.*

*La responsabilidad a que se refiere esta fracción únicamente será aplicable a los socios o accionistas que tengan o hayan tenido el control efectivo de la sociedad, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas por la sociedad cuando tenían tal calidad.*

*Se entenderá por control efectivo la capacidad de una persona o grupo de personas, de llevar a cabo cualquiera de los actos siguientes:*

- a) *Imponer decisiones en las asambleas generales de accionistas, de socios u órganos equivalentes, o nombrar o destituir a la mayoría de los consejeros, administradores o sus equivalentes, de una persona moral.*
- b) *Mantener la titularidad de derechos que permitan ejercer el voto respecto de más del cincuenta por ciento del capital social de una persona moral.*
- c) *Dirigir la administración, la estrategia o las principales políticas de una persona moral, ya sea a través de la propiedad de valores, por contrato o de cualquier otra forma.*
- XI. *Las sociedades que, debiendo inscribir en el registro o libro de acciones o partes sociales a sus socios o accionistas, inscriban a personas físicas o morales que no comprueben haber retenido y enterado, en el caso de que así proceda, el impuesto sobre la renta causado por el enajenante de tales acciones o partes sociales, o haber recibido copia del dictamen respectivo y, en su caso, copia de la declaración en la que conste el pago del impuesto correspondiente.*
- XII. *Las sociedades escindidas, por las contribuciones causadas en relación con la transmisión de los activos, pasivos y de capital transmitidos por la escidente, así como por las contribuciones causadas por esta última con anterioridad a la escisión, sin que la responsabilidad exceda del valor del capital de cada una de ellas al momento de la escisión.*
- XIII. *Las empresas residentes en México o los residentes en el extranjero que tengan un establecimiento permanente en el país, por el impuesto que se cause por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes y por mantener inventarios en*

*territorio nacional para ser transformados o que ya hubieran sido transformados en los términos del art 1o. de la Ley del Impuesto al Activo, hasta por el monto de dicha contribución.*

- XIV. *Las personas a quienes residentes en el extranjero les presten servicios personales subordinados o independientes, cuando éstos sean pagados por residentes en el extranjero hasta el monto del impuesto causado.*
- XV. *La sociedad que administre o los propietarios de los inmuebles afectos al servicio turístico de tiempo compartido prestado por residentes en el extranjero, cuando sean partes relacionadas en los términos de los artículos 90 y 179 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, hasta por el monto de las contribuciones que se omitan.*
- XVI. *(Se deroga).*
- XVII. *Los asociantes, respecto de las contribuciones que se hubieran causado en relación con las actividades realizadas mediante la asociación en participación, cuando tenían tal calidad, en la parte del interés fiscal que no alcance a ser garantizada por los bienes de la misma, siempre que la asociación en participación incurra en cualquiera de los supuestos a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción III del art 26 del CFF, sin que la responsabilidad exceda de la aportación hecha a la asociación en participación durante el período o la fecha de que se trate.*
- XVIII. *Los albaceas o representantes de la sucesión, por las contribuciones que se causaron o se debieron pagar durante el período de su encargo.*

Por su importancia, se reitera que la responsabilidad solidaria incluye los accesorios, **con excepción de las multas**; además, los responsables solidarios pueden ser sancionados por actos u omisiones propios.

### **Responsabilidad de las personas físicas empresariales**

En cuanto a este tema, el art 26-A del CFF dispone lo siguiente:

*Los contribuyentes obligados al pago del impuesto sobre la renta en los términos del Título IV, Capítulo II, secciones I y II, de la Ley del Impuesto sobre la Renta, serán responsables por las contribuciones que se hubieran causado en relación con sus actividades empresariales, hasta por un monto que no exceda del valor de los activos afectos a dicha actividad, y siempre que cumplan con todas las obligaciones a que se refieren los artículos 110 o 112, según sea el caso, del ordenamiento antes citado.*

#### **4.2.2.1 Transformación de la obligación formal de retener o recaudar en obligación de pago**

Es natural que la obligación de retener o recaudar se transforme en una obligación de pago; de no ser así, los sujetos encargados de esa obligación no lo harían, pues sabrían que esa omisión no les depararía ninguna consecuencia jurídica. Por esta razón, el art 26, fracc I, del *Código Fiscal de la Federación*, como ya se señaló, dispone que son responsables solidarios los retenedores y las personas a quienes las leyes impongan la obligación de recaudar contribuciones a cargo de los contribuyentes, hasta por el monto de dichas contribuciones.



### 4.2.2.2 Derecho a repetir contra el contribuyente

La circunstancia de que en un momento determinado el responsable solidario pague una contribución a cargo del sujeto pasivo principal no implica que aquél sufra en última instancia un impacto económico en su patrimonio que no pueda resarcir, pues tiene la acción civil para repetir en contra del obligado principal de la relación jurídico-impositiva.

## 4.2.3 Responsabilidad por infracción administrativa

El poder sancionador de la administración pública en materia impositiva puede ser ejercido de dos maneras: la primera, con sanciones por infracciones administrativas y la segunda, en aplicación de penas por actos u omisiones tipificadas como delitos fiscales.

### 4.2.3.1 Concepto de infracción y sus clasificaciones

Una infracción es una consecuencia del incumplimiento de la norma impositiva, lo que trae aparejada una sanción. Así, se dice que si A es, debe ser B y que si B no es, debe ser C, de modo que C es una sanción. Ésta representa una presión psicológica y una amenaza para propiciar el cumplimiento del derecho.

**Eduardo García Máñez** define la sanción como la “consecuencia jurídica que el incumplimiento de un deber produce en relación con el obligado”.

Al imponer sanciones, el fisco no busca recaudar, sino castigar a los infractores y ejemplificar a los demás contribuyentes acerca de los efectos nocivos que pueden sufrir si también violentan el régimen impositivo.

## Características de la responsabilidad por infracciones fiscales

**Margarita Lomelí Cerezo**<sup>3</sup> señala las siguientes características de la responsabilidad por infracciones fiscales:

1. Para que exista dicha responsabilidad debe haber violación de una norma de derecho tributario.
2. La violación tiene siempre un carácter de derecho público, aunque no se produzca un daño concreto para el fisco, porque la norma violada es de derecho público y su transgresión afecta el orden jurídico tributario, que existe en razón de necesidades e intereses públicos, fundamentalmente para que el Estado cuente con los recursos indispensables para atender los gastos públicos.
3. La responsabilidad derivada de una infracción fiscal comprende no sólo la obligación de reparar el daño causado al fisco, o sea, el pago de los impuestos

<sup>3</sup> **Margarita Lomelí Cerezo** (1974), *Derecho fiscal represivo*, México, Editorial Porrúa, p 28.



o derechos y los recargos correspondientes, sino la de sufrir la pena, multa, clausura, suspensión de actividades, etcétera.

4. Se origina por dolo o culpa, reales o al menos presuntos, del infractor, sin que sea admisible, como regla general, la responsabilidad objetiva.
5. En principio, la responsabilidad es personal, aunque se admiten excepciones que se basan en ciertas presunciones de culpabilidad, por instigación o complicidad, derivadas de las relaciones especiales entre el responsable directo y otras personas.

### Clasificación de las infracciones

Las infracciones, faltas o contravenciones a las disposiciones fiscales se pueden clasificar en dos especies:

- a) *Infracciones administrativas*: las cuales son determinadas o sancionadas por la autoridad administrativa y tienen como sanción penas distintas de la privación de la libertad.
- b) *Delitos fiscales*: que se refieren a la acción u omisión sancionada con pena privativa de la libertad.

Otras clasificaciones son las siguientes:

- a) Infracciones que producen un perjuicio económico, por ejemplo, no pagar un impuesto.
- b) Infracciones que no implican un perjuicio económico, por ejemplo, que no se presenten declaraciones informativas.
- c) Infracciones dolosas o culposas. En las primeras hay la voluntad de violentar la norma fiscal y en las segundas no.
- d) Infracciones sustantivas y formales. En las primeras se vulnera una norma fiscal principal y las segundas únicamente se refieren a infracciones de los deberes formales que tiene que cumplir el sujeto pasivo de la relación jurídico-contributiva.
- e) Infracciones según los sujetos que las cometan: el sujeto directo o un tercero.

De conformidad con el *Código Fiscal de la Federación*, las infracciones administrativas en el ámbito fiscal se clasifican en el cuadro 4.1.

**CUADRO 4.1 Infracciones administrativas en el ámbito fiscal**

<i>Infracciones</i>	<i>Sanciones o multas</i>
1. Relacionadas con el registro federal de contribuyentes (art 79, <i>CFE</i> ).	Art 80, <i>CFE</i>
2. Vinculadas con la obligación de pagar las contribuciones, así como de presentar declaraciones, solicitudes, documentación, avisos e información y con la expedición de comprobantes fiscales digitales por Internet o de constancias (art 81, <i>CFE</i> ).	Art 82, <i>CFE</i>
3. Asociadas con la obligación de llevar contabilidad (art 83, <i>CFE</i> ).	Art 84, <i>CFE</i>
4. Relacionadas con las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo (art 84-A, <i>CFE</i> ).	Art 84-B, <i>CFE</i>
5. Referentes a los usuarios de los servicios y los cuentahabientes de las instituciones de crédito (art 84-C, <i>CFE</i> ).	Art 84-D, <i>CFE</i>
6. Vinculadas con las empresas de factoraje financiero y las sociedades financieras de objeto múltiple (art 84-E, <i>CFE</i> ).	Art 84-F, <i>CFE</i>
7. Relacionadas con las casas de bolsa (art 84-G, <i>CFE</i> ).	Art 84-H, <i>CFE</i>
8. Personas morales autorizadas para emitir tarjetas de crédito, de débito o de servicio o monederos electrónicos (art 84-I, <i>CFE</i> ).	Art 84-J, <i>CFE</i>
9. No informar al SAT sobre los estados de cuenta (art 84-K).	Art 84-L, <i>CFE</i>
10. Asociadas con las facultades de comprobación (art 85, <i>CFE</i> ).	Art 86, <i>CFE</i>
11. Referentes a los marbetes, precintos o envases que contengan bebidas alcohólicas (art 86-A, <i>CFE</i> ).	Art 86-B, <i>CFE</i>
12. Vinculadas con los fabricantes, productores o envasadores de bebidas alcohólicas fermentadas, cerveza, bebidas refrescantes y tabacos labrados (art 86-E, <i>CFE</i> ).	Art 86-F, <i>CFE</i>
13. Cigarros y tabacos labrados. Por no imprimir código de seguridad (art 86-G). Por no tener impreso el código de seguridad en tabacos labrados (arts 86-I y 86-J).	Art 86-H, <i>CFE</i>
14. Concernientes a los funcionarios o empleados públicos (art 87, <i>CFE</i> ).	Art 88, <i>CFE</i>
15. Relacionadas con responsabilidades de terceros (art 89, <i>CFE</i> ).	Art 90, <i>CFE</i>
16. Vinculadas con los dictámenes de estados financieros del contador público, por no informar de la omisión de contribuciones (art 91-A, <i>CFE</i> ).	Art 91-B, <i>CFE</i>

**Modificación de sanciones. Aplicación de una multa que resulte menor**

Cuando la multa aplicable a una misma conducta infraccionada sea modificada posteriormente mediante reforma al precepto legal que la contenga, las autoridades fiscales aplicarán la multa que resulte menor entre la existente en el momento en que se cometió la infracción y la multa vigente en el momento de su imposición.

**Fundamentación y motivación de los proveídos sancionadores**

Por otro lado, el art 75 del *Código Fiscal de la Federación* establece que las autoridades fiscales al imponer multas por la comisión de las infracciones señaladas en las leyes fiscales, incluyendo las relacionadas con las contribuciones al comercio exterior, deberán fundar y motivar sus resoluciones y tener en cuenta las agravantes previstas en las fraccs I, II, III, IV, V y VI del citado precepto legal.

**Varias multas por un acto u omisión. Se aplica la mayor**

También se indica en el art 75 del *CFE*, en la fracc V, que cuando por un acto o una omisión se infrinjan diversas disposiciones fiscales de carácter formal a las que correspondan varias multas sólo se aplicará la correspondiente a la infracción cuya multa sea mayor. Pero también se señala que tratándose de la presentación de declaraciones o avisos, cuando por diferentes contribuciones se deba presentar una misma forma oficial o se omita hacerlo por alguna de ellas, entonces se aplicará una multa por cada contribución no declarada u obligación no cumplida.

**4.2.3.2 Sanciones administrativas y sus clasificaciones**

Las sanciones administrativas se pueden clasificar como sigue:

- Multa
- Arresto
- Clausura
- Suspensión de actividades
- Confiscación de bienes

**Arresto.** El arresto no es aplicable en materia impositiva, pues está vinculado a faltas a los reglamentos gubernativos o cívicos.

**Clausura.** La clausura no debe aplicarse en el ámbito fiscal, por los efectos que produce, pues cerrar la puerta de los negocios o establecimientos equivale a matar

a la “gallina de los huevos de oro”, ya que si se cierra la fuente que genera riqueza, no habrá ingresos para la hacienda pública. Lamentablemente, aparece la figura jurídica de la clausura en los arts 82, fracc XXV; 84, fracc IV, incs *a*) y *b*), fracc V y fracc VI, 86-F y 86-H, último párrafo, del *CFE*.

## 4.3 Responsabilidad penal

Conforme al art 21 de la *LFDC*, en todo caso la actuación de los contribuyentes se presume realizada de buena fe, correspondiendo a la autoridad fiscal acreditar que concurren las circunstancias agravantes que señala el *Código Fiscal de la Federación* en la comisión de infracciones tributarias.

Como antecedentes sólo se hará mención a que durante la época precortesiana “el derecho penal azteca revela excesiva severidad, principalmente en relación con los delitos considerados como capaces de hacer peligrar la estabilidad del gobierno o la persona misma del soberano; en las penas crueles se aplicaron también otro tipo de infracciones”.<sup>4</sup> Asimismo, “se advierte una gran preocupación por el adulterio”.<sup>5</sup>

“Los aztecas conocieron la distinción entre delitos dolosos y culposos atenuantes y agravantes de pena, excluyentes de responsabilidad, acumulación de sanciones, la reincidencia, multa y amnistía”.<sup>6</sup>

“Las penas se pueden clasificar en las siguientes: destierro, penas infamantes, pérdida de nobleza, suspensión y destitución de empleo, esclavitud, arresto, prisión, demolición de la casa del infractor, corporales, pecuniarias y la muerte. La pena de muerte se podía llevar a cabo por incineración en vida, decapitación, estrangulamiento, descuartizamiento, empalamiento, lapidación, garrote y machacamiento de cabeza”.<sup>7</sup>

En ese sentido, cabe citar lo que sigue:

### Importancia del estudio de los delitos fiscales

Una economía sana es la que se sustenta en los ingresos propios y correctamente aplicados. En México, los ingresos hacendarios que servían para el gasto público hasta antes de 1988 eran menores a 35%, en comparación con los de países industrializados, donde llegan a ser de 90% de la captación tri-

*continúa*

<sup>4</sup> **Fernando Castellanos Tena** (1997), *Lineamientos elementales de derecho penal*, México, Editorial Porrúa, p 42.

<sup>5</sup> **Ignacio Villalobos** (1990), *Derecho penal mexicano*, México, Editorial Porrúa, p 112.

<sup>6</sup> *idem*.

<sup>7</sup> **Fernando Castellanos Tena**, *ob cit*, p 43.

continuación

butaria, con lo que mantienen economías sanas en crecimiento, en tanto que el déficit del gasto público se ha y se sigue financiando a través de préstamos externos o mediante la emisión de billetes (López Portillo) o de papel moneda (Carlos Salinas y los Tesobonos) de los que nadie sabe su destino.

Así pues, uno de los puntales de la economía es la percepción tributaria, y el mejor medio para aumentarla es el castigo ejemplificador. Ahora, en México, gran parte del universo de contribuyentes sigue sin pagar sus impuestos, pero es consciente del riesgo que genera su conducta, sobre todo con el cambio radical de la política fiscal de seguimiento coercitivo en contra de determinados contribuyentes para aumentar la recaudación tributaria.

En este contexto encontramos dos tipos de conductas: la del contribuyente que decide no pagar sus impuestos y corre el riesgo de ser descubierto, pero confía en que el tamaño del padrón de contribuyentes jamás será revisado en su totalidad, y la del contribuyente que, a pesar de ser revisado en una auditoría, decide corromper a las personas encargadas de efectuarla, ésta es una conducta conocida comúnmente. Las renunciaciones que debieron presentar la mayoría de los administradores locales de la República en agosto de 1995 pudieran ser indicativos de los esfuerzos de la autoridad hacendaria para solucionar el problema de corrupción.

A partir de 1996, la mecánica de cobro cambió de manera abrupta al iniciar la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la campaña de publicidad más intimidatoria que se haya conocido y que tiende, en una actitud francamente amenazadora, a que el contribuyente pague sus impuestos. Éste ha sido un cambio profundo que indica la gravedad del problema de la baja recaudación y de la importancia que tendrá a futuro el combate a la evasión fiscal.

Por ello, el estudio de los delitos fiscales en México debe ser materia de primera importancia en las distintas universidades del país.<sup>8</sup>

#### 4.3.1 Delitos fiscales, su clasificación y las penas

En cuanto a la ubicación de los delitos fiscales en las leyes, hay dos posturas: la primera sostiene que los delitos se deben contemplar en las disposiciones fiscales, es decir, en las leyes hacendarias, códigos fiscales o códigos financieros, que si en ellos se establecen los derechos y obligaciones de los contribuyentes también se tienen que prever las consecuencias por las infracciones, como las sanciones y los delitos fiscales. Este criterio se encuentra tanto en el *Código Fiscal de la Federación* como en el *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX).

<sup>8</sup> Arturo Urbina Nandayapa (1997), *Los delitos fiscales en México*, t 1, México, Editorial Sicco, pp xi-xii.

Una segunda postura sostiene que los delitos fiscales tienen que establecerse en los códigos penales, pues son los ordenamientos propios para señalar los delitos y las penas.

Como ejemplo se puede citar el *Código Financiero del Estado de México*, el cual no prevé los delitos fiscales, ya que éstos se encuentran plasmados en el código penal respectivo.

Al respecto, es oportuno citar lo que sigue:

**Delitos fiscales.** Aun cuando es verdad que esta Suprema Corte ha sostenido la tesis de que no pueden ser independientes los procedimientos judiciales y administrativos cuando se trata de delitos fiscales, puesto que los derechos y penas pecuniarias que de los mismos se derivan no pueden ser cobrados por la autoridad administrativa, cuando la judicial no hubiere declarado previamente la existencia del delito, también lo es que por disposición expresa de la *Ley Aduanal* del 1o de enero de 1930, los jueces y tribunales que conozcan de los procesos por contrabando y demás infracciones de la *Ley Aduanal*, deben respetar escrupulosamente las declaraciones administrativas respecto a los derechos aduanales, por ser éstos independientes de la sentencia que recaiga en el proceso, la que no puede ocuparse de tales derechos para modificarlos o revocarlos.<sup>9</sup>

Los delitos se pueden clasificar, en atención a su procedencia, en aquellos que requieren lo siguiente:

- Querella
- Declaración de perjuicio
- Declaratoria de contrabando
- Denuncia de hechos

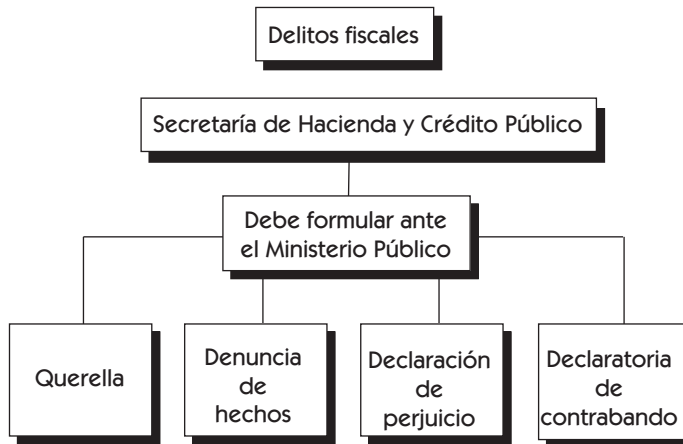


FIGURA 4.2

<sup>9</sup> Tesis aislada 313 069, 5a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, t XL, p 459.

## Querella

Los delitos cuya averiguación debe iniciarse por querrella de la SHCP son los siguientes:

- Actos sancionados con las penas para el contrabando (art 105, *CFE*)
- Defraudación fiscal (art 108, *CFE*)
- Actos sancionados con las penas para la defraudación fiscal (art 109, *CFE*)
- Delitos relacionados con el registro federal de contribuyentes (art 110, *CFE*)
- Delitos diversos (art 111, *CFE*)
- Delitos de depositarios e interventores (art 112, *CFE*)
- Servidores públicos que ordenen o practiquen visitas domiciliarias o embargos sin mandamiento escrito de autoridad fiscal competente (art 114, *CFE*).

Al respecto, cabe citar lo siguiente:

### Los *puniendi* y la democracia

Todo Estado democrático de derecho se caracteriza por los límites que tiene para aplicar su potestad punitiva; es decir, un Estado democrático de derecho en ningún momento debe sobrepasar los límites que establecen los principios generales del derecho y los de la teoría general del delito, a riesgo de que se le catalogue como tiránico, autoritario y oportunista, o simplemente no democrático. Los principios de legalidad, utilidad o eficacia de la intervención penal mínima —que comprende los caracteres fragmentario, subsidiario y de *ultima ratio*—, seguridad jurídica, del *non bis in idem*, del bien jurídico, de culpabilidad y de proporcionalidad, constituyen no solamente los límites propios del *ius puniendi*, sino que, como se dijo, dan las características propias de todo Estado democrático de derecho.

La enorme importancia que tiene el tema de los límites del *ius puniendi* es que, con base en su limitación, en él se fundamenta el modelo de Estado que cada sociedad acoge. Cuanto mejor regulado jurídicamente se encuentre el derecho de castigar, mayor seguridad jurídica en la sociedad se tendrá, mayor y mejor cumplimiento y respeto de las normas y leyes se logrará, menos excesos y daños a la sociedad con el uso de la pena se causarán, y mayor creencia en el derecho y en las leyes se conseguirá.<sup>10</sup>

**Querrella y declaratoria de perjuicio, como requisitos de procedibilidad en delitos fiscales municipales. Facultades del síndico procurador del Ayuntamiento (código fiscal municipal y ley orgánica municipal, ambos ordenamientos para el estado de Hi-**

<sup>10</sup> Raúl González-Salas Campos (1995), *Los delitos fiscales*, México, Prenzniato Editores, pp 20 y 21.



**dalgo).** La querrela a que alude el artículo 100 del *Código Fiscal Municipal para el Estado de Hidalgo* entraña que el Ayuntamiento se vincule con un órgano estatal de procuración o administración de justicia; en cambio, la declaratoria de perjuicio a que se refiere el numeral 99 de ese propio cuerpo normativo no implica esa vinculación, dado que esa declaratoria puede ser realizada con independencia de que exista o no un procedimiento del que conozca un órgano de aquella naturaleza; de suerte que para formular la querrela a nombre del Ayuntamiento, el síndico procurador sí está en posibilidad de hacerlo, precisamente por la representación jurídica que se le confiere en la fracción II del precepto 49 de la *Ley Orgánica Municipal* para el referido estado, no así para con esa misma calidad hacer la declaratoria de mérito, puesto que ésta corresponde realizarla al Ayuntamiento, en términos del dispositivo 99 aludido, relacionado con la fracción XXIV del diverso numeral 38, de la ley orgánica en comentario.<sup>11</sup>

**Querrelas y declaratoria de perjuicio atribuidas al procurador fiscal de la Federación, como requisito de procedibilidad. No constituyen actos de autoridad.** En términos del artículo 103, fracción I, de la Constitución General de la República, el juicio de amparo sólo procede contra actos de autoridad, es decir, contra actos emitidos por órganos del Estado investidos de facultades de decisión y ejecución con efectos de creación, modificación o extinción de una situación determinada en forma imperativa [sic] cuestión alguna, en virtud de que no fueron emitidos en su carácter de autoridad dotada de facultades [sic] dotadas de imperio y decisión, sino colocados en situación de tuteladores de los intereses patrimoniales del estado que representan. De conformidad con lo anterior, si se tiene en consideración que mediante las querrelas y declaratorias de perjuicio reclamadas, el procurador fiscal de la Federación simplemente informó al procurador general de la República el perjuicio que en su concepto se había causado al fisco federal y le solicitó como representante de los intereses patrimoniales del Estado que girara las instrucciones necesarias para iniciar la averiguación previa correspondiente, sin fincar crédito fiscal alguno a cargo de los quejosos, ni decidir la cuestión relativa a los hechos a ellos imputados, resultando obligado concluir que no se está en presencia de actos de autoridad; si del examen de las propias querrelas y declaratorias de perjuicio se infiere que los mismos constituyen solamente una gestión o instancia del procurador fiscal de la Federación, como parte formal del procedimiento, en tutela de los intereses patrimoniales del fisco federal, para integrar uno de los requisitos de procedibilidad de la acción penal cuyo ejercicio compete al procurador general de la República y no lesiona en modo alguno los derechos de los quejosos en tanto que no deciden, ordenan o ejecutan imperativamente cuestión alguna. Consecuentemente, dado que los actos reclamados provienen del procurador fiscal de la Federación, en su carácter de representante de los intereses patrimoniales del fisco federal y no de autoridad, debe estimarse que la determinación de sobreseimiento por el inferior es correcta y por tanto procede confirmarla.<sup>12</sup>

<sup>11</sup> Tesis aislada **195 430**, 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t VIII, octubre de 1998, p 1197.

<sup>12</sup> Tesis aislada **252 015**, 7a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, vols 121-126, sexta parte, p 172.

### Los delitos fiscales en su totalidad deben ser perseguidos de oficio

Coincidimos con **Miguel A. García Domínguez** y **Doricela Mabarak** en cuanto a que los delitos fiscales en su totalidad deberían ser perseguidos de oficio, pues, a pesar de que el fisco es afectado de manera directa en su comisión, de ninguna manera representa a la sociedad, la cual se ve afectada a su vez por la disminución ocasionada debido a la realización de actos ilícitos, porque los ingresos obtenidos se dirigen a satisfacer las necesidades colectivas.

### Declaración de perjuicio

Los delitos que requieren la declaración de que el fisco federal ha sufrido o pudo sufrir perjuicio son los previstos en los arts 102 y 115 del *CFF*, los cuales se refieren a lo siguiente:

- Contrabando
- Robo de mercancías en recinto fiscal o fiscalizado, así como destrucción o deterioro dolosos

### Inconstitucionalidad de la declaratoria de perjuicio

**Brenda Guerrero Navarrete** señala la inconstitucionalidad de la declaratoria de perjuicio en el estudio realizado en su tesis profesional, al indicar que es un requisito adicional no previsto en el art 16 constitucional, que en su segundo párrafo establece: “No podrá librarse orden de aprehensión sino por la autoridad judicial y sin que proceda denuncia, acusación o querrela de un hecho determinado que la ley señale como delito, sancionado cuando menos con pena privativa de libertad y existan datos que acrediten los elementos que integran el tipo penal de la probable responsabilidad del indiciado”.<sup>13</sup>

### Declaratoria de contrabando

Este tema se refiere a que la SHCP formule la declaratoria correspondiente en los casos de contrabando de mercancías por las que no deban pagarse impuestos y requieran permiso de autoridad competente, o de mercancías de tráfico prohibido.

<sup>13</sup> **Brenda Guerrero Navarrete** (1998), *Inconstitucionalidad de la declaratoria de perjuicio*, México, UNAM, Facultad de Derecho, p 77.

### **No se formulará declaratoria de perjuicio**

No se formulará la declaratoria a que se refiere el art 92, fracc II, del *CFE* si el monto de la omisión no excede de \$155 610.00 o del diez por ciento de los impuestos causados, lo que resulte mayor. Tampoco se formulará la citada declaratoria si el monto de la omisión no excede de 55% de los impuestos que deban cubrirse, cuando la misma se deba a la inexacta clasificación arancelaria por diferencia de criterio en la interpretación de las tarifas contenidas en las leyes de los impuestos generales de importación o exportación, siempre que la descripción, naturaleza y demás características necesarias para la clasificación de las mercancías hayan sido correctamente manifestadas a la autoridad.

No se formulará la declaratoria de perjuicio, a que se refiere la fracc II del art 92 del *CFE*, si quien encontrándose en los supuestos previstos en las fraccs XI, XII, XIII, XV, XVII y XVIII del art 103 del *CFE*, cumple con sus obligaciones fiscales y de comercio exterior y, en su caso, entera espontáneamente, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas o del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a la comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales y de comercio exterior.

### **Denuncia de hechos**

Cuando no se requiera formular querrela, o declaratoria de perjuicio o contrabando, bastará la denuncia de los hechos ante el ministerio público.

Al respecto, se deben acatar las disposiciones constitucionales que rigen la materia y que se señalan en los cuadros de las páginas siguientes.

## **4.3.2 Requisitos de procedibilidad y casos en que no se procede penalmente**

### **Requisitos de procedibilidad**

Tales requisitos consisten en que previamente se formule querrela, declaratoria de perjuicio, declaratoria de contrabando o denuncia de hechos (*véanse* las figuras 4-3a) a c)).

### **No se procede penalmente**

Como ya se ha destacado, respecto a varios delitos no se procederá penalmente si quien encontrándose en los supuestos punitivos entera de manera espontánea, con sus recargos y actualización, el monto de la contribución o cuotas compensatorias omitidas, o informe del beneficio indebido antes de que la autoridad fiscal descubra la omisión o el perjuicio, o medie requerimiento, orden de visita o cualquier otra gestión notificada por la misma, tendiente a comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales y de comercio exterior.

**Cuadro 4.2 Delitos fiscales en lo particular**

<i>Delito fiscal</i>	<i>Artículos</i>	<i>Procedencia</i>
Contrabando (art 102, <i>CFF</i> )	92, fraccs II y III, <i>CFF</i>	Declaratoria de perjuicio y declaratoria de contrabando
Asimilación al contrabando (art 105, <i>CFF</i> )	92, fracc I, <i>CFF</i>	Querella
Defraudación fiscal (art 108, <i>CFF</i> )	92, fracc I, <i>CFF</i>	Querella
Asimilación a la defraudación fiscal (art 109, <i>CFF</i> )	92, fracc I, <i>CFF</i>	Querella
Relativos y vinculados con el RFC (art 110, <i>CFF</i> )	92, fracc I, <i>CFF</i>	Querella
Relativos y vinculados con la presentación de documentos y registros contables (art 111, <i>CFF</i> )	92, fracc I, <i>CFF</i>	Querella
Depositaria e inventoría infiel (art 112, <i>CFF</i> )	92, fracc I, <i>CFF</i>	Querella
Ruptura de sellos o aparatos de control o alteración o destrucción de máquinas registradoras y expedición de comprobantes fiscales sin autorización de la SHCP y los relacionados con dispositivos de seguridad (art 113, <i>CFF</i> )	92, párr II, <i>CFF</i>	Denuncia de hechos
Orden o práctica de actos de molestia sin mandamiento escrito de autoridad competente (art 114, <i>CFF</i> )	92, fracc I, <i>CFF</i>	Querella
Amenaza de servidores públicos a contribuyentes (art 114-A, <i>CFF</i> )	92, párr II, <i>CFF</i>	Denuncia de hechos
De los servidores públicos que revelen información proporcionada por el sistema financiero (art 114-B, <i>CFF</i> )	92, párr II, <i>CFF</i>	Denuncia de hechos
Apoderamiento, destrucción o deterioro de mercancía depositada en recinto fiscal o fiscalizado (art 115, <i>CFF</i> )	92, fracc II, <i>CFF</i>	Declaratoria de perjuicio
De los comercializadores o transportistas de gasolina o diésel sin especificaciones (art 115 <i>bis</i> , <i>CFF</i> )	92, párr II, <i>CFF</i>	Denuncia de hechos

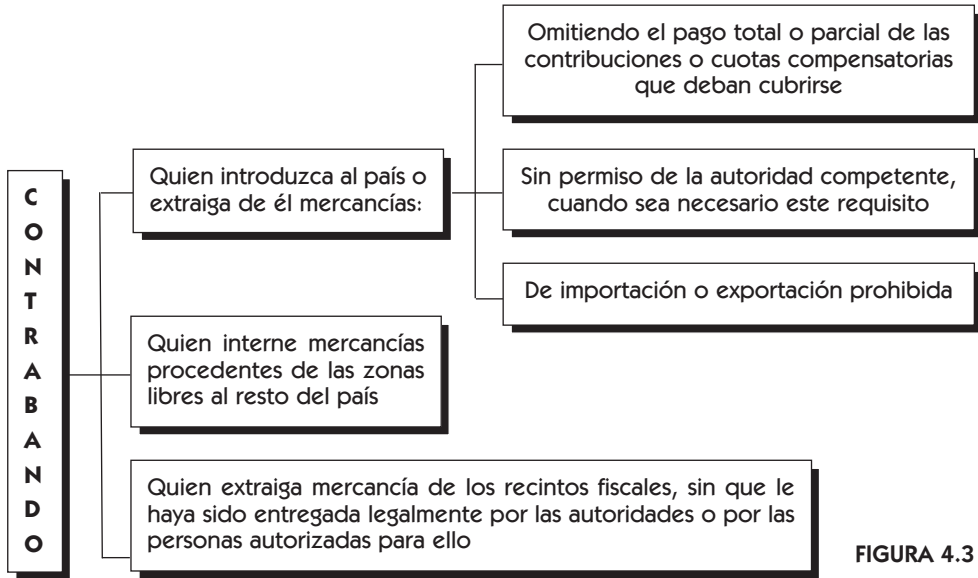


FIGURA 4.3 a)

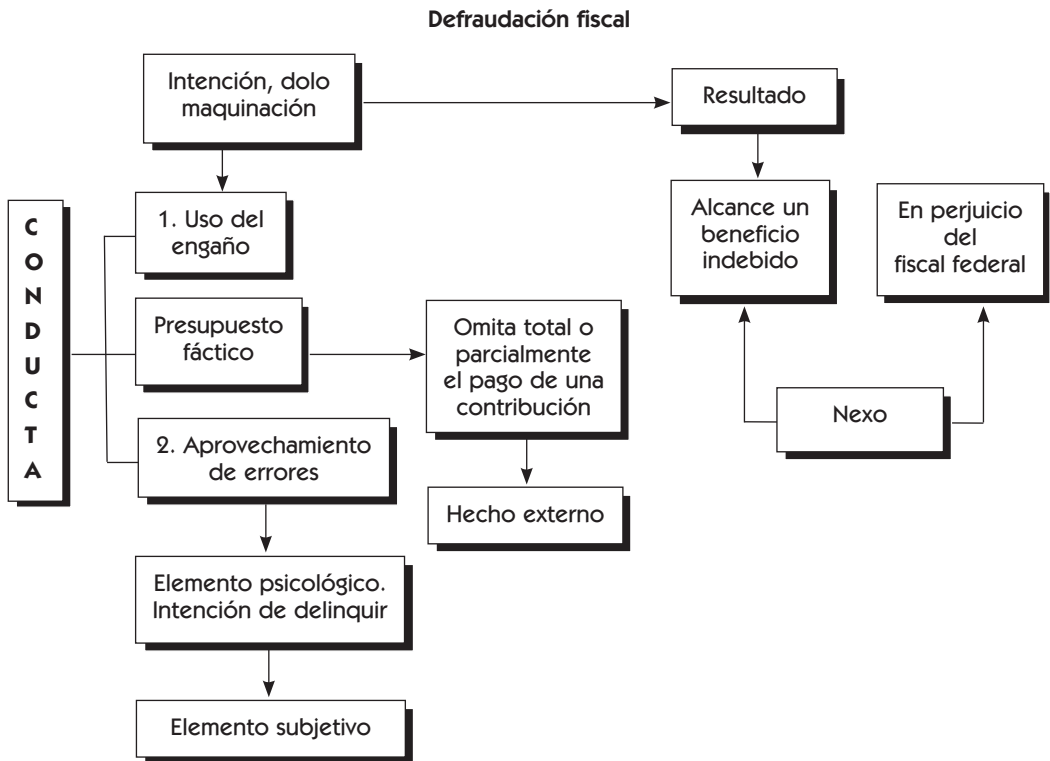


FIGURA 4.3 b) Defraudación fiscal

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

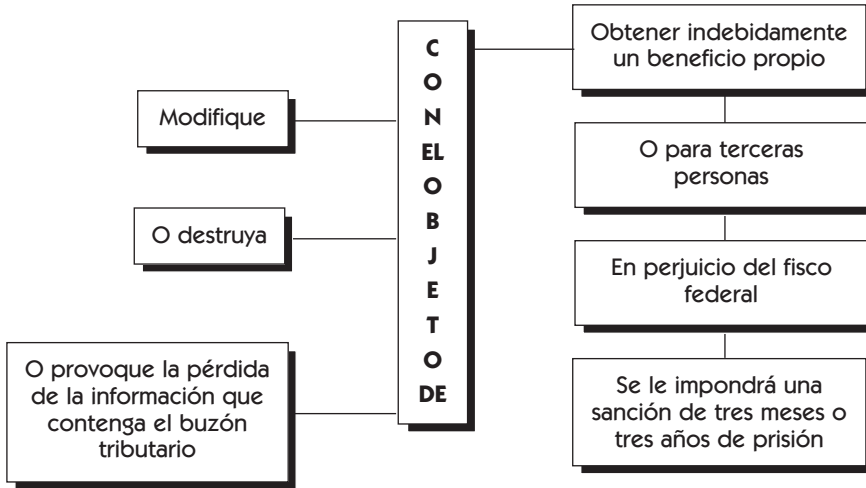


FIGURA 4.3 C) Delitos fiscales relacionados con el buzón tributario Art 110, fracc IV (CFF).

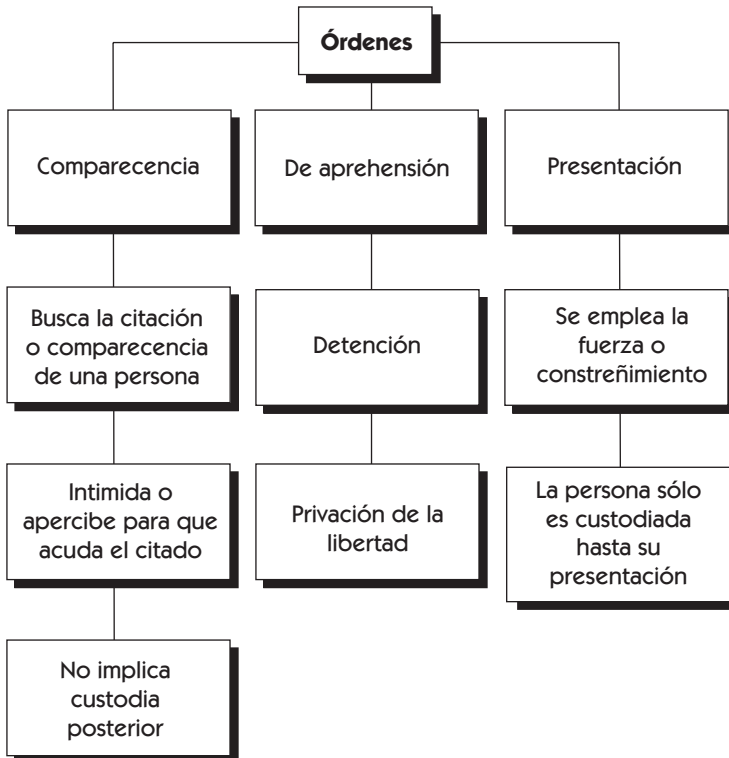


FIGURA 4.4 a)

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

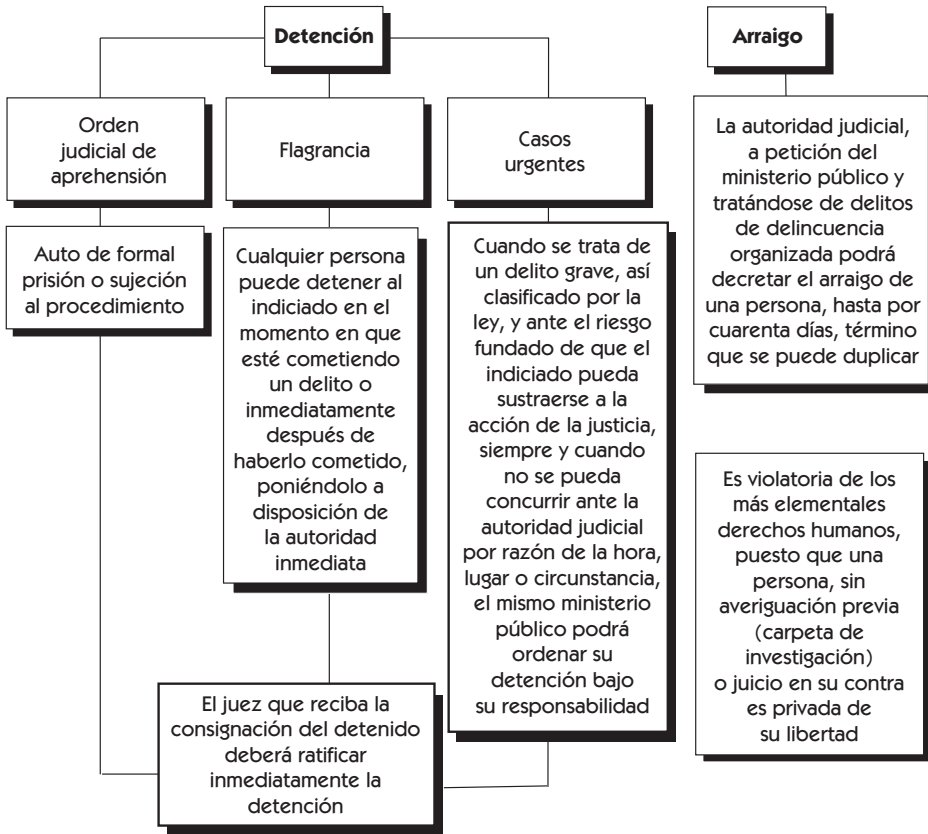


FIGURA 4.4 b)

**Condena condicional en materia de delitos fiscales.** Para que proceda la condena condicional en materia de delitos fiscales, además de satisfacerse los requisitos señalados por el Código Penal Federal, debe acreditarse que el interés fiscal está satisfecho o garantizado y este interés fiscal comprende los impuestos eludidos y las sanciones administrativas correspondientes.<sup>14</sup>

### 4.3.3 Hipótesis de sobreseimiento de los juicios penales

De conformidad con el art 92, tercer párrafo, del *Código Fiscal de la Federación*, los procesos por los delitos fiscales penales se sobreseerán, a petición de la SHCP, cuando los procesados paguen las contribuciones originadas por los hechos imputados, las sanciones y los recargos respectivos, o bien, cuando estos créditos fiscales queden garantizados a satisfacción de dicha secretaría. La petición anterior se hará

<sup>14</sup> Tesis aislada 259852, 6a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, vol LXXV, segunda parte, p 14.



discrecionalmente, antes de que el ministerio público federal formule conclusiones, y surtirá efectos respecto a las personas a que aquélla se refiere.

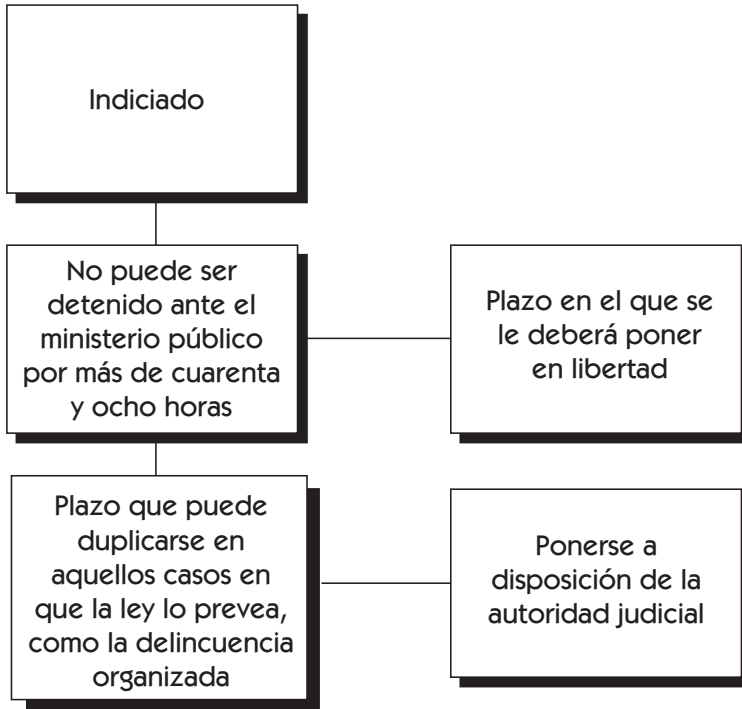


FIGURA 4.5

**Perdón legal de los delitos fiscales (Ciudad de México)**

En la Ciudad de México, según lo dispuesto en el art 486 del *CFDF*, cuando los inculpados paguen las contribuciones o aprovechamientos omitidos y sus accesorios, o se garanticen a satisfacción de la autoridad fiscal, la Procuraduría Fiscal podrá otorgar, hasta antes de dictarse sentencia, el perdón legal de los delitos fiscales, con excepción de aquellos en que participen servidores públicos en ejercicio de sus funciones o con motivo de ellas, en cuyo caso no procederá el perdón.

La Procuraduría Fiscal podrá solicitar el sobreseimiento en los ilícitos, de conformidad con la legislación aplicable.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

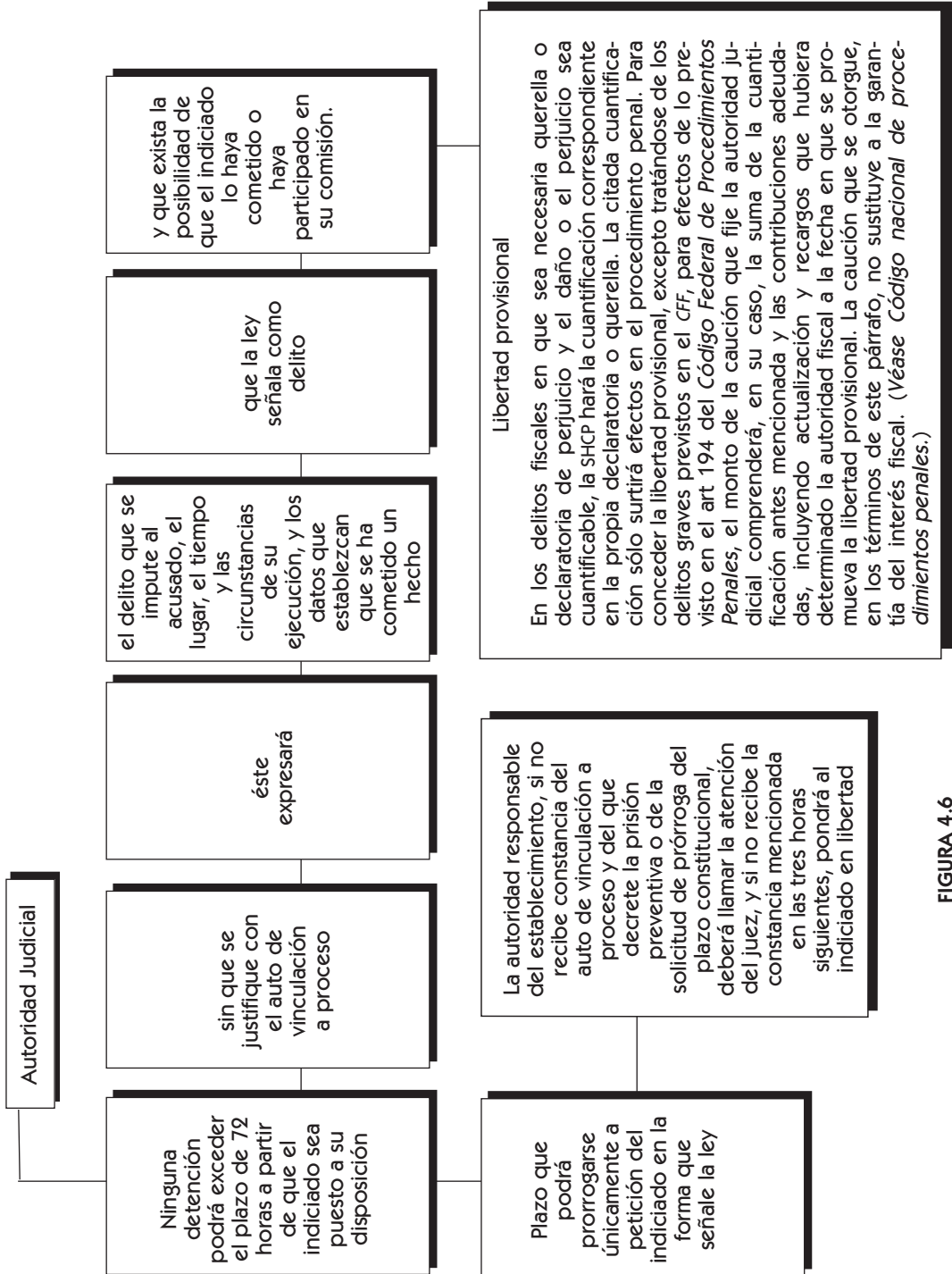


FIGURA 4.6

### 4.3.4 Responsabilidad de representantes de las personas morales y personas físicas

#### Autoría y participación

Respecto a este punto, el art 95 del *CFE* establece que son responsables de los delitos fiscales quienes:

- I. *Concierten la realización del delito.*
- II. *Realicen la conducta o el hecho descrito en la ley.*
- III. *Cometan conjuntamente el delito.*
- IV. *Se sirvan de otra persona como instrumento para ejecutarlo.*
- V. *Induzcan dolosamente a otro a cometerlo.*
- VI. *Ayuden dolosamente a otro para su comisión.*
- VII. *Auxilien a otro después de su ejecución, cumpliendo una promesa anterior.*
- VIII. *Tengan la calidad de gerentes derivada de una disposición jurídica, de un contrato o de los estatutos sociales, en los delitos de omisión con resultado material por tener la obligación de evitar el resultado típico.*
- IX. *Derivado de un contrato o convenio que implique el desarrollo de la actividad independiente, propongan, establezcan o lleven a cabo por sí o por interpósita persona, actos, operaciones o prácticas de cuya ejecución derive directamente la comisión de un delito fiscal.*

#### Encubrimiento

*A su vez, el art 96 del citado código señala lo siguiente:*

*Es responsable de encubrimiento en los delitos fiscales quien, sin previo acuerdo y sin haber participado en él, después de la ejecución del delito:*

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

*El encubrimiento a que se refiere dicho artículo se sancionará con prisión de tres meses a seis años.*

#### Delitos de funcionarios públicos

Si un funcionario o empleado público comete un delito fiscal o en cualquier forma participa en la comisión de uno, la pena aplicable por el delito que resulte se aumentará de tres años de prisión a seis años.

## Delitos en grado de tentativa

La tentativa de los delitos previstos en el *Código Fiscal de la Federación* es punible cuando la resolución de cometer un hecho delictivo se traduce en un principio de su ejecución o en la realización total de los actos que debieran producirlo, si la interrupción de éstos o la no producción del resultado se debe a causas ajenas a la voluntad del agente.

La tentativa se sancionará con prisión de hasta las dos terceras partes de la que corresponda por el delito de que se trate, si éste se hubiese consumado.

Si el autor desistiere de la ejecución o impidiere la consumación del delito, no se impondrá sanción alguna, a no ser que los actos ejecutados constituyan por sí mismos delitos.

## Delitos continuados

En el caso de delitos continuados, la pena podrá aumentarse hasta por una mitad más de la que resulte aplicable.

Para los efectos del código tributario, el delito es continuado cuando se ejecuta con pluralidad de conductas o hechos, con unidad de intención delictuosa e identidad de disposición legal, incluso de diversa gravedad.

## Preclusión del derecho para formular la querrela, la declaratoria de perjuicio y la declaratoria de contrabando

De conformidad con el art 100 del *CFF*, el derecho a formular la querrela, la declaratoria de contrabando y la declaratoria de perjuicio de la SHCP precluye y, por lo tanto, se extingue la acción penal en cinco años, que se computarán a partir de la comisión del delito. Este plazo será continuo y en ningún caso se interrumpirá.

### Prescripción de la acción penal

La acción penal en los delitos fiscales prescribirá en un plazo igual al término medio aritmético de la pena privativa de la libertad que señala el *CFF* para el delito de que se trate, pero en ningún caso será menor de cinco años.

Con excepción de lo dispuesto por los arts 105 y 107, primer párrafo, del Código Penal Federal, la acción penal en los delitos fiscales prescribirá conforme a las reglas aplicables previstas por dicho código.

## Sustitución y conmutación de penas

No procede la sustitución y la conmutación de sanciones o cualquier otro beneficio a los sentenciados por delitos fiscales, cuando se trate de los delitos previstos en los arts 102 y 105, fraccs I a la IV, cuando les correspondan las sanciones previstas

en las fraccs II y III, segundo párrafo, de los arts 104, 108 y 109 cuando les correspondan las sanciones dispuestas en la fracc III del art 108, todos del *Código Fiscal de la Federación*. En los demás casos, además de los requisitos señalados en el Código Penal aplicable en materia federal, será necesario comprobar que los adeudos fiscales están cubiertos o garantizados a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Finalmente, no es posible que se diga que el derecho fiscal penal sanciona a las personas físicas y morales, ya que eso no es concebible, pues se debe sancionar en última instancia a las personas físicas representantes de la sociedad que hayan ocasionado la conducta tipificada como delito, las cuales tienen la responsabilidad punitiva.

En ese orden de ideas, es oportuno citar lo siguiente:

### **Principales axiomas y los siete puntos de oro en materia fiscal penal**

- I. *Nada hay oculto que a la luz no se vea.*
- II. *No hay virtud que no tenga su signo y no hay vicio que no deje huella.*
- III. *Todo delincuente, en su delito, deja tras de sí huella o indicio delator.*
- IV. *La constante vigilancia es el precio de la vida.*

El primer axioma se refiere al concepto de la verdad, el cual enseña que nada hay nuevo bajo el sol, ni el mismo sol; que la luz es el símbolo más puro de la verdad; que del cielo a la tierra nada hay oculto y que la verdad, tarde o temprano, triunfa, porque es única y universal.

El segundo axioma enseña a distinguir entre la verdad y la mentira, el bien y el mal, el vicio y la virtud. Nos permite ser psicólogos para conocer mejor al hombre por sus signos o marcas características del rostro, la forma del cráneo, la configuración de los pies y manos, y, en general, su biotipo. Lo visible es manifestación de lo invisible y lo externo revela lo interno.

El tercer axioma adiestra al policía a visualizar o auscultar hasta en los más mínimos detalles de personas o cosas que faciliten el esclarecimiento del hecho investigado y la determinación de huellas deladoras para la demostración de la prueba.

El cuarto axioma entraña la verdad del valor de la vida, que todo ser humano debe cuidar con profundo respeto y amor como el don más preciado que ha concedido a todo ser viviente la madre naturaleza.

Los criminalistas han creado una especie de “catecismo” para aplicarlo en los casos complicados y misteriosos, cuyos principios denominan “puntos de oro”, que corresponden a las siguientes preguntas: ¿qué?, ¿quién?, ¿cuándo?, ¿dónde?, ¿cómo?, ¿con qué? y ¿por qué?

**General Carlos Soulé López**

## 4.4 Facultades de la autoridad para exigir las responsabilidades derivadas del incumplimiento

En esta sección se alude a las atribuciones que pueden ejercer los representantes de la hacienda pública ante el incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria.

### 4.4.1 En cuanto a la obligación de pago

#### 4.4.1.1 Determinación presuntiva de la contribución omitida

La determinación presuntiva la regulan los arts 55 al 62 del *Código Fiscal de la Federación*.

De conformidad con el art 55 del código en cita, las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes o el remanente distribuible de las personas que tributan, conforme al Título III de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, sus ingresos, y el valor de los actos, actividades o activos por los que deban pagar contribuciones, cuando:

- I. *Se pongan u obstaculicen la iniciación o desarrollo de las facultades de comprobación de las autoridades fiscales, u omitan presentar la declaración del ejercicio de cualquier contribución hasta el momento en que se inicie el ejercicio de dichas facultades y siempre que haya transcurrido más de un mes desde el día en que venció el plazo para la presentación de la declaración de que se trate. Esto no es aplicable a las aportaciones de seguridad social.*
- II. *No presenten los libros y registros de contabilidad, la documentación comprobatoria de más de 3% de alguno de los conceptos de las declaraciones, o no proporcionen los informes relativos al cumplimiento de las disposiciones fiscales.*
- III. *Se dé alguna de las siguientes irregularidades:*
  - a) *Omisión del registro de operaciones, ingresos o compras, así como alteración del costo, por más de 3%, sobre los declarados en el ejercicio.*
  - b) *Registro de compras, gastos o servicios no realizados o no recibidos.*
  - c) *Omisión o alteración en el registro de existencias que deban figurar en los inventarios, o registren dichas existencias a precios distintos de los de costo, siempre que en ambos casos el importe exceda de 3% del costo de los inventarios.*
- IV. *No cumplan con las obligaciones sobre valuación de inventarios, o no lleven el procedimiento de control de los mismos, que establezcan las disposiciones fiscales.*
- V. *No se tengan en operación las máquinas registradoras de comprobación fiscal, o bien, los equipos y sistemas electrónicos de registro fiscal que hubieran autorizado las autoridades fiscales, los destruyan o alteren, o impidan darles el propósito para el que fueron instalados.*
- VI. *Se adviertan otras irregularidades en contabilidad que imposibiliten el conocimiento de sus operaciones.*

*La determinación presuntiva procederá, independientemente de las sanciones a que haya lugar.*

### **Procedimiento de determinación presuntiva**

Para los efectos de la determinación presuntiva, las autoridades fiscales calcularán los ingresos brutos de los contribuyentes, el valor de los actos, actividades o activos sobre los que proceda el pago de contribuciones —para el ejercicio de que se trate—, mediante cualquiera de los siguientes procedimientos (art 56, *CFF*):

- I. *Utilizando los datos de la contabilidad del contribuyente.*
- II. *Tomando como base los datos contenidos en las declaraciones del ejercicio correspondiente a cualquier contribución, sea del mismo ejercicio o de cualquier otro, con las modificaciones que, en su caso, hubieran tenido con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación.*
- III. *A partir de la información que proporcionen terceros a solicitud de las autoridades fiscales, cuando tengan relación de negocios con el contribuyente.*
- IV. *Con otra información obtenida por las autoridades fiscales en el ejercicio de sus facultades de comprobación.*
- V. *Utilizando medios indirectos de investigación económica o de cualquier otra clase.*

#### **4.4.1.2 Exigir la actualización de contribuciones y el pago de recargos e indemnizaciones**

En este tema, consúltese lo señalado acerca de la materia en diversas partes de este libro.

#### **Muerte del infractor**

En el derecho penal moderno es un principio establecido que la muerte del delincuente extingue la acción penal y las sanciones corporales. En algunas legislaciones penales se declara que la extinción comprende también todas o algunas de las sanciones pecuniarias. En este último caso se encuentra el *Código Penal del Distrito Federal* (hoy CDMX), que en su art 91 dispone: “La muerte del delincuente extingue la acción penal, así como las sanciones que se le hubieren impuesto, a excepción de la reparación del daño, y la de decomiso de los instrumentos con que se cometió el delito y de las cosas que sean efecto u objeto de él”.

#### **4.4.1.3 Aplicación del procedimiento administrativo de ejecución**

Se conoce como *procedimiento administrativo de ejecución* el conjunto de actos administrativos que lleva a cabo la autoridad fiscal, en forma coactiva, independientemente de la voluntad del obligado, para exigir el pago de créditos fiscales no



cubiertos ni garantizados dentro de los plazos señalados por la ley y con el propósito de recaudar los importes debidos.

Las diversas acciones que puede realizar la autoridad fiscal, dentro del procedimiento administrativo de ejecución, están incluidas en el Título V, Capítulo III, del *CFE*, el cual comprende del art 145 al 196-B; sin embargo, la aplicación del procedimiento ejecutivo está prevista específicamente en el primer párrafo del art 145, el cual señala 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 procedimiento administrativo de ejecución.

En ningún caso se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución para cobrar créditos derivados de productos, dado que éstos son contraprestaciones por los servicios del Estado en sus funciones de derecho privado, así como por el uso, aprovechamientos o enajenación de bienes del dominio privado.

El procedimiento administrativo de ejecución se desarrolla mediante una serie de actos procedimentales con carácter de actos administrativos; sin embargo, éstos no tienen el carácter de procesales, ya que no existe controversia ni partes, en el sentido procesal.

Esos actos procedimentales se clasifican en los rubros siguientes: requerimiento de pago, embargo, intervención y remate (véase la figura 4.7, pág 360).

### **Requerimiento de pago**

Para echar a andar el procedimiento administrativo de ejecución, la autoridad fiscal debe dictar un mandamiento de ejecución, en el cual exponga las razones y fundamentos legales que la apoyen y disponga que se le exija al deudor pagar el crédito. En ese mandamiento debe designar al ejecutor que practicará la diligencia. En su oportunidad se notificará sobre el requerimiento y se levantará acta pormenorizada al respecto, cuya copia será entregada a la persona con quien se entienda la diligencia.

El requerimiento constituye el acto inicial del procedimiento administrativo de ejecución, en términos del art 145 del *CFE*, el cual dispone 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. Por tanto, se procederá a lo establecido por el art 151 del citado código, que señala: “Las autoridades fiscales, para hacer efectivo un crédito fiscal exigible y el importe de sus accesorios legales, requerirán de pago al deudor”.

El requerimiento debe notificarse al deudor; cuando éste no se halle, se le dejará citatorio, y si la persona citada o su representante legal no lo esperasen, se practicará la diligencia con quien se encuentre en el domicilio o, en su defecto, con algún vecino. En caso de que estos últimos se negasen a recibir la notificación, ésta se hará por medio de instructivo, que se fijará en lugar visible de dicho domicilio, debiendo asentar el notificador la razón de tal circunstancia.

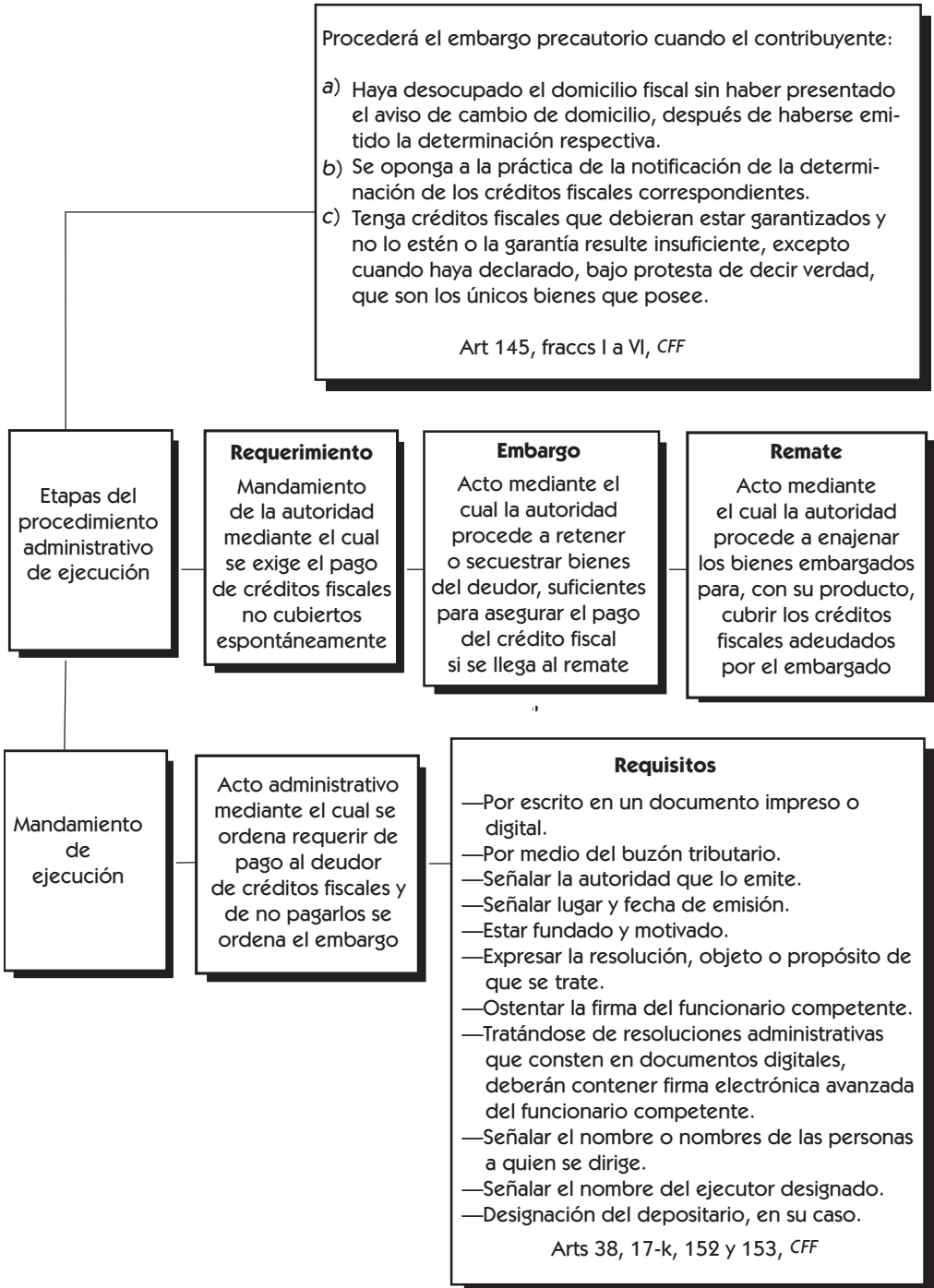


FIGURA 4.7 Procedimiento administrativo de ejecución

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

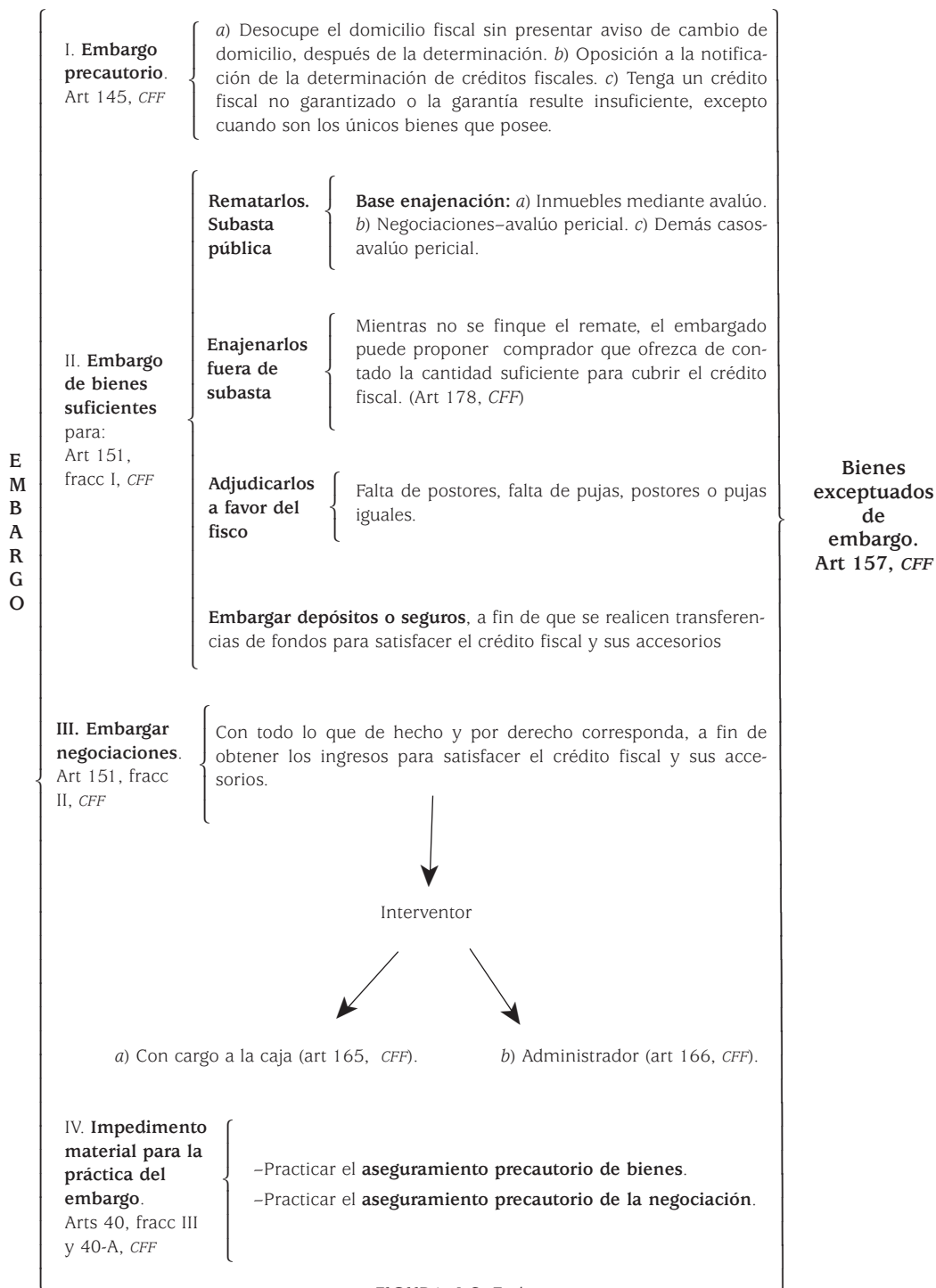


FIGURA 4.8 Embargo

El requerimiento de pago también se puede originar por la exigibilidad de un crédito fiscal por el cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades, o por omitir la presentación de declaraciones para el pago de contribuciones y se le determine un crédito fiscal en los términos del art 41, fracc II del CFF.

## Embargo

La palabra *embargo* se deriva del verbo *embargar*, que proviene del latín vulgar *imbarricare*, usado en la península ibérica con el significado de “cerrar una puerta con trancas o barras”, relacionado con el procedimiento originario del embargo.<sup>15</sup>

En términos generales, el embargo puede definirse como “la afectación decretada por una autoridad competente sobre un bien o conjunto de bienes de propiedad privada, la cual tiene por objeto asegurar cautelarmente la eventual ejecución de una pretensión de condena que se plantea o planteará en juicio, o bien, satisfacer directamente una pretensión ejecutiva”.<sup>16</sup>

El embargo tiene la naturaleza de un “gravamen real, temporal, oponible a terceros, del cual es titular únicamente el órgano jurisdiccional sujeto a las contingencias del proceso, en el cual tanto el ejecutante como el ejecutado y el mismo depositario deben cumplir las cargas, obligaciones y derechos respectivos”.<sup>17</sup>

El embargo es el acto administrativo que tiene por objeto salvaguardar los intereses del fisco federal mediante el aseguramiento de bienes propiedad del sujeto pasivo o deudor, a fin de hacer efectivo el importe de créditos insolutos, por medio de la enajenación de éstos. Tales bienes deberán ser suficientes para permitir que el producto de su enajenación cubra el crédito fiscal y sus accesorios.

El art 151 del *Código Fiscal de la Federación* establece que el embargo podrá recaer en lo siguiente:

- I. *A embargar bienes suficientes para, en su caso, rematarlos, enajenarlos fuera de subasta o adjudicarlos en favor del fisco, o a embargar los depósitos o seguros a que se refiere el art 155, fracc I del presente Código, a fin de que se realicen las transferencias de fondos para satisfacer el crédito fiscal y sus accesorios legales.*

*En ningún caso procederá el embargo de los depósitos o seguros, por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y*

<sup>15</sup> José Ovalle Favela (1992), *Diccionario jurídico mexicano*, 5a ed, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Porrúa, pp 1249-1252.

<sup>16</sup> Ídem.

<sup>17</sup> Ídem.

cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado el embargo de los depósitos o seguros a que se refiere el art 155, fracc I, del CFF en una o más cuentas del contribuyente, deberán informarlo a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en la que se haya ejecutado, señalando el número de las cuentas así como el importe total que fue embargado. La autoridad fiscal, a su vez, deberá notificar al contribuyente de dicho embargo a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado éste.

En los casos en que la autoridad fiscal tenga conocimiento de que el embargo se realizó por un importe mayor al mencionado en el párrafo anterior, ordenará a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiere tenido conocimiento del embargo en exceso, a las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que correspondan, liberar la cantidad correspondiente. Las entidades o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos embargados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

- II. A embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener, mediante la intervención de ellas, los ingresos necesarios que permitan satisfacer el crédito fiscal y los accesorios legales.

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

Si la exigibilidad se origina por el cese de la prórroga o de la autorización para pagar en parcialidades o por error aritmético en las declaraciones, el deudor podrá efectuar el pago dentro de los seis días siguientes a la fecha en que surta sus efectos la notificación del requerimiento.

No se practicará embargo respecto de aquellos créditos fiscales que hayan sido impugnados en sede administrativa o jurisdiccional y se encuentren garantizados en términos de lo establecido en las disposiciones legales aplicables.

**Sergio Francisco de la Garza** establece las clases de supuestos para que proceda el embargo, a saber:<sup>18</sup>

- a) La existencia de un crédito fiscal respecto al cual se haya iniciado un procedimiento de ejecución, si en el acto del requerimiento de pago el deudor no cubre totalmente el crédito a su cargo, o transcurrido el plazo de seis días cuando se han concedido prórrogas o autorizado el pago en parcialidades (art 151, CFF), si el deudor no ha hecho el pago correspondiente.
- b) La petición del interesado para garantizar un crédito fiscal. Este supuesto tiene relación con el art 141, fracc V, el cual lo establece como una de las formas

<sup>18</sup> Sergio Francisco de la Garza (1994), *Derecho financiero mexicano*, 17a ed, México, Editorial Porrúa, p 816.

que puede elegir el deudor para garantizar un crédito fiscal, pero no constituye una medida coactiva de la autoridad fiscal, por tanto, no corresponden al procedimiento administrativo de ejecución; sin embargo, se sujetan a éste cuando procede la efectividad de la garantía.

- c) Se podrá practicar embargo precautorio para garantizar el interés fiscal en los términos del art 145 del *CFF*. Por ejemplo, si el contribuyente se opone u obstaculiza el inicio o desarrollo de facultades de comprobación.
- d) Cuando al realizarse actos de inspección y vigilancia se encuentren bienes cuya importación debió ser manifestada a las autoridades fiscales o autorizadas por éstas, siempre que quien practique la inspección esté facultado para ello en la orden respectiva.

El **embargo precautorio** está regulado por el art 145 del *CFF*, que en la parte conducente señala que:

*I. Procederá el embargo precautorio cuando el contribuyente:*

- a) *Haya desocupado el domicilio fiscal sin haber presentado el aviso de cambio de domicilio, después de haberse emitido la determinación respectiva.*
- b) *Se oponga a la práctica de la notificación de la determinación de los créditos fiscales correspondientes.*
- c) *Tenga créditos fiscales que debieran estar garantizados y no lo estén o la garantía resulte insuficiente, excepto cuando haya declarado, bajo protesta de decir verdad, que son los únicos bienes que posee.*

*II. La autoridad tramará el embargo precautorio hasta por un monto equivalente a las dos terceras partes de la contribución o contribuciones determinadas, incluyendo sus accesorios. Si el pago se hiciera dentro de los plazos legales, el contribuyente no estará obligado a cubrir los gastos que origine la diligencia de pago y embargo, y se levantará dicho embargo.*

*La autoridad que practique el embargo precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza el embargo, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.*

*III. El embargo precautorio se sujetará al orden siguiente:*

- a) *Bienes inmuebles. En este caso, el contribuyente o la persona con quien se entienda la diligencia deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna.*
- b) *Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.*
- c) *Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.*
- d) *Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de arte y oficios, indistintamente.*

- e) *Dinero y metales preciosos.*
- f) *Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente, en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como lo establece la Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro.*
- g) *Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.*
- h) *La negociación del contribuyente. Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros, deberán acreditar el valor del bien o los bienes sobre los que se practique el embargo precautorio.*

*En caso de que los contribuyentes, responsables solidarios o terceros no cuenten con alguno de los bienes a asegurar o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con ellos conforme al orden establecido en esta fracción o, en su caso, no acrediten el valor de los mismos, ello se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracción II de este artículo.*

- IV. *La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, que procedan a inmovilizar y conservar los bienes señalados en el inc f) de la fracc III antes citada, a más tardar al tercer día siguiente a la recepción de la solicitud de embargo precautorio correspondiente formulada por la autoridad fiscal. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberá realizarse dentro de los tres días siguientes a aquél en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.*

*Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se haya ejecutado, señalando los números de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado.*

*En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo del art 145 del CFF, ésta deberá ordenar, dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar a los tres días siguientes a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.*

*En ningún caso procederá embargar precautoriamente los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente, por un monto mayor al del crédito fiscal*



actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabe sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

Al acreditarse que ha cesado la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, cuando exista orden de suspensión que el contribuyente haya obtenido emitida por autoridad competente, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida dentro del plazo de tres días.

La autoridad fiscal deberá ordenar a las entidades financieras, sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, la desinmovilización de los bienes señalados en el inc f) de la fracc III antes mencionada, dentro de los tres días siguientes a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

Las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo contarán con un plazo de tres días a partir de la recepción de la instrucción respectiva, ya sea a través de la Comisión de que se trate, o bien de la autoridad fiscal, según sea el caso, para la liberación de los bienes embargados.

- V. A más tardar al tercer día siguiente a aquél en que hubiera tenido lugar el embargo precautorio, la autoridad fiscal notificará al contribuyente la conducta que originó la medida y, en su caso, el monto sobre el cual procede. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario.
- VI. Con excepción de los bienes a que se refiere el inc f) de la fracc III del art 145 del CFF, los bienes embargados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el mismo y hasta que se levante, dejarse en posesión del contribuyente, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los términos establecidos en el art 153 del presente código, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Salvo tratándose de los bienes a que se refiere el inc f) de la fracc III del referido artículo, la autoridad fiscal deberá ordenar el levantamiento del embargo precautorio a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que se acredite que cesó la conducta que dio origen al embargo precautorio, o bien, que existe orden de suspensión emitida por autoridad competente.

La autoridad requerirá al obligado para que dentro del término de diez días desvirtúe el monto por el que se realizó el embargo. El embargo quedará sin efecto cuando el contribuyente cumpla con el requerimiento.

Una vez practicado el embargo precautorio, el contribuyente afectado podrá ofrecer a la autoridad exactora alguna de las garantías que establece el art 141 del CFF, a fin de que el crédito fiscal y sus accesorios queden garantizados y se ordene el levantamiento del embargo trabado sobre los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente.

El embargo precautorio se convertirá en definitivo al momento de la exigibilidad de dicho crédito fiscal y se aplicará el procedimiento administrativo de ejecución, sujetándose a las disposiciones que establece el CFF.

Son aplicables al embargo precautorio las disposiciones establecidas para el embargo y para la intervención en el procedimiento administrativo de ejecución que, conforme a su naturaleza, le sean aplicables y no contravengan a lo dispuesto en art 145 del CFF.

Hay que tener presente que la SCJN en algunos casos ha declarado inconstitucionales los embargos precautorios, en virtud de que sin existir crédito fiscal aún el contribuyente ya sufre no sólo actos de molestia, sino de privación en su patrimonio.

### Suspensión del procedimiento de ejecución

Podrá suspenderse el procedimiento de ejecución cuando se garantice el interés fiscal, en los términos siguientes:

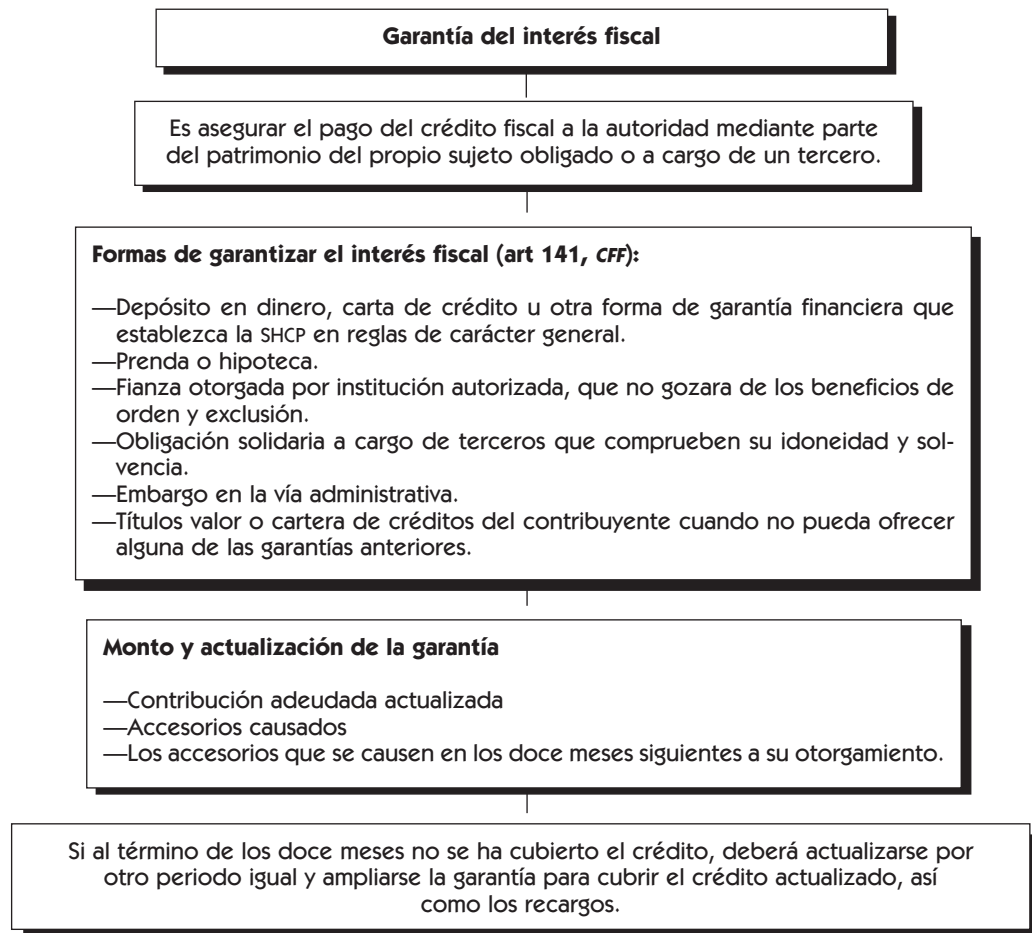


FIGURA 4.9

### Señalamiento de bienes para la práctica de embargo

Una vez que proceda a practicar el embargo sobre los bienes propiedad del deudor, la persona con quien se entienda la diligencia tendrá derecho a señalar los bienes

en que se deba trabar, siempre que los mismos sean de fácil realización o venta, para lo cual deberá sujetarse al orden señalado por el art 155 del *CFF*, como sigue:

- Dinero, metales preciosos y depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro; o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia; y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como lo establece la *Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro*.

En el caso de que se embarguen depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente a que se refiere el párrafo anterior, el monto del embargo sólo podrá ser hasta por el importe del crédito fiscal actualizado y sus accesorios legales que correspondan hasta la fecha en que se practique, ya sea en una o más cuentas. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

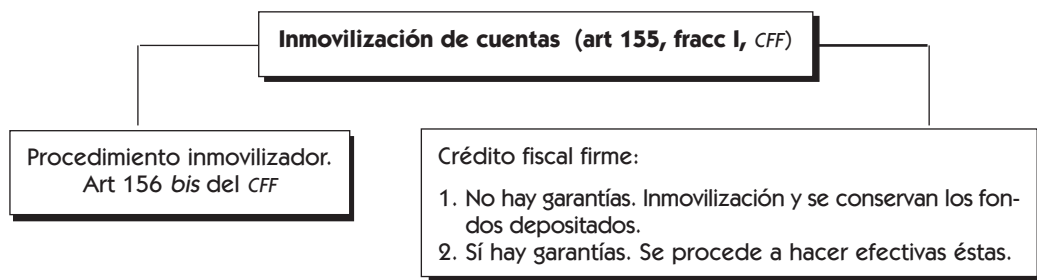
- Acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados, municipios y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- Bienes muebles, no comprendidos en las fracciones anteriores.
- Bienes inmuebles.

La autoridad fiscal podrá señalar los bienes sin sujetarse al orden indicado si ocurre alguno de los supuestos a que se refiere el art 156 del *CFF*, cuando:

- a) El deudor o la persona con quien se entienda la diligencia no señale bienes suficientes, a juicio del ejecutor, o no se haya ajustado al orden establecido.
- b) Cuando, teniendo otros bienes susceptibles de embargo, el deudor señale:
  - Bienes ubicados fuera de la circunscripción de la oficina ejecutora.
  - Bienes que ya tengan cualquier gravamen real o algún embargo anterior.
  - Bienes de fácil descomposición o deterioro, o materiales inflamables.

La persona con quien se entienda la diligencia de embargo podrá designar dos testigos. Si no lo hiciere o al terminar la diligencia los testigos designados se negaren a firmar, así lo hará constar la autoridad fiscal correspondiente en el acta de

embargo. Tales circunstancias no afectarán la legalidad del embargo, pues así lo previene el art 155, último párrafo, del *Código Fiscal de la Federación*.



**FIGURA 4.10** Inmovilización de cuentas (art 155, fracc I, CFF)

En los términos del art 156 *bis* del CFF, la autoridad fiscal procederá a la inmovilización de los depósitos bancarios, seguros o cualquier otro depósito en moneda nacional o extranjera que se realice en cualquier tipo de cuenta que tenga a su nombre el contribuyente en las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, a excepción de los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias que se hayan realizado hasta por el monto de las aportaciones efectuadas conforme a la ley de la materia, de acuerdo con lo siguiente:

- I. Cuando los créditos fiscales se encuentren firmes.
- II. Tratándose de créditos fiscales que se encuentren impugnados y no estén debidamente garantizados, procederá la inmovilización en los siguientes supuestos:
  - a) Cuando el contribuyente no se encuentre localizado en su domicilio o desocupe el local donde tenga su domicilio fiscal, sin presentar el aviso de cambio de domicilio al registro federal de contribuyentes.
  - b) Cuando no esté debidamente asegurado el interés fiscal por resultar insuficiente la garantía ofrecida.
  - c) Cuando la garantía ofrecida sea insuficiente y el contribuyente no haya efectuado la ampliación requerida por la autoridad.
  - d) Cuando se hubiera realizado el embargo de bienes cuyo valor sea insuficiente para satisfacer el interés fiscal o se desconozca el valor de éstos.

Sólo procederá la inmovilización hasta por el importe del crédito fiscal y sus accesorios o, en su caso, hasta por el importe en que la garantía que haya ofrecido el contribuyente no alcance a cubrir los mismos a la fecha en que se lleve a cabo la inmovilización. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

La autoridad fiscal ordenará mediante oficio dirigido a la unidad administrativa competente de la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, de la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o de la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo a la que corresponda la cuenta, a efecto de que éstas últimas realicen la inmovilización y conserven los fondos depositados. Para efectos de lo anterior, la inmovilización deberán realizarla a más tardar al tercer día siguiente a aquel en que les fue notificado el oficio de la autoridad fiscal.

Las entidades financieras o sociedades de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores que hayan ejecutado la inmovilización de los depósitos o seguros en una o más cuentas del contribuyente, deberán informar del cumplimiento de dicha medida a la autoridad fiscal que la ordenó, a más tardar al tercer día siguiente a la fecha en que se ejecutó, señalando el número de las cuentas, así como el importe total que fue inmovilizado. La autoridad fiscal notificará al contribuyente sobre dicha inmovilización, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que le hubieren comunicado ésta.

En los casos en que el contribuyente, la entidad financiera, las sociedades de ahorro y préstamo o de inversiones y valores, hagan del conocimiento de la autoridad fiscal que la inmovilización se realizó en una o más cuentas del contribuyente por un importe mayor al señalado en el segundo párrafo del art 156 *bis* del *CFF*, ésta deberá ordenar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que hubiere tenido conocimiento de la inmovilización en exceso, que se libere la cantidad correspondiente. Dichas entidades o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, o de inversiones y valores, deberán liberar los recursos inmovilizados en exceso, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que surta efectos la notificación del oficio de la autoridad fiscal.

En caso de que en las cuentas a que se refiere el primer párrafo del art 156 *bis* del *CFF* no existan recursos suficientes para garantizar el crédito fiscal y sus accesorios, la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate, deberá efectuar una búsqueda en su base de datos, a efecto de determinar si el contribuyente tiene otras cuentas con recursos suficientes para tal efecto. De ser el caso, la entidad o sociedad procederá a inmovilizar a más tardar dentro de los tres días siguientes a aquél en que se les ordene la inmovilización y conservar los recursos depositados hasta por el monto del crédito fiscal. En caso de que se actualice este supuesto, la entidad o sociedad correspondiente deberá notificarlo a la autoridad fiscal, dentro del plazo de tres días contados a partir de la fecha de inmovilización, a fin de que dicha autoridad realice la notificación que proceda conforme al párrafo anterior.

La entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo deberá informar a la autoridad fiscal el incremento de los depósitos por los intereses que se generen, en el mismo periodo y frecuencia con que lo haga al cuentahabiente.

Los fondos de la cuenta del contribuyente únicamente podrán transferirse cuando el crédito fiscal relacionado, incluyendo sus accesorios, quede firme, y hasta por el importe que resulte suficiente para cubrirlo a la fecha en que se realice la transferencia.

En los casos en que el crédito fiscal, incluyendo sus accesorios, aún no quede firme, el contribuyente titular de las cuentas inmovilizadas podrá, de acuerdo con el art 141 del *CFE*, ofrecer una garantía que comprenda el importe del crédito fiscal, incluyendo sus accesorios a la fecha de ofrecimiento. La autoridad deberá resolver y notificar al contribuyente sobre la admisión o rechazo de la garantía ofrecida, o el requerimiento de requisitos adicionales, dentro de un plazo máximo de cinco días siguientes a la presentación de la garantía. La autoridad tendrá la obligación de comunicar a la entidad financiera o la sociedad cooperativa de ahorro y préstamo el sentido de la resolución, enviándole copia de la misma, dentro del plazo de cinco días siguientes a aquél en que haya notificado dicha resolución al contribuyente; si no lo hace durante el plazo señalado, la entidad o sociedad de que se trate levantará la inmovilización de la cuenta. En ningún caso procederá la inmovilización de los depósitos o seguros por un monto mayor al del crédito fiscal actualizado, junto con sus accesorios legales, ya sea que el embargo se trabaje sobre una sola cuenta o en más de una. Lo anterior, siempre y cuando, previo al embargo, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas y los saldos que existan en las mismas.

### **Bienes exceptuados de embargo**

Existen bienes exceptuados de embargo, de conformidad con el art 157 del *CFE*, el cual señala los siguientes:

- El lecho cotidiano y los vestidos del deudor y de sus familias.
- Los muebles de uso indispensable del deudor y de sus familiares, que no sean de lujo, a juicio del ejecutor. En ningún caso se considerarán como de lujo los bienes a que se refieren las demás fracciones, cuando se utilicen por las personas que, en su caso, las propias fracciones establecen.
- Los libros, instrumentos, útiles y mobiliario indispensables para el ejercicio de la profesión, arte u oficio a que se dedique el deudor.
- La maquinaria, enseres y semovientes de las negociaciones, en cuanto fueren necesarios para su actividad ordinaria, a juicio del ejecutor, pero podrán ser objeto de embargo con la negociación en su totalidad si están destinados a ella.
- Las armas, vehículos y caballos que los militares en servicio deban usar conforme a las leyes.
- Los granos, mientras no hayan sido cosechados; pero no los derechos sobre las siembras.
- Los derechos de usufructo, pero no los frutos de éste.
- Los derechos de uso o de habitación.

- El patrimonio de familia en los términos que establezcan las leyes, desde su inscripción en el Registro Público de la Propiedad.
- Los sueldos y salarios.
- Las pensiones de cualquier tipo.
- Los ejidos.
- Los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro, incluidas las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, conforme a lo establecido en la *Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro*.

La cuantía del embargo queda a criterio de la autoridad fiscal, quien, de acuerdo con el art 156 del *CFE*, debe trabar ejecución de bienes bastantes para garantizar las prestaciones pendientes de pago, los gastos de ejecución y los vencimientos futuros.<sup>19</sup>

En cualquier momento del procedimiento, el embargo puede ser modificado en su cuantía, por incremento o ampliación, cuando la autoridad estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales (art 154, *CFE*). Por otra parte, la ley no prevé una reducción del embargo en caso de que el valor de los bienes embargados exceda notoriamente al importe del crédito fiscal garantizado y sus accesorios, ni la sustitución de bienes embargados por otros que los remplacen.<sup>20</sup>

### Depósito de los bienes embargados

Los bienes o negociaciones embargados se podrán dejar bajo la guarda del o de los depositarios que se hicieren necesarios. Los jefes de las oficinas ejecutoras, bajo su responsabilidad, nombrarán y removerán libremente a los depositarios, quienes desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales. Cuando se efectúe la remoción del depositario, éste deberá poner a disposición de la autoridad ejecutora los bienes que fueron objeto de la depositaria, pudiendo ésta realizar la sustracción de los bienes para depositarlos en almacenes bajo su resguardo o entregarlos al nuevo depositario.

En los embargos de negociaciones, los depositarios tendrán el carácter de administradores o de interventores con cargo a la caja, según el caso, con las facultades y obligaciones señaladas en los arts 165, 166 y 167 del *CFE*. La responsabilidad de los depositarios cesará con la entrega de los bienes embargados a satisfacción de las autoridades fiscales.

<sup>19</sup> Sergio Francisco de la Garza, ob cit, p 819.

<sup>20</sup> Jesús Quintana Valtierra y Jorge Rojas Yáñez (1991), *Derecho tributario mexicano*, México, Trillas, p 211.



El ejecutor podrá colocar sellos o marcas oficiales con los que se identifiquen los bienes embargados, lo cual se hará constar en el acta a que se refiere el primer párrafo del art 152 del *CFE*.

El depositario será designado por el ejecutor cuando no lo hubiere hecho el jefe de la oficina exactora, pudiendo recaer el nombramiento en el ejecutado.

Anteriormente, el *CFE* de 1967 contenía en su art 128 una relación de facultades, responsabilidades y **obligaciones de los depositarios**, no repetidas en el nuevo *CFE* de 1981, y son las siguientes:

- I. Garantizar su manejo a satisfacción de la oficina ejecutora.
- II. Manifestar a la oficina su domicilio y casa-habitación, así como los cambios de domicilio o habitación.
- III. Remitir a la oficina el inventario de los bienes o negociaciones objeto del secuestro, con expresión de los valores determinados en el momento del embargo, incluso los de arrendamiento si se hicieron constar en la diligencia, o en caso contrario, luego que sean recabados. En todo caso, en el inventario debe hacerse constar la ubicación de los bienes o el lugar donde se guardan, a cuyo respecto todo depositario debe dar cuenta a la misma oficina de los cambios de localización que se efectúen.
- IV. Recaudar los frutos y productos de los bienes secuestrados o los resultados netos de las negociaciones embargadas y entregar su importe en la caja de la oficina, diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
- V. Ejercitar ante las autoridades competentes las acciones y actos de gestión necesarios para hacer efectivos los créditos materia del depósito o incluidos en él, así como las rentas, regalías y cualesquiera otras prestaciones en numérico o en especie.
- VI. Erogar los gastos de administración mediante aprobación de la oficina ejecutora cuando sean depositarios administradores o ministrar el importe de tales gastos, previa la comprobación procedente, si sólo fueren depositarios interventores
- VII. Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- VIII. El depositario interventor que tuviere conocimiento de irregularidades en el manejo de las negociaciones sujetas a embargo o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes y deberá dar cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Los depositarios desempeñarán su cargo conforme a las disposiciones legales y su responsabilidad sólo cesará con la entrega de los bienes embargados, a satisfacción de las autoridades fiscales. En los casos en que, con perjuicio para el fisco federal, los depositarios dispusieren para sí o para otro del bien depositado, de sus productos o de las garantías que de cualquier crédito fiscal se hubieren constituido, se harán acreedores a la sanción estipulada en el art 112 del *CFE*, consistente en

pena de prisión de tres meses a seis años, o de tres a nueve años si el valor de lo dispuesto excediere de \$137 770.00

Tales sanciones se aplicarán también a los depositarios que oculten los bienes o no los pongan a disposición de la autoridad competente, cuando ésta los requiera.

A su vez, las incidencias relativas a la diligencia de embargo se harán constar en el acta circunstanciada que levantará el ejecutor, de la cual se entregará copia a la persona con quien se hubiere entendido la diligencia.

### **Oposición al embargo**

Si al designarse bienes para el embargo se opusiere un tercero fundándose en el dominio de ellos, no se practicará el embargo si se demuestra en el mismo acto la propiedad con prueba documental suficiente, a juicio del ejecutor. La resolución dictada tendrá el carácter de provisional y deberá ser sometida a ratificación, en todos los casos, por la oficina ejecutora a la que deberán allegarse los documentos exhibidos en el momento de la oposición. Si a juicio de la ejecutora las pruebas no son suficientes ordenará al ejecutor que continúe con la diligencia y, de embargarse los bienes, notificará al interesado que puede hacer valer el recurso de revocación en los términos del art 128 del *CFE*.

### **Concurrencia de autoridades en el embargo de bienes**

El art 159 del *CFE* prevé que cuando los bienes señalados para la traba estuvieren ya embargados por otras autoridades no fiscales o a cédula hipotecaria, no obstante se practicará la diligencia, entregándose los bienes al depositario designado por la oficina ejecutora o por el ejecutor, dándose aviso a dichas autoridades para que puedan demostrar su derecho de prelación en el cobro, si lo tuvieran.

Si tales bienes hubieran sido embargados por autoridades fiscales locales, se efectuará la diligencia instruida por la oficina ejecutora, entregándose los bienes al depositario designado por ésta y dándose aviso a la autoridad local. De existir controversia, ésta será resuelta por los tribunales judiciales de la Federación. Mientras se dicta resolución, no se hará la aplicación del producto, salvo si se otorga garantía del interés fiscal a satisfacción de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

### **Controversias entre el fisco federal y los fiscos locales**

Para la resolución de las controversias, los tribunales tomarán en cuenta las garantías constituidas, así como las reglas señaladas en el art 147 del *CFE*, que son:

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

II. En los demás casos, la preferencia corresponderá al fisco que tenga el carácter de primer embargante.

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

### Orden de aplicación del producto

El producto obtenido en los términos del art 148 del *CFE*, se aplicará a cubrir los créditos fiscales en el orden siguiente:

- I. Los gastos de ejecución.
- II. Los accesorios de las aportaciones de seguridad social.
- III. Las aportaciones de seguridad social.
- IV. Los accesorios de las demás contribuciones y otros créditos fiscales.
- V. Las demás contribuciones y otros créditos fiscales.

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

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

La vigencia y exigibilidad del crédito cuya preferencia se invoque deberá comprobarse en forma fehaciente al hacerse valer el recurso administrativo.

### Juicios universales

En ningún caso el fisco federal entrará en los juicios universales. Cuando se inicie el juicio de quiebra, la suspensión de pagos o de concurso, el juez que conozca del asunto deberá dar aviso a las autoridades fiscales para que, en su caso, hagan exigibles los créditos fiscales a su favor a través del procedimiento administrativo de ejecución.

## Inscripción del embargo

El embargo de bienes raíces, de derechos reales o de negociaciones de cualquier género se inscribirá en el registro público que corresponda en atención a la naturaleza de los bienes o derechos de que se trate.

Cuando los bienes raíces, derechos reales o negociaciones queden comprendidos en la jurisdicción de dos o más oficinas del registro público que corresponda, en todas ellas se inscribirá el embargo.

## Embargo de créditos

El embargo de créditos constituye otro acto de desarrollo del procedimiento administrativo de ejecución. Este embargo requiere que sea notificado al deudor del embargado, para que pague las cantidades respectivas. De conformidad con el art 160 del *CFE*, el embargo de créditos será notificado directamente por la autoridad fiscal a los deudores del embargado y se le requerirá con el objeto de que no efectúen el pago de las cantidades respectivas a éste, sino a la autoridad fiscal, apercibidos de doble pago en caso de desobediencia.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ha sostenido que cuando el fisco embarga las rentas de una casa por adeudos fiscales, se constituye en los derechos del arrendador y, en consecuencia, sólo podrá exigir dichas rentas “mediante el estatuto legal que rige las obligaciones de los inquilinos”. En estos casos, no se debe aplicar a los inquilinos el procedimiento económico-coactivo.<sup>21</sup>

## Embargo de dinero o de bienes preciosos

Cuando se embargue dinero, metales preciosos, alhajas o valores mobiliarios, el depositario los entregará a la oficina ejecutora, previo inventario, dentro de un plazo que no excederá de 24 horas.

Las sumas de dinero objeto del embargo, así como la cantidad que señale el ejecutado, la cual nunca podrá ser menor de 25 % del importe de los frutos y productos de los bienes embargados, se aplicarán a cubrir el crédito fiscal al recibirse en la caja de la oficina ejecutora (art 161, *CFE*).<sup>22</sup>

## Embargo de bienes de fácil descomposición o de materias inflamables

En cuanto al embargo de bienes de fácil descomposición o de materias inflamables, puede suceder que en la localidad de que se trate no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación. En ese caso procederá llevar a cabo la venta de los bienes fuera de subasta, haciéndose saber al deudor el derecho que tiene para proponer comprador (art 192, *CFE*).

Los bienes embargados podrán enajenarse fuera de remate.

<sup>21</sup> Apéndice al *Semanario Judicial de la Federación* (1965), tercera parte, Segunda Sala, p 136.

<sup>22</sup> Jesús Quintana Valtierra, ob cit, p 215.

### **Impedimento material a la práctica del embargo**

Para llevar a cabo la diligencia de embargo, el ejecutor puede encontrarse con resistencia por parte del deudor o de otras personas, quienes materialmente le impidan el acceso al domicilio del deudor o al lugar donde se encuentren los bienes, para posesionar de ellos al depositario.

Cuando el deudor u otra persona impidan materialmente al ejecutor su acceso al lugar donde se encuentren los bienes por embargar o extraer, si ya estuvieren embargados, podrá solicitarse el auxilio de la policía o de alguna otra fuerza pública para llevar adelante el procedimiento de ejecución, como lo prevén los arts 40, fracc I, y 162 del código fiscal.

Cuando la persona con quien se entienda el embargo se niegue a abrir las puertas de las construcciones, edificios o casas señaladas para la traba o cuando se presume que existan bienes muebles susceptibles de embargo, el ejecutor obtendrá acuerdo fundado y motivado del jefe de la oficina ejecutora mediante el cual se disponga que sean rotas las cerraduras, ante dos testigos, para que se haga entrega del inmueble al depositario o de seguir adelante la diligencia de embargo, cumpliendo dicho acuerdo con las formalidades establecidas en el art 16 de la Constitución.

De igual manera deberá procederse cuando la persona con quien se entienda la diligencia no abra los muebles en que el ejecutor suponga se guarden dinero, alhajas, objetos de arte y otros bienes embargables, salvo si ello no fuere factible romper o forzar las cerraduras, en cuyo caso se embargarán los muebles cerrados, incluido su contenido. En tal supuesto, el ejecutor sellará los muebles y los enviará en depósito a la oficina ejecutora, apercibiendo al deudor o a su representante legal para que acudan a abrirlos en el término de tres días y de que, si no lo hicieren, se solicitará su apertura a un experto, ante dos testigos designados por la propia oficina ejecutora, levantándose acta en la que se consignará el inventario de los bienes encontrados, la cual será firmada por el ejecutor, los testigos y por el depositario. Una copia de dicha acta quedará a disposición del embargado.

Cuando los bienes se encuentren unidos a los inmuebles o sean de difícil transportación, el ejecutor practicará embargo sobre ellos, incluido su contenido, sellándolos para su posterior apertura en la forma antes señalada. El embargo de muebles cerrados y su contenido está previsto en el art 163 del *CFF*.

### **Intervención**

En líneas anteriores se mencionó que las autoridades fiscales podrán embargar negociaciones con todo lo que de hecho y por derecho les corresponda, a fin de obtener mediante su intervención los ingresos que permitan cubrir el crédito fiscal y sus accesorios legales (art 151, fracc II, *CFF*).

El entonces TFF interpretó el art 141, fracc V, del *CFF*, en el sentido de que el depósito de 10% de los ingresos que tenga la caja en la negociación embargada procede sólo en el embargo practicado dentro del procedimiento administrativo de

ejecución, mas no en el embargo de la vía administrativa, en atención a que este tipo de embargo se practica para garantizar el interés fiscal.<sup>23</sup>

Para que tales intervenciones puedan realizarse, se requiere designar interventores con cargo a la caja o administradores, según se trate de negociaciones —comercial, industrial, agrícola, ganadera o de pesca— o de bienes raíces que produzcan rentas. Ello implica que el depositario designado en el momento de efectuarse el embargo tendrá que ser removido de su cargo a efecto de sustituirlo por una persona idónea para desempeñar como depositario interventor o depositario administrador, según el caso.

### Interventor con cargo a la caja

El interventor encargado de la caja tiene las obligaciones siguientes:

- a) El interventor con cargo a la caja, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere el *CFE*, así como los costos y gastos indispensables para la operación de la negociación en los términos del *RCFE*, deberá retirar de la negociación intervenida hasta el 10% de los ingresos percibidos en efectivo, mediante transferencia electrónica o depósitos a través de instituciones del sistema financiero, y enterarlos en la caja de la oficina ejecutora diariamente o a medida que se efectúe la recaudación.
- b) Los movimientos de las cuentas bancarias y de inversiones de la negociación intervenida, por conceptos distintos a los señalados en el párrafo anterior, que impliquen retiros, traspasos, transferencias, pagos o reembolsos, deberán ser aprobados previamente por el interventor, quien además llevará un control de dichos movimientos.
- c) Cuando el interventor tenga conocimiento de irregularidades en el manejo de la negociación o de operaciones que pongan en peligro los intereses del fisco federal, dictará las medidas provisionales urgentes que estime necesarias para proteger dichos intereses y dará cuenta a la oficina ejecutora, la que podrá ratificarlas o modificarlas.

Si las medidas a que se refieren los incisos anteriores no fueren acatadas, la oficina ejecutora ordenará que cese la intervención con cargo a la caja y se convierta en administración, o bien, se procederá a enajenar la negociación, conforme al *CFE* y las demás disposiciones legales aplicables o, en su caso, procederá a solicitar ante la autoridad competente el inicio del concurso mercantil.

El Tribunal Pleno, en su sesión privada celebrada el 1o de julio de 1997, aprobó la siguiente tesis jurisprudencial:<sup>24</sup>

<sup>23</sup> *RTFF*, segunda época, núm 66, VI-1985, p 1028.

<sup>24</sup> Véase nota 25.

**Interventor con cargo a la caja de una negociación embargada, los artículos 153 y 164 del Código Fiscal de la Federación, en cuanto establecen su nombramiento y la obligación de retirar el 10% de los ingresos para enterarlos a la autoridad hacendaria, no violan el artículo 5o constitucional.** Los artículos 153, 164, 165, 166 y 167 del *Código Fiscal de la Federación*, en cuanto establecen la atribución de la autoridad hacendaria de nombrar depositarios, que en el caso de negociaciones embargadas tendrán el carácter de administradores o interventores con cargo a la caja, no infringen el artículo 5o constitucional, ya que no impiden que continúen desarrollándose las actividades de la empresa, en virtud de que la finalidad que persigue la figura misma de la interventoría es la de hacer efectivo el crédito fiscal, a través de vigilar la buena administración de la negociación y, por ello, se dota al interventor de todas aquellas facultades que normalmente corresponden a la administración de la sociedad, e incluso, se le obliga a poner en conocimiento de la autoridad hacendaria aquellas irregularidades que detecte y puedan poner en peligro a la negociación; por otra parte, la obligación del interventor de retirar el 10% de los ingresos y enterarlos a la autoridad ejecutora fiscal tampoco es violatoria de la última parte del primer párrafo de la disposición constitucional en comento, que establece “nadie puede ser privado del producto de su trabajo, sino por resolución judicial”, en virtud de que de la interpretación sistemática del artículo 5o, con los diversos 31, fracción IV y 22 de la propia *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, se desprende que en materia fiscal no sólo la autoridad judicial es la única facultada para privar al gobernado del producto de su trabajo, sino también la autoridad fiscal, ya que de la obligación constitucional de los gobernados de contribuir a los gastos públicos del Estado nace el correlativo derecho de éste para cobrarlos a través del procedimiento administrativo de ejecución, para estar en aptitud de cumplir con las funciones que la Constitución política encomienda, con la condición de que la contribución que trate de hacerse efectiva se encuentre establecida en una ley emanada del Poder Legislativo y, en acatamiento al artículo 16 constitucional, se haga saber al contribuyente, por medio de mandamiento escrito, el fundamento y motivo de su actuación.<sup>25</sup>

### Interventor administrador

Al disponer la oficina ejecutora el nombramiento de un interventor administrador, debe solicitarse la inscripción de dicho nombramiento en el registro público que corresponda al domicilio de la negociación intervenida.

Las facultades del interventor administrador son más amplias que las del interventor con cargo a la caja, como se enmarca en el art 166 del *CFE*, pues abarcan las que normalmente corresponden a la administración de la sociedad y le confieren plenos poderes respecto a las facultades que requieren cláusula especial conforme a la ley, para ejercer actos relativos a lo siguiente:

- Dominio y administración de la negociación.
- Pleitos y cobranzas.

---

<sup>25</sup> Tesis aislada 198207 [P. CXXIV/97], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t VI, julio de 1997, p 13.



- Otorgar y suscribir títulos de crédito.
- Presentar denuncias y querellas y desistir de estas últimas, previo acuerdo de la oficina ejecutora.
- Otorgar los poderes generales o especiales que se requieran, o revocar los otorgados o los conferidos por la sociedad intervenida y los que él mismo hubiere conferido.

El interventor administrador no se supedita en su actuación al consejo de administración o a la asamblea de accionistas, socios o partícipes. En negociaciones que no constituyan sociedad, tiene todas las facultades que asisten al dueño, para la conservación y buena marcha del negocio; de ahí que quien ejerza dicho cargo deberá tener los conocimientos, experiencia y características necesarias para administrar convenientemente la negociación intervenida.

No obstante, cuando se trate de negociaciones que constituyan una sociedad, la asamblea o la administración de aquéllas podrán continuar con sus reuniones regulares para conocer de los asuntos que les competan y de los informes que formule el interventor administrador acerca del funcionamiento y operaciones de la negociación, así como para opinar respecto a los asuntos que éste someta a su consideración (art 169, *CFE*).

Entre las obligaciones del interventor administrador, establecidas en el art 167 del *CFE*, están las siguientes:

- a) Rendir cuentas mensuales comprobadas a la oficina ejecutora.
- b) Recaudar el 10% de las ventas o ingresos diarios en la negociación intervenida, después de separar las cantidades que correspondan por concepto de salarios y demás créditos preferentes a que se refiere el *CFE*, y enterar su importe al fisco federal en la medida que se efectúe la recaudación. El interventor administrador no podrá enajenar los bienes del activo fijo. Cuando se den los supuestos de enajenación de la negociación intervenida a que se refiere el art 172 del *CFE*, se procederá al remate de conformidad con las disposiciones contenidas en la sección cuarta, del capítulo III del *CFE*.

### Levantamiento de la intervención

Una vez que el crédito o créditos fiscales a cargo de la negociación intervenida queden cubiertos, incluidos sus accesorios legales, se procederá a dar término a la intervención, solicitando al registro público que corresponda la cancelación de las inscripciones que se hubieren efectuado.

De no lograrse la efectividad de los adeudos, las autoridades fiscales podrán proceder a la enajenación de la negociación intervenida cuando lo recaudado en tres meses no alcance a cubrir por lo menos el 24% del crédito fiscal, salvo que se trate de negociaciones que obtengan sus ingresos en un determinado periodo del año, en cuyo caso el por ciento será el que corresponda al número de meses

transcurridos a razón de 8 % mensual y siempre que lo recaudado no alcance para cubrir el porciento del crédito que resulte.

Ante la hipótesis de llegarse a la enajenación de la negociación intervenida, también procederá el levantamiento de la intervención y la gestión de las cancelaciones correspondientes en el registro público respectivo.

De acuerdo con lo previsto en el art 170 del *CFE*, cuando la negociación a intervenir ya lo estuviere por mandato de otra autoridad se nombrará, no obstante, un nuevo interventor, quien se hará cargo de todas las intervenciones mientras subsista la efectuada por las autoridades fiscales.

A su vez, la designación o el cambio de dicho interventor deberá comunicarse a las autoridades que hubieren ordenado las anteriores o posteriores intervenciones.

## Remate

El remate es el conjunto de actos jurídicos que permiten a la autoridad realizar la venta forzada de bienes para satisfacer una obligación. La palabra *remate* es sinónimo de *subasta* y de *almoneda*, porque en Roma se denominaba *subastare* y en España *almoneda*, que era el mercado de las cosas ganadas en guerra pujadas, cuanto más se pudiere, sin que fuera factible el engaño.<sup>26</sup>

A su vez, **Fénech** considera que la enajenación forzosa es el acto central y decisivo del procedimiento de ejecución con el fin de satisfacer la pretensión de la autoridad fiscal, y afirma que es un acto complejo, con unidad de tiempo e integrado por tres declaraciones de voluntad, que son:

- a) El órgano o su titular propone la venta, previo anuncio, de los objetos y precio de apertura al concurrente que ofrezca el precio más elevado.
- b) Los asistentes, previa constitución de un depósito que es un tanto por ciento del precio de apertura, realizan sus ofertas, en las cuales aceptan la oferta hecha por el órgano, exigiéndose para ser válidas, las que sigan a la primera en que el importe sea superior al anterior oferente.
- c) Una declaración del órgano, en virtud de la cual, después de afirmar que la última oferta no ha sido mejorada, establece que es eficaz para concluir el contrato de venta, si a la oferta se une el pago del precio ofrecido.

La irrevocabilidad de la oferta se demuestra en que, al ser la última aceptada, si el oferente no realiza el pago, perderá el depósito constituido para licitar.<sup>27</sup>

---

<sup>26</sup> José Becerra Bautista (1992), *Diccionario jurídico mexicano*, 5a ed, t P-Z, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, Editorial Porrúa, p 2780.

<sup>27</sup> Miguel Fénech Navarro (1949), *Principios de derecho procesal tributario*, t II, Barcelona, José María Bosch Editor, pp 65 y 66.

## Base para enajenar los bienes embargados

La base para enajenar los bienes se determina de la manera siguiente, de conformidad con el art 175 del *CFF*:

- a) En caso de bienes inmuebles, la base para su enajenación se establecerá mediante el avalúo, conforme a las reglas que establece el *CFF*.
- b) Cuando se trate de negociaciones, la base para enajenarlas se obtendrá mediante el avalúo pericial.
- c) En los demás casos la autoridad practicará el avalúo pericial.

Todo avalúo practicado deberá notificarse personalmente al embargado o por medio del buzón tributario; a su vez, la valuación es el acto procedimental que consiste en fijar un valor a los bienes embargados como acto previo a la enajenación o adjudicación forzosa.

## Impugnación de los avalúos

El embargado o terceros acreedores que no estén conformes con la valuación hecha podrán hacer valer el recurso de revocación a que se refiere la fracc II, inc b) del art 117, en relación con el art 127 del *CFF*, debiendo designar en el mismo como perito de su parte a cualquiera de los valuadores señalados en el reglamento de ese código o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. Cuando el embargado o terceros acreedores no interpongan el recurso dentro del plazo establecido en el art 127 de dicho código, o haciéndolo no designen valuador, o habiéndose nombrado perito por dichas personas no se presente el dictamen dentro de los plazos a que se refiere el párrafo quinto del artículo citado, se tendrá por aceptado el avalúo hecho por la autoridad. Cuando del dictamen rendido por el perito del embargado o terceros acreedores resulte un valor superior a un 10 % al determinado conforme al primer párrafo del art 175 del *CFF*, la autoridad exactora designará, dentro del término de seis días, un perito tercero valuador que será cualquiera de los señalados en el reglamento del *CFF* o alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes. El avalúo que se fije será la base para la enajenación de los bienes. En todos los casos a que se refieren los párrafos que anteceden, los peritos deberán rendir su dictamen en un plazo de cinco días si se trata de bienes muebles, diez días si son inmuebles y quince días cuando sean negociaciones, a partir de la fecha de su aceptación.

## Peritos valuadores

Conforme al art 3o del *RCFF*, los avalúos que se practiquen para efectos fiscales tendrán vigencia de un año contado a partir de la fecha en que se emitan, para lo cual, las autoridades fiscales aceptarán los avalúos en relación con los bienes que se ofrezcan para garantizar el interés fiscal o, cuando sea necesario, contar con un avalúo en términos de lo previsto en el Capítulo III, del Título V, del *CFF*.

Los avalúos a que se refiere el párrafo anterior deberán ser practicados por los peritos valuadores siguientes:

- I. El Instituto de Administración y Avalúos de Bienes Nacionales.
- II. Instituciones de crédito.
- III. Corredores públicos que cuenten con registro vigente ante la Secretaría de Economía.
- IV. Empresas dedicadas a la compraventa o subasta de bienes.

### **Plazo para rendir un dictamen**

El plazo en que los peritos deben rendir un dictamen acerca del avalúo de los bienes será, en todos los casos, el siguiente:

- Cinco días, si se trata de bienes muebles.
- Diez días, cuando se trate de bienes inmuebles.
- Quince días, en caso de negociaciones.

Dichos plazos se calcularán a partir de la fecha de su aceptación.

### **Vigencia de los avalúos**

Conforme al art 3o del *RCFF*, la vigencia de los avalúos será de un año contado a partir de la fecha en que se efectúen, pero quedarán sin efecto los valores consignados en dicho avalúo, cuando se lleven a cabo construcciones, instalaciones o mejoras permanentes al bien de que se trate, aunque no haya transcurrido el plazo antes señalado.

### **Procedencia de la enajenación**

La enajenación de los bienes embargados, en términos del art 173 del mencionado código fiscal, procede como sigue:

- a) A partir del día siguiente a aquel en que se hubiese fijado la base, de conformidad con el art 175 del *CFE*.
- b) Cuando el embargado no proponga comprador antes del día en que se finque el remate o antes de que los bienes se enajenen o se adjudiquen a favor del fisco.
- c) Al quedar firme la resolución, recaída en los medios de defensa que se hubieren hecho valer, que confirme el acto impugnado.
- d) Respecto de embargos precautorios, cuando los créditos se hagan exigibles y no sean pagados al momento del requerimiento.

## Subasta pública

La subasta pública es un modo de venta cuya función consiste en provocar la concurrencia de los compradores para que se efectúe a favor del que ofrezca el mejor precio. Dicha subasta deberá celebrarse en el local de la oficina exactora; sin embargo, la autoridad podrá designar otro lugar si la venta se hace fuera de remate, como cuando ésta se encomiende a alguna empresa o institución dedicada a la compraventa y subasta de bienes.

La autoridad también podrá ordenar, en su caso, que los bienes embargados se vendan en lotes o piezas sueltas.

Toda enajenación deberá efectuarse en subasta pública, salvo los casos que el *CFE* autoriza; esto implica que la trasmisión de la propiedad de un bien tendrá que hacerse a quien ofrezca mayor cantidad que la señalada con base en las ofertas hechas por quienes concurren al acto.

## Acreeedores del embargado

Para el remate de bienes raíces, derechos reales o negociaciones, se requiere que la oficina ejecutora obtenga, previamente a la convocatoria de remate, un certificado de gravámenes expedido por el Registro Público de la Propiedad o de comercio, correspondiente a los últimos 10 años.

Los acreedores que aparezcan en el certificado de gravámenes correspondiente a los últimos diez años, el cual deberá obtenerse oportunamente, serán notificados personalmente o por medio del buzón tributario del periodo de remate señalado en la convocatoria y, en caso de no ser factible hacerlo por alguna de las causas a que se refiere la fracc IV del art 134 del *CFE*, se tendrán como notificados de la fecha en que se efectuará el remate, en aquélla en que la convocatoria se haya fijado en sitio visible en la oficina ejecutora, siempre que en dicha convocatoria se exprese el nombre de los acreedores.

Los acreedores a que alude el párrafo anterior podrán hacer las observaciones que estimen del caso, pudiendo enviarlas en documento digital que contenga firma electrónica avanzada a la dirección electrónica que expresamente se señale en la convocatoria, debiendo señalar su dirección de correo electrónico. Dichas observaciones serán resueltas por la autoridad ejecutora y la resolución se hará del conocimiento del acreedor.

## Convocatoria de remate

El remate deberá ser convocado al día siguiente de haberse efectuado la notificación del avalúo, para que tenga verificativo dentro de los veinte días siguientes. La convocatoria se hará cuando menos diez días antes del inicio del periodo señalado para el remate y la misma se mantendrá en los lugares o medios en que se haya fijado o dado a conocer hasta la conclusión del remate.

La publicación de la convocatoria se hará de la manera siguiente:

La convocatoria se publicará en la página electrónica de las autoridades fiscales, en la cual se darán a conocer los bienes objeto del remate, el valor que servirá de base para su enajenación, así como los requisitos que deberán cumplir los postores para concurrir al mismo.

### Postura legal

El art 179 del *CFF* establece que la postura legal es el ofrecimiento que hacen los interesados en adquirir los bienes a rematar, conforme a las formalidades legales correspondientes, el cual deberá cubrir las dos terceras partes del valor señalado como base para el remate.

En toda postura deberá ofrecerse de contado cuando menos la parte suficiente para cubrir el interés fiscal, es decir, el monto total del crédito o créditos, incluidos los recargos y demás accesorios de aquéllos, como lo dispone el art 180 del *CFF*.

Cuando el importe de la postura legal sea menor al interés fiscal, los bienes embargados se rematarán de contado.

La autoridad exactora podrá enajenar a plazos los bienes embargados cuando no haya postura para adquirirlos de contado, siempre que el comprador garantice el saldo de los adeudos más los intereses respectivos en alguna de las formas que previene el art 141 del *CFF*; en este supuesto queda liberado de la obligación de pago el embargado.

Durante los plazos concedidos se causarán intereses a los recargos exigibles para el caso de pago a plazo de los créditos fiscales, conforme a lo previsto por el art 59 del *RCFF*.

### Envío de las posturas en documento digital con firma electrónica avanzada

Conforme al art 182 del *CFF*, el documento digital en el que se haga la postura legal deberá contener los siguientes datos:

- I. *Cuando se trate de personas físicas, el nombre, la nacionalidad y el domicilio del postor y, en su caso, la clave del registro federal de contribuyentes; tratándose de sociedades, el nombre o razón social, la fecha de constitución, la clave del registro federal de contribuyentes en su caso y el domicilio social.*
- II. *La cantidad que se ofrezca.*
- III. *El número de cuenta bancaria y nombre de la institución de crédito en la que se reintegrarán, en su caso, las cantidades que se hubieran dado en depósito.*
- IV. *La dirección de correo electrónico y el domicilio para oír y recibir notificaciones.*
- V. *El monto y el número de la transferencia electrónica de fondos que haya realizado.*

Si las posturas no cumplen los requisitos a que se refieren los numerales anteriores y los que se señalen en la convocatoria, el Servicio de Administración Tributaria no las calificará como posturas legales, situación que se hará del conocimiento del interesado.

Las posturas deberán enviarse en documento digital con firma electrónica avanzada, a la dirección electrónica que se señale en la convocatoria para el remate. El Servicio de Administración Tributaria mandará los mensajes que confirmen la recepción de las posturas. Dichos mensajes tendrán las características que a través de reglas de carácter general emita el citado órgano. Para intervenir en una subasta será necesario que el postor, antes de enviar su postura, realice una transferencia electrónica de fondos equivalente cuando menos al diez por ciento del valor fijado a los bienes mencionados en la convocatoria. Esta transferencia deberá hacerse de conformidad con las reglas de carácter general que para tal efecto expida el Servicio de Administración Tributaria y su importe se considerará como depósito para los efectos del párrafo segundo del art 181 y de los arts 184, 185 y 186 del *CFE*.

El importe de los depósitos que se constituyen de acuerdo con lo que establece el presente artículo, servirá de garantía para el cumplimiento de las obligaciones que contraigan los postores por las adjudicaciones que se les hagan de los bienes rematados. Después de fincado el remate se devolverán a los postores los fondos transferidos electrónicamente, excepto los que correspondan al admitido, cuyo valor continuará como garantía del cumplimiento de su obligación y, en su caso, como parte del precio de venta.

El Servicio de Administración Tributaria, a través de reglas de carácter general, podrá establecer facilidades administrativas para que en sustitución de la firma electrónica avanzada, se empleen otros medios de identificación electrónica.

### **Calificación y fincamiento del remate**

En la página electrónica de subastas del Servicio de Administración Tributaria, se especificará el periodo correspondiente a cada remate, el registro de los postores y las posturas que se reciban, así como la fecha y hora de su recepción.

Cada subasta tendrá una duración de 5 días, la cual empezará a partir de las 12:00 horas del primer día y concluirá a las 12:00 horas del quinto día. En dicho periodo los postores presentarán sus posturas y podrán mejorar las propuestas. Para los efectos de este párrafo se entenderá que las 12:00 horas corresponden a la Zona Centro.

Si dentro de los veinte minutos previos al vencimiento del plazo de remate se recibe una postura que mejore las anteriores, el remate no se cerrará conforme al término mencionado en el párrafo precedente; en este caso y a partir de las 12:00 horas del día de que se trate, el Servicio de Administración Tributaria concederá plazos sucesivos de 5 minutos cada uno, hasta que la última postura no sea mejorada. Una vez transcurrido el último plazo sin que se reciba una mejor postura, se tendrá por concluido el remate.

El Servicio de Administración Tributaria fincará el remate a favor de quien haya hecho la mejor postura. Cuando existan varios postores que hayan ofrecido



una suma igual y dicha suma sea a una postura más alta, se aceptará la primera postura que se haya recibido.

Una vez fincado el remate se comunicará el resultado del mismo, a través de medios electrónicos, a los postores que hubieren participado en él, remitiendo el acta que al efecto se levante.

### **Adjudicación al adquirente de los bienes rematados**

El *CFE* señala en su art 185 que fincado el remate de bienes muebles se aplicará el depósito constituido. Dentro de los tres días siguientes a la fecha del remate, el postor deberá enterar mediante transferencia electrónica de fondos efectuada conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras. Tan pronto como el postor cumpla con el requisito a que se refiere el párrafo primero, del art 185 del *CFE*, se citará al contribuyente para que, dentro de un plazo de tres días, entregue los comprobantes fiscales digitales por Internet de la enajenación, los cuales deberán expedirse cumpliendo, en lo conducente, con los requisitos a que se refiere el *CFE*, apercibido de que si no lo hace, la autoridad ejecutora emitirá el documento correspondiente en su rebeldía. Posteriormente, la autoridad deberá entregar al adquirente, conjuntamente con estos documentos, los bienes que le hubiere adjudicado. Una vez adjudicados los bienes al adquirente, éste deberá retirarlos en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición; en caso de no hacerlo, se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente. Por otro lado, el art 186 del código citado dispone que fincado el remate de bienes inmuebles o negociaciones se aplicará el depósito constituido. Dentro de los diez días siguientes a la fecha del remate, el postor enterará mediante transferencia electrónica de fondos, conforme a las reglas de carácter general que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria, el saldo de la cantidad ofrecida de contado en su postura o la que resulte de las mejoras. Hecho el pago a que se refiere el párrafo primero, del art 186 del *CFE* y designado en su caso el notario por el postor, se citará al ejecutado para que, dentro del plazo de 10 días, otorgue y firme la escritura de venta correspondiente, apercibido de que si no lo hiciera, el jefe de la oficina ejecutora lo hará en su rebeldía. El ejecutado, aun en el caso de rebeldía, responde por la evicción y los vicios ocultos.

Los bienes pasarán a ser propiedad del adquirente, libres de gravámenes y a fin de que éstos se cancelen, cuando se trate de inmuebles, la autoridad ejecutora lo comunicará al registro público que corresponda, en un plazo que no excederá de 15 días, en los términos del art 187 del *CFE*.

El TFF ha interpretado el art 147 del *CFE* de 1967, al igual que el art 187 del *CFE* de 1981, en el sentido de que al determinar que los bienes inmuebles rematados pasarán a ser propiedad del postor, libres de todo gravamen, no hace distin-

ción al respecto, por lo cual debe entenderse que pasarán libres de cualquier clase de gravámenes y no sólo de los fiscales.<sup>28</sup>

Si se trata de inmuebles, una vez que se otorgue y firme la escritura en la cual conste la adjudicación, la autoridad ejecutora dispondrá que se entregue al adquirente, girando las órdenes necesarias, aun las de desocupación si estuviere habitado por el ejecutado o por terceros que no pudieran acreditar legalmente su uso, según lo dispone el art 188 del *CFE*.

Cabe señalar que, si el postor a cuyo favor se finca el remate no cumple con las obligaciones contraídas, perderá el monto de su depósito, el cual se aplicará a favor del fisco federal, reanudándose la almoneda según proceda (art 184, *CFE*).

### Aplicación del producto de remate

El producto obtenido del remate de los bienes embargados se aplicará para cubrir el crédito fiscal. Si son varios créditos, la aplicación se hará empezando por el más antiguo y en el orden que establece el art 20 del *CFE*, como sigue:

- Gastos de ejecución.
- Recargos.
- Multas.
- Indemnización de 20 % por cheques no cubiertos a su presentación.
- Crédito principal.

El TFF resolvió que “los gastos de ejecución no constituyen un crédito fiscal diferente del crédito principal que por medio del procedimiento económico-coactivo trate de cobrarse. Sin ningún esfuerzo puede, por tanto, llegarse a la conclusión final de que si por cualquier motivo se declara ilícito el procedimiento de ejecución, los gastos causados por ese procedimiento deben, asimismo, declararse incobrables”, y que si se declara la nulidad de la resolución administrativa que se pretende ejecutar mediante el procedimiento de ejecución, tal resolución “de ninguna manera puede servir de apoyo al derecho que se pretende de cobrar honorarios y gastos causados por el propio embargo”.<sup>29</sup>

Cuando existan excedentes, después de haberse cubierto el crédito fiscal, se entregarán al embargado, salvo si mediare orden de autoridad competente o cuando el propio deudor acepte por escrito que se haga entrega total o parcial del saldo a un tercero.

<sup>28</sup> *RTFF*, segunda época, núm 67, VII-1985, p 46.

<sup>29</sup> *RTFF*, núm 43, p 17.

## Ampliación del embargo

El embargo podrá ampliarse en cualquier momento del procedimiento administrativo de ejecución, cuando la oficina ejecutora estime que los bienes embargados son insuficientes para cubrir los créditos fiscales.

## Adjudicación al fisco federal

La palabra *adjudicación* proviene del latín *adjudicatio-onis*, acción y efecto de adjudicar, derivada de *ad*, *a*, y *judicare*, juzgar; declarar que una cosa corresponde a una persona, o conferírsela en satisfacción de algún derecho, o apropiarse de alguna cosa. La adjudicación se refiere al acto por medio del cual una autoridad competente atribuye o reconoce a una persona el derecho a gozar de un bien patrimonial.<sup>50</sup>

En los casos previstos por el art 190 del *CFE*, el fisco federal tendrá preferencia para adjudicarse los bienes ofrecidos en remate, como sigue:

- A falta de postores.
- A falta de pujas.
- En caso de posturas o pujas iguales.

Cuando no hubiera postores o no se hubieran presentado posturas legales, la autoridad se adjudicará el bien. En este caso el valor de la adjudicación será el 60% del valor de avalúo.

Los bienes que se adjudiquen a favor del fisco federal, podrán ser donados para obras o servicios públicos, o a instituciones asistenciales o de beneficencia autorizadas para recibir donativos deducibles del impuesto sobre la renta.

La adjudicación se tendrá por formalizada una vez que la autoridad ejecutora firme el acta de adjudicación correspondiente.

Cuando la traslación de bienes se deba inscribir en el Registro Público de la Propiedad, el acta de adjudicación, debidamente firmada por la autoridad ejecutora, tendrá el carácter de escritura pública y será el documento público que se considerará como testimonio de escritura para los efectos de inscripción en dicho Registro.

Los bienes adjudicados por las autoridades fiscales serán considerados, para todos los efectos legales, como bienes no sujetos al régimen del dominio público de la nación, hasta en tanto sean destinados o donados para obras o servicios públicos en los términos del art 191 del *CFE*.

---

<sup>50</sup> Alicia Elena Pérez Duarte (1992), *Diccionario jurídico mexicano*, 5a ed, t A-CH, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, México, Editorial Porrúa, p 104.

## 5% para el fondo de administración y mantenimiento

De los ingresos obtenidos por el remate de los bienes, disminuidos con los gastos de administración y mantenimiento, se destinará el 5% a un fondo de administración y mantenimiento de dichos bienes, que se constituirá en la Tesorería de la Federación, de conformidad con las reglas generales que al efecto emita la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Una vez que se hayan rematado los bienes, la autoridad fiscal deberá reintegrar los recursos que haya obtenido de dicho fondo y, de existir remanente, se entregará el 5% de los ingresos obtenidos para su capitalización.

## Enajenación fuera de remate

Consiste en la transmisión del dominio sobre una cosa o derecho que nos pertenece a otro u otros sujetos. La palabra podría tener un significado más genérico, comprendiéndose todo acto o actos por el que trasmitimos una cosa o un derecho a otra u otras personas.

Se indicó con anterioridad que, conforme al art 178 del *Código Fiscal de la Federación*, mientras no se finque el remate, el embargado puede proponer comprador que ofrezca de contado la cantidad suficiente para cubrir el crédito fiscal.

Al respecto, conviene considerar que el art 192 del referido código fiscal prevé que los bienes podrán enajenarse fuera de remate, cuando:

- El embargado proponga comprador antes del día en que se finque el remate, se enajenen o adjudiquen los bienes a favor del fisco, siempre que el precio en que se vendan cubra el valor que se haya señalado a los bienes embargados.
- Se trate de bienes de fácil descomposición o deterioro, o de materiales inflamables, siempre que en la localidad no se puedan guardar o depositar en lugares apropiados para su conservación.

Es importante señalar que, en tanto no se rematen, enajenen o adjudiquen los bienes al fisco, el embargado podrá pagar el crédito total o parcialmente y recuperar aquéllos de inmediato en la proporción del pago, tomándose en cuenta el precio del avalúo (art 195, *CFF*).

Una vez realizado el pago por el embargado o cuando obtenga resolución o sentencia favorable derivada de la interposición de algún medio de defensa antes de que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes que obliguen a las autoridades a entregar los mismos, éste deberá retirar los bienes motivo del embargo en el momento en que la autoridad los ponga a su disposición y en caso de no hacerlo se causarán derechos por el almacenaje a partir del día siguiente.

### Prohibición para adquirir bienes del remate

La adquisición de los bienes objeto de remates queda prohibida por sí o por medio de interpósita persona a los jefes y demás personas de las oficinas ejecutoras, así como a aquellos que hubieren intervenido por parte del fisco federal en el procedimiento administrativo. El remate efectuado con infracción al art 189 del *CFF* será nulo y se sancionará a los infractores de conformidad con el *CFF*.

### Abandono de bienes embargados

Causarán abandono en favor del fisco federal los bienes embargados por las autoridades fiscales, en los siguientes casos:

- Cuando habiendo sido enajenados o adjudicados los bienes al adquirente, no se retiren del lugar donde se encuentren, dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.
- Cuando el embargado efectúe el pago del crédito fiscal u obtenga resolución o sentencia favorable que ordene la devolución de los bienes embargados derivada de la interposición de algún medio de defensa antes que se hubieran rematado, enajenado o adjudicado los bienes y no los retire del lugar donde se encuentren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a disposición del interesado.
- Se trate de bienes muebles que no hubieren sido rematados después de transcurridos 18 meses de practicado el embargo y respecto de los cuales no se hubiere interpuesto ningún medio de defensa.
- Se trate de bienes que por cualquier circunstancia se encuentren en depósito o en poder de la autoridad, y los propietarios de los mismos no los retiren dentro de dos meses contados a partir de la fecha en que se pongan a su disposición.

Se entenderá que los bienes se encuentran a disposición del interesado a partir del día siguiente a aquel en que se le notifique la resolución correspondiente.

Cuando los bienes embargados hubieran causado abandono, las autoridades fiscales notificarán personalmente, por buzón tributario o por correo certificado con acuse de recibo a los propietarios de aquéllos, que ha transcurrido el plazo de abandono y que como consecuencia pasan a propiedad del fisco federal. En los casos en que no se hubiera señalado domicilio o el señalado no corresponda a la persona, la notificación se efectuará a través del buzón tributario. Los bienes que pasen a propiedad del fisco federal conforme al último párrafo, art 196-A del *CFF*,

se transferirán al Servicio de Administración y Enajenación de Bienes en términos de la *Ley Federal para la Administración y Enajenación de Bienes del Sector Público*.

Los plazos de abandono, a que se refiere el art 196-A de dicho código, se interrumpirán en los siguientes casos:

- Por la interposición del recurso administrativo o la presentación de la demanda en el juicio que proceda (el recurso o la demanda sólo interrumpirán los plazos de que se trata, cuando la resolución definitiva que recaiga no confirme, en todo o en parte, la que se impugnó).
- Por consulta entre autoridades, si de dicha consulta depende la entrega de los bienes a los interesados.

#### **4.4.1.4 Imposición de sanciones administrativas**

En este tema, cabe remitirse a lo dicho en el apartado correspondiente.

#### **4.4.1.5 Querrellarse penalmente**

De igual manera se hace una remisión a lo expresado y comentado al respecto en párrafos anteriores, en el apartado 4.3.2.

### **4.4.2 En relación con las obligaciones instrumentales de los contribuyentes responsables y demás obligados**

#### **4.4.2.1 Ineficacia de actos o contratos para efectos fiscales**

Si bien las teorías tradicionales en materia fiscal señalan la ineficacia o inaplicabilidad de los contratos o acuerdos para efectos fiscales, son dogmas que la doctrina moderna debe corregir y en ocasiones éstos han de tenerse en cuenta, por ejemplo, cuando en un contrato de arrendamiento el inquilino se compromete a pagar por el obligado directo el impuesto, pues no hay que olvidar que los convenios son fuente del derecho en materia civil y no se pueden desconocer en las leyes fiscales. Así, el art 48, fracc XVII, del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX), establece que son responsables solidarios quienes expresen su voluntad por medio de un contrato o título de concesión de pagar las contribuciones en vez del sujeto directo obligado en la relación jurídica principal.

**Código Financiero del Distrito Federal 2001  
(actualmente *Código Fiscal del Distrito Federal*, hoy CDMX)**

Otro aspecto de singular importancia es la posibilidad actual de conciliar por medio de convenios los créditos controvertidos, como lo prevé el art 45,

*continúa*

*continuación*

último párrafo, del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX), en el que la autoridad fiscal, previa autorización de la Secretaría de Finanzas, podrá modificar el adeudo fiscal, conviniendo con el contribuyente la forma de efectuar el pago respectivo.

#### **4.4.2.2 Imposición de sanciones**

Respecto a la imposición de las sanciones, para evitar inútiles repeticiones, cabe remitirse a lo señalado en la sección 4.1 y el apartado 4.2.3.

#### **4.4.2.3 Aplicación de medidas de apremio**

Cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales, éstas podrán aplicar medidas de apremio observando estrictamente el siguiente orden:

- I. Solicitar el auxilio de la fuerza pública. Los cuerpos de seguridad o policiales deberán prestar en forma expedita el apoyo que solicite la autoridad fiscal.  
El apoyo consistirá en efectuar las acciones necesarias para que las autoridades fiscales ingresen al domicilio fiscal, establecimientos, sucursales, oficinas, locales, puestos fijos o semifijos, lugares en donde se almacenen mercancías y, en general, cualquier local o establecimiento que utilicen para el desempeño de sus actividades los contribuyentes, así como para brindar la seguridad necesaria al personal actuante y se solicitará en términos de los ordenamientos que regulan la seguridad pública de la Federación, de las entidades federativas o de los municipios o, en su caso, de conformidad con los acuerdos de colaboración administrativa que tengan celebrados con la Federación.
- II. Imponer la multa que corresponda, en los términos del *CFE*.
- III. Practicar el aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación del contribuyente o responsable solidario, respecto de los actos, solicitudes de información o requerimientos de documentación dirigidos a éstos, conforme a lo establecido en el art 40-A del código mencionado.
- IV. Solicitar a la autoridad competente se proceda por desobediencia o resistencia, por parte del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a un mandato legítimo de autoridad competente.

Las autoridades fiscales no aplicarán la medida de apremio prevista en la fracción I, cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos no atiendan las solicitudes de información o los requerimientos de documen-



tación que les realicen las autoridades fiscales, o al atenderlos no proporcionen lo solicitado; cuando se nieguen a proporcionar la contabilidad con la cual acrediten el cumplimiento de las disposiciones fiscales a que estén obligados, o cuando destruyan o alteren la misma.

No se aplicarán medidas de apremio cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, manifiesten por escrito a la autoridad que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes.

#### **4.4.2.3.1 Sanciones por incumplimiento en la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos**

Conforme al art 41 del *CFE*, cuando las personas obligadas a presentar declaraciones, avisos y demás documentos no lo hagan dentro de los plazos señalados en las disposiciones fiscales, las autoridades fiscales exigirán la presentación del documento respectivo ante las oficinas correspondientes, procediendo de la siguiente forma:

#### **Imposición de multa**

I. Imponer la multa que corresponda en los términos del *CFE* y requerir hasta en tres ocasiones la presentación del documento omitido, otorgando al contribuyente un plazo de quince días para el cumplimiento de cada requerimiento. Si no se atienden los requerimientos se impondrán las multas correspondientes, que tratándose de declaraciones será una multa por cada obligación omitida. La autoridad, después del tercer requerimiento respecto de la misma obligación, podrá aplicar lo dispuesto en la siguiente fracción.

#### **Estimación del impuesto omitido**

II. Tratándose de la omisión en la presentación de una declaración periódica para el pago de contribuciones, una vez realizadas las acciones previstas en la fracción anterior, podrán hacer efectivo al contribuyente o al responsable solidario que haya incurrido en la omisión, una cantidad igual al monto mayor que hubiera determinado a su cargo en cualquiera de las seis últimas declaraciones de la contribución de que se trate. Esta cantidad a pagar no libera a los obligados de presentar la declaración omitida.

Cuando la omisión sea de una declaración de las que se conozca de manera fehaciente la cantidad a la que le es aplicable la tasa o cuota respectiva, la autoridad fiscal podrá hacer efectiva al contribuyente, una cantidad igual a la contribu-

ción que a éste corresponda determinar, sin que el pago lo libere de presentar la declaración omitida.

### **Cobro provisional de contribuciones**

Si la declaración se presenta después de haberse notificado al contribuyente la cantidad determinada por la autoridad conforme a esta fracción, dicha cantidad se disminuirá del importe que se tenga que pagar con la declaración que se presente, debiendo cubrirse, en su caso, la diferencia que resulte entre la cantidad determinada por la autoridad y el importe a pagar en la declaración. En caso de que en la declaración resulte una cantidad menor a la determinada por la autoridad fiscal, la diferencia pagada por el contribuyente únicamente podrá ser compensada en declaraciones subsecuentes.

La determinación del crédito fiscal que realice la autoridad con motivo del incumplimiento en la presentación de declaraciones en los términos del art 41, del *CFE*, podrá hacerse efectiva a través del procedimiento administrativo de ejecución a partir del tercer día siguiente a aquél en el que sea notificado el adeudo respectivo, en este caso el recurso de revocación sólo procederá contra el propio procedimiento administrativo de ejecución y en el mismo podrán hacerse valer agravios contra la resolución determinante del crédito fiscal.

### **Imposición de multa hasta por tres ocasiones**

En caso del incumplimiento a tres o más requerimientos respecto de la misma obligación, se pondrán los hechos en conocimiento de la autoridad competente, para que se proceda por desobediencia a mandato legítimo de autoridad competente.

### **Solicitar el auxilio de la fuerza pública**

El uso de la fuerza pública está contemplado en el art 40, fracc I, del *CFE*, el cual, como ya se dijo, procede cuando los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros con ellos relacionados impidan de cualquier forma o por cualquier medio el inicio o desarrollo del ejercicio de las facultades de las autoridades fiscales.

### **Aseguramiento precautorio de bienes**

El aseguramiento precautorio de los bienes o de la negociación de los contribuyentes o los responsables solidarios, a que se refiere la fracc III del art 40 del *CFE*, así como el levantamiento del mismo, en su caso, se realizará conforme a lo siguiente:

- I. Se practicará una vez agotadas las medidas de apremio a que se refieren las fraccs I y II del art 40 del *CFE*, salvo en los casos siguientes:
  - a) Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes o los responsables solida-

rios, no sean localizables en su domicilio fiscal; desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente, hayan desaparecido o se ignore su domicilio.

- b) Cuando las autoridades fiscales practiquen visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública y éstos no puedan demostrar que se encuentran inscritos en el registro federal de contribuyentes o, en su caso, no exhiban los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de las mercancías que enajenen en dichos lugares.
- c) Cuando una vez iniciadas las facultades de comprobación, exista riesgo inminente de que los contribuyentes o los responsables solidarios oculten, enajenen o dilapiden sus bienes.

### **Monto por el que se practicará el aseguramiento precautorio**

II. La autoridad practicará el aseguramiento precautorio hasta por el monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que ella misma realice, únicamente para estos efectos. Para lo anterior, se podrá utilizar cualquiera de los procedimientos establecidos en los arts 56 y 57 de dicho código.

La autoridad fiscal que practique el aseguramiento precautorio levantará acta circunstanciada en la que precise las razones por las cuales realiza dicho aseguramiento, misma que se notificará al contribuyente en ese acto.

### **Orden en que se sujetará el aseguramiento precautorio**

III. El aseguramiento precautorio se sujetará al orden siguiente:

- a) Bienes inmuebles: en este caso, el contribuyente o su representante legal deberá manifestar, bajo protesta de decir verdad, si dichos bienes reportan cualquier gravamen real, aseguramiento o embargo anterior, se encuentran en copropiedad o pertenecen a sociedad conyugal alguna. Cuando la diligencia se entienda con un tercero, se deberá requerir a éste para que, bajo protesta de decir verdad, manifieste si tiene conocimiento de que el bien que pretende asegurarse es propiedad del contribuyente y, en su caso, proporcione la documentación con la que cuente para acreditar su dicho.
- b) Cuentas por cobrar, acciones, bonos, cupones vencidos, valores mobiliarios y, en general, créditos de inmediato y fácil cobro a cargo de entidades o dependencias de la Federación, estados y municipios, y de instituciones o empresas de reconocida solvencia.
- c) Derechos de autor sobre obras literarias, artísticas o científicas; patentes de invención y registros de modelos de utilidad, diseños industriales, marcas y avisos comerciales.
- d) Obras artísticas, colecciones científicas, joyas, medallas, armas, antigüedades, así como instrumentos de artes y oficios, indistintamente.

- e) Dinero y metales preciosos.
- f) Depósitos bancarios, componentes de ahorro o inversión asociados a seguros de vida que no formen parte de la prima que haya de erogarse para el pago de dicho seguro, o cualquier otro depósito, componente, producto o instrumento de ahorro o inversión en moneda nacional o extranjera que se realicen en cualquier tipo de cuenta o contrato que tenga a su nombre el contribuyente en alguna de las entidades financieras o sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, salvo los depósitos que una persona tenga en su cuenta individual de ahorro para el retiro hasta por el monto de las aportaciones que se hayan realizado de manera obligatoria conforme a la ley de la materia, y las aportaciones voluntarias y complementarias hasta por un monto de 20 salarios mínimos elevados al año, tal como establece la *Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro*.
- g) Los bienes muebles no comprendidos en las fracciones anteriores.
- h) La negociación del contribuyente.

Los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, deberán acreditar la propiedad de los bienes sobre los que se practique el aseguramiento precautorio. Cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos no cuenten o, bajo protesta de decir verdad, manifiesten no contar con alguno de los bienes a asegurar conforme al orden establecido, se asentará en el acta circunstanciada referida en el segundo párrafo de la fracc II, del artículo antes mencionado. En el supuesto de que el valor del bien a asegurar conforme al orden establecido exceda del monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos efectuada por la autoridad, se podrá practicar el aseguramiento sobre el siguiente bien en el orden de prelación.

Cuando no puedan iniciarse o desarrollarse las facultades de las autoridades fiscales derivado de que los contribuyentes, los responsables solidarios o terceros relacionados con ellos no sean localizables en su domicilio fiscal, desocupen o abandonen el mismo sin presentar el aviso correspondiente, hayan desaparecido o se ignore su domicilio, el aseguramiento se practicará sobre los bienes a que se refiere el inciso f) de esta fracción. Tratándose de las visitas a contribuyentes con locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública a que se refiere el inc b) de la fracc I del art 40-A del *CFF*, el aseguramiento se practicará sobre las mercancías que se enajenen en dichos lugares, sin que sea necesario establecer un monto de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos.

### Aseguramiento de los depósitos bancarios

IV. El aseguramiento de los bienes a que se refiere el inc f) de la fracc III del art 40-A del *CFF*, se realizará conforme a lo siguiente:

La solicitud de aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda, o bien, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda.

Cuando la solicitud de aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, éstas contarán con un plazo de tres días para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que practique el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, contará con un plazo de tres días contado a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión de que se trate o bien, de la autoridad fiscal, según sea el caso, para practicar el aseguramiento precautorio.

Una vez practicado el aseguramiento precautorio, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate deberá informar a la autoridad fiscal que ordenó la medida a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado, las cantidades aseguradas en una o más cuentas o contratos del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos.

En ningún caso procederá el aseguramiento precautorio de los depósitos bancarios, otros depósitos o seguros del contribuyente por un monto mayor al de la determinación provisional de adeudos fiscales presuntos que la autoridad fiscal realice para efecto del aseguramiento, ya sea que se practique sobre una sola cuenta o contrato, o más de uno. Lo anterior, siempre y cuando previo al aseguramiento, la autoridad fiscal cuente con información de las cuentas o contratos y los saldos que existan en los mismos.

### **Notificación del aseguramiento al contribuyente**

- V. La autoridad fiscal notificará al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, a más tardar el tercer día siguiente a aquél en que se haya practicado el aseguramiento, señalando la conducta que lo originó y, en su caso, el monto sobre el cual procedió el mismo. La notificación se hará personalmente o a través del buzón tributario al contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado.

### **Los bienes asegurados podrán dejarse en posesión del contribuyente**

- VI. Los bienes asegurados precautoriamente podrán, desde el momento en que se notifique el aseguramiento precautorio y hasta que el mismo se levante, dejarse en posesión del contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos, siempre que para estos efectos actúe como depositario en los

términos establecidos en el art 153 del *CFE*, salvo lo indicado en su segundo párrafo.

El contribuyente, responsable solidario o tercero relacionado con ellos que actúe como depositario, deberá rendir cuentas mensuales a la autoridad fiscal competente respecto de los bienes que se encuentren bajo su custodia.

Lo establecido en esta fracción no será aplicable tratándose del aseguramiento que se practique sobre los bienes a que se refieren los incs *e*) y *f*) de la fracc III del art 40-A del *CFE*, así como sobre las mercancías que se enajenen en los locales, puestos fijos o semifijos en la vía pública, cuando el contribuyente visitado no demuestre estar inscrito en el registro federal de contribuyentes o bien, no exhiba los comprobantes que amparen la legal posesión o propiedad de dichas mercancías.

### Levantamiento del aseguramiento

VII. Cuando el ejercicio de las facultades de comprobación no se concluya dentro de los plazos que establece el *Código Fiscal de la Federación*, se acredite fehacientemente que ha cesado la conducta que dio origen al aseguramiento precautorio, o bien exista orden de suspensión emitida por autoridad competente que el contribuyente haya obtenido, la autoridad deberá ordenar que se levante la medida a más tardar el tercer día siguiente a que ello suceda.

En el caso de que se hayan asegurado los bienes a que se refiere el inciso *f*) de la fracc III de este artículo, el levantamiento del aseguramiento se realizará conforme a lo siguiente:

La solicitud para el levantamiento del aseguramiento precautorio se formulará mediante oficio dirigido a la Comisión Nacional Bancaria y de Valores, a la Comisión Nacional de Seguros y Fianzas o a la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro, según proceda; o bien, a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, dentro del plazo de tres días siguientes a aquél en que se actualice alguno de los supuestos a que se refiere el primer párrafo de la fracc VII del art 40-A del *CFE*.

Cuando la solicitud de levantamiento del aseguramiento se realice a través de las comisiones señaladas en el párrafo anterior, estas contarán con un plazo de tres días a partir de que surta efecto la notificación a las mismas, para ordenar a la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo que corresponda, que levante el aseguramiento precautorio.

La entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate contará con un plazo de tres días a partir de la recepción de la solicitud respectiva, ya sea a través de la comisión que corresponda, o bien de la autoridad fiscal, según sea el caso, para levantar el aseguramiento precautorio.

Una vez levantado el aseguramiento precautorio, la entidad financiera o sociedad cooperativa de ahorro y préstamo de que se trate deberá informar del cumpli-

miento de dicha medida a la autoridad fiscal que ordenó el levantamiento, a más tardar al tercer día siguiente a aquél en que lo haya realizado.

Cuando la autoridad constate que el aseguramiento precautorio se practicó por una cantidad mayor a la debida, únicamente ordenará su levantamiento hasta por el monto excedente, observando para ello lo dispuesto en los párrafos que anteceden.

Tratándose de los supuestos establecidos en el inc *b)* de la fracc I de este artículo, el aseguramiento precautorio quedará sin efectos cuando se acredite la inscripción al registro federal de contribuyentes o se acredite la legal posesión o propiedad de la mercancía, según sea el caso.

Para la práctica del aseguramiento precautorio se observarán las disposiciones contenidas en la Sección II del Capítulo III del Título V del *CFE*, en aquello que no se oponga a lo previsto en el art 40-A del mencionado código.

### **Casos en los que no se aplicarán las medidas de apremio**

No se aplicarán medidas de apremio cuando los contribuyentes, responsables solidarios o terceros relacionados con ellos, manifiesten por escrito a la autoridad que se encuentran impedidos de atender completa o parcialmente la solicitud realizada por causa de fuerza mayor o caso fortuito, y lo acrediten exhibiendo las pruebas correspondientes.

## **Questionario**

1. ¿Cuál es la consecuencia jurídica que se presenta por presumir la buena fe del contribuyente?
2. ¿Cuáles son los derechos generales de los contribuyentes conforme a la *LFDC*?
3. ¿Cuándo se presenta el incumplimiento doloso en materia fiscal?
4. ¿Cuáles son las agravantes previstas en el art 75 del *CFE* en que puede incurrir el infractor de la ley?
5. ¿Cuándo se presenta el incumplimiento culposo de la ley fiscal?
6. ¿En qué casos se presenta el incumplimiento de la ley fiscal por causas externas al infractor?
7. ¿Qué responsabilidad se origina por el incumplimiento de la ley fiscal?
8. ¿Qué es la responsabilidad solidaria?
9. Conforme al art 26 del *CFE*, ¿quiénes son responsables solidarios?
10. Defina el concepto de infracción.



11. ¿Cuáles son los caracteres de la responsabilidad por infracciones fiscales?
12. ¿Cómo se clasifican las infracciones a la ley fiscal?
13. Señale las clasificaciones de las infracciones administrativas conforme al *CFE*.
14. ¿Cómo se deben fundamentar y motivar los proveídos sancionadores?
15. Señale la clasificación de las sanciones administrativas en materia fiscal.
16. ¿Cuándo procede la reducción de 20% de una multa fiscal?
17. Señale las características de la multa fiscal.
18. ¿Cuándo procede la reducción de una multa al 100%?
19. Señale otros casos de reducción de multas.
20. ¿En qué casos se aumentan las multas en materia fiscal?
21. Explique la condonación de multas fiscales prevista en el art 74 del *CFE*.
22. ¿Por qué se justifican los delitos fiscales?
23. Señale la clasificación de los delitos en atención a su procedencia.
24. ¿Cuáles son los delitos que deben iniciarse por querrela de la SHCP?
25. ¿Qué delitos requieren declaración de perjuicio de la SHCP?
26. ¿En qué casos procede la declaración de contrabando?
27. ¿Cuándo procede la denuncia de hechos ante el ministerio público?
28. ¿En qué caso no se debe proceder penalmente?
29. ¿Cuáles son los delitos fiscales en lo particular?
30. ¿Cuándo procede el sobreseimiento de un juicio penal?
31. ¿Quiénes son responsables en los delitos fiscales por coautoría y participación?
32. ¿Quiénes son responsables por encubrimiento en materia fiscal?
33. ¿Cuándo se da el grado de tentativa en materia fiscal?
34. ¿Qué son los delitos continuados?
35. ¿Cuándo procede la prescripción de la acción penal?
36. Explique la sustitución y conmutación de penas en materia fiscal.
37. Mencione los principales axiomas y los siete puntos de oro en materia fiscal penal.
38. ¿Cuándo procede la determinación presuntiva de las contribuciones omitidas?
39. ¿Qué sucede cuando muere el infractor?

40. Defina el procedimiento administrativo de ejecución.
41. ¿Cuáles son los principales actos en que se divide el procedimiento administrativo de ejecución?
42. ¿Cómo se suspende el procedimiento administrativo de ejecución?
43. ¿Qué es el embargo en materia fiscal?
44. Describa la inconstitucionalidad del embargo precautorio.
45. ¿Cómo se realiza el señalamiento de bienes a embargar?
46. ¿Cuáles son los bienes exceptuados de embargo?
47. Describa el nombramiento del depositario de bienes embargados y sus obligaciones.
48. Explique la oposición del embargo por un tercero.
49. ¿Qué solución existe cuando concurren dos autoridades fiscales diferentes al embargo de bienes?
50. ¿Cuándo se debe inscribir el embargo?
51. ¿Cuándo se presenta el embargo de créditos?
52. ¿Qué debe hacerse cuando se embarga dinero o bienes preciosos?
53. ¿Qué se hace cuando se embargan bienes de fácil descomposición o material inflamable?
54. ¿Qué hacer cuando hay impedimento material a la práctica del embargo?
55. ¿Qué es la intervención de una negociación y cómo opera ésta?
56. ¿Cuáles son las obligaciones del interventor a la caja?
57. ¿Cuál es la función del interventor administrativo?
58. ¿Cuándo se debe levantar la intervención?
59. ¿Qué es el remate en materia fiscal?
60. ¿Cuál es la base para enajenar bienes embargados?
61. ¿Cuándo se pueden impugnar los avalúos?
62. ¿Quiénes pueden ser peritos valuadores?
63. ¿Cuándo procede la enajenación de bienes embargados?
64. ¿Cómo es la subasta pública en materia fiscal?
65. ¿Qué es la convocatoria de remate en primera almoneda?

66. ¿Qué es una postura legal en materia fiscal?
67. ¿Cómo se adjudican los bienes rematados al adquirente?
68. ¿Cómo se aplica el producto del remate?
69. ¿Cuándo se adjudican los bienes al fisco federal?
70. ¿Cuándo se realiza la enajenación fuera de remate?
71. ¿Quiénes tienen prohibido adquirir los bienes de remate?
72. ¿Qué pasa cuando hay abandono de los bienes embargados?
73. ¿Cómo aplican las medidas de apremio en materia fiscal?
74. ¿Cuándo procede el requerimiento de documentos omitidos?
75. ¿Cuándo procede el uso de la fuerza pública?
76. Señale las formas de garantía para suspender el procedimiento administrativo de ejecución.
77. ¿Cuándo procede el aseguramiento precautorio de bienes?
78. ¿Cuál es el monto por el que se puede practicar el aseguramiento precautorio de bienes?
79. ¿Cómo se realiza el aseguramiento precautorio de los depósitos bancarios?
80. ¿Cuándo se puede levantar el aseguramiento precautorio?



# UNIDAD 5

## Sistema nacional de contribuciones

### 5.1 Noción de sistema de contribuciones

El sistema de contribuciones se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan un régimen impositivo en una época y lugar determinados.

Para complementar lo antes expuesto, es conveniente remitirnos a la siguiente exposición de motivos.

#### Exposición de motivos: Reformas al sistema impositivo del Distrito Federal (hoy CDMX) del año 2000

Con el fin de evitar que se entorpezca la acción del gobierno y que el contribuyente se pierda o extravíe en el cumplimiento de sus obligaciones impositivas, se realizan los ajustes necesarios para tener **un sistema fiscal más flexible y realista, menos rígido. De tal manera que se impida que tanto las autoridades fiscales como los particulares se enfrenten a la tiranía de un régimen fiscal demasiado severo.**

*continúa*

continuación

Dentro de ese contexto, se incorporaron al entonces *Código Financiero del Distrito Federal* **disposiciones con mayor sentido social**, en congruencia con los ideales abanderados en la Revolución de 1910, que buscaban la emancipación de las personas de escasos recursos.

Para ello se quiere terminar con un esquema tributario que en muchas ocasiones ha servido para encadenar al gobernado a un régimen fiscal, sin ningún sentido humano y social.

En la búsqueda de la creación de preceptos más eficaces se rompe con **añejas teorías de tratadistas, que atan al sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria a la ley fiscal** que lo encierra y agobia, razón por la que se modifican algunas disposiciones y se crean otras.

Para completar la noción del sistema de contribuciones, resulta didáctica la figura de la potestad tributaria, entendida como “el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos”.<sup>1</sup>

Un concepto más completo del sistema de contribuciones se advierte al comprobar las estrechas relaciones entre lo económico y lo jurídico, ya que para la elaboración de leyes fiscales se requieren conocimientos especializados de esas materias. Así, la ciencia de las finanzas públicas, como rama autónoma del derecho administrativo, rige la percepción de los ingresos del Estado, así como la aplicación correcta de tales ingresos por parte de los poderes públicos.

El sistema de contribuciones se manifiesta mediante:

- a) Estructura y organización de la administración pública.
- b) Medios patrimoniales y financieros para el sostenimiento de la administración y la garantía de su funcionamiento.
- c) Ejercicio de las facultades como función administrativa.
- d) Situación de los particulares con respecto a la administración.<sup>2</sup>

Sin embargo, el sistema nacional de contribuciones no sólo se identifica con la administración pública, sino que también se relaciona con los otros poderes, como se advierte en el comentario del recuadro siguiente.

<sup>1</sup> Raúl Rodríguez Lobato (1998), *Derecho fiscal*, 2a ed, México, Harla, pp 6-8.

<sup>2</sup> Ernesto Flores Zavala (1986), cita a Gabino Fraga, en *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Editorial Porrúa, p 11.

### Sistema de contribuciones e impartición de justicia

Cabe advertir que es importante que el Estado corrija su política en el ramo de justicia, pues debe comprender que creando nuevas salas, juzgados o tribunales no resuelve el problema de fondo, en virtud de que esa política equivale, valga el ejemplo, a estar creando hospitales en lugar de combatir las causas que originan la enfermedad. De ahí que los gobiernos deben volver a sus orígenes y no tener miles de casos en litigio, dado que esa circunstancia no beneficia ni al gobernado ni a la autoridad, de tal forma que las autoridades resuelvan justa y sabiamente las contiendas y eviten la emisión de resoluciones controvertidas. Es decir, los representantes del fisco tienen que cambiar su postura, llegando a arreglos con los gobernados, obteniendo recaudación y existiendo pocos juicios; debido a que la abundancia de juicios y controversias significa que la autoridad está actuando en forma equivocada e injusta, de ahí que ante ese fenómeno el gobierno debe rectificar su rumbo para lograr una convivencia en un Estado más cerca de la justicia y lo más lejos que se pueda de la arbitrariedad.

Dentro de este contexto se debe buscar no sólo nuevos modelos, ubicación y competencia de los tribunales administrativos, sino una reforma integral del sistema de impartición de justicia en la que, incluso, como señaló **Oswaldo Dorante** en el Segundo Congreso de Estudiantes de Derecho, celebrado en la ciudad de Querétaro, los jueces de cada estado se arreglarán a la Constitución, leyes y tratados, a pesar de las disposiciones en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de los estados. Para que así, como ya se hizo mención, reinen la razón y la justicia en este nuevo siglo, y se termine con la tiranía de las leyes obsoletas y caducas.

En las primeras décadas de este nuevo milenio se debe buscar un sistema impositivo en el que se dé fin a la tiranía de las leyes, se ponga un alto a los privilegios fiscales para las autoridades, se rompan dogmas y mitos sobre la materia, señalando los nuevos caminos y derroteros en la búsqueda del imperio de la razón, el orden y la justicia fiscal. Las viejas razones del Estado o la necesidad de justificar la existencia de éste, son vistas ya como indefendibles. El futuro inmediato exige que el ser humano vuelva sus ojos hacia sí mismo, se rechacen definitivamente las sociedades gobernadas en demasía, en las que los representantes del Estado han desempeñado los papeles de benefactor, protector, civilizador, mediador, constructor, administrador de museos, entre otros. Los tributos, definitivamente, se pagan en beneficio del pueblo, no de los gobernantes, quienes deben servir a la comunidad y no servirse de ésta para sus propósitos personales.



## Consideraciones básicas para este nuevo milenio

En apoyo de la justicia fiscal y de ese nuevo orden se describen las reflexiones enumeradas a continuación:

- Ningún país ha superado sus problemas económicos o salido del subdesarrollo con el aumento de tributos, ni mucho menos castigando a quienes producen honradamente.
- Por muy altos que sean los impuestos y por mucha vigilancia y poder de un gobierno para recaudarlos, será imposible aumentar los ingresos fiscales permanentes si no hay la creación de riqueza y un crecimiento económico.
- A mayores cargas fiscales, menor crecimiento; y a menor crecimiento económico, menor posibilidad de recaudar mayores impuestos.
- En los países donde hay impuestos bajos existen más posibilidades de un mayor crecimiento económico.
- La justicia fiscal debe reinar en un sistema tributario, por lo que resulta impropio ceder ante los apremios de la eficacia de las normas impositivas.
- Es necesario terminar con las periódicas reformas tributarias que, se quiera o no reconocer, están inducidas por la búsqueda de incrementar los ingresos públicos, a disposición de los gobiernos.
- Hay que poner fin a las burocracias obesas. Con su reducción podría pagarse mejor a los servidores públicos y se despediría a los que sólo cobran sin trabajar, pues el problema es que muchos quieren vivir de los impuestos.
- Las leyes fiscales no deben ser complejas ni oscuras. Se debe regresar a las normas sencillas y claras.
- El pago de los tributos se justifica en la medida en que garantiza un ambiente de paz y justicia.
- Las autoridades que dilapidan los impuestos en actividades ajenas al beneficio directo de la comunidad, carecen de fundamento ético para exigir a los ciudadanos el pago de sus impuestos.
- Debe combatirse la inflación, porque es el más infame de los impuestos (se encubre generando falsos responsables). Además, genera lo que los economistas califican como *una distribución regresiva del ingreso*; esto es, que cada vez se gana menos en riqueza real. Si se emite dinero para financiar el gasto del gobierno, se disminuye el valor del dinero que los ciudadanos poseen o reciben como salarios.
- Es imperativo elevar a rango constitucional la prohibición a los gobiernos de aumentar el dinero en circulación, por arriba del incremento de la producción del año anterior.
- **Milton y Rose Friedman** precisaron que la inflación es una enfermedad peligrosa y a veces fatal que, si no se remedia a tiempo, será capaz de destruir a una sociedad. Los ejemplos abundan: los periodos de hiperinflación en Rusia y Alemania tras la Primera guerra mundial, cuando de un día al otro los pre-

cios alcanzaban un valor doble o superior, prepararon el camino para el comunismo en un país y el nazismo en otro; la hiperinflación que se produjo en China tras la Segunda guerra mundial, facilitó la victoria del presidente **Mao** sobre **Chang Kai-Chek**; la inflación en Brasil, país donde el aumento de precios en 1954 alcanzó 100 por ciento, acarreó los gobiernos militares; una inflación mayor contribuyó a la caída del presidente **Salvador Allende**, en Chile, en 1973; y la de **Isabel Perón**, en Argentina, en 1976; seguida, en ambos países, por la toma del poder por los militares.

- El propio **John Maynard Keynes** reconoció que “**no existe un medio más seguro y sutil para alterar las bases existentes de la sociedad que corromper la moneda**. El proceso compromete todas las fuerzas ocultas de la ley económica en el lado de la destrucción, lo hace de un modo tal que ni un hombre en un millón es capaz de diagnosticarlo”.
- Debemos reconocer que un gobierno necesita impuestos para subsistir. Sin embargo, los expertos señalan que deberá evitarse que esa búsqueda de ingresos complique de tal forma el sistema impositivo, que se convierta en un obstáculo para la inversión y el desarrollo, puesto que ello origina la imposibilidad de recaudar los recursos.
- Los gobernantes deben acompañar sus planes de reinversión y crecimiento con una política de reducción de impuestos que muestre un descenso equivalente en el gasto, a fin de que sea posible un crecimiento no inflacionario y duradero.

## 5.2 Sistema federal de contribuciones

El sistema federal de contribuciones se refiere a las normas jurídico-tributarias aplicables en un Estado federal conforme a sus orígenes y su desarrollo político, económico y social, que da características propias a una Federación.

Cabe recordar que la esencia de los estados federales reside en la conjunción entre la existencia de la Federación, por un lado, y el mantenimiento de la autonomía de los estados federados, por el otro. En la misma unidad coexisten dos niveles políticos, que se distribuyen entre sí las competencias.

El concepto de competencia, desde el punto de vista jurídico tiene su expresión más técnica en el desarrollo de la actividad jurisdiccional, la cual en México es privativa del poder judicial (con excepciones). Sin embargo, su aplicación se ha extendido a todos los actos de gobierno, lo cual indudablemente deriva de nuestra constitución como un requisito de validez y eficacia de esto (art 14 constitucional), el cual consiste en que todo órgano que emita actos deberá estar autorizado para ello por la ley; es decir, deberá ser competente.<sup>3</sup>

<sup>3</sup> **Rafael I. Martínez Morales** (1994), *Derecho administrativo. 1er curso*, 2a ed, México, Harla, p 39.

Los gobiernos federales en las materias que se les atribuyen tienen jurisdicción sobre todo el territorio nacional y a ésta quedan sometidos todos los residentes en cualquier parte de él; sin embargo, en todas las materias que no son de competencia federal, los estados conservan su autonomía.

El federalismo fiscal se basa en la idea de que la expresión del poder y las responsabilidades fiscales de los gobiernos locales es más beneficiosa que perjudicial para el bienestar de la sociedad. Así, es válido el postulado siguiente: *el poder y las responsabilidades fiscales deben recaer en la menor unidad de gobierno que sea capaz de analizar y resolver la escala del problema correspondiente.*

La esencia del federalismo fiscal es el arreglo espacial del poder, expresado mediante las finanzas públicas. La unidad de gobierno apropiada para cada función pública es un tema que el federalismo fiscal resuelve por consideraciones técnicas y por medio de un sistema de compromisos, entre los gobiernos federal y locales, que implica la esencia del federalismo. Uno de los problemas principales del federalismo fiscal recae en el análisis de los procesos e instituciones democráticamente adecuados, que sirvan para negociar y reconciliar los objetivos de los diversos niveles políticos en un Estado federal.

El Sistema Nacional de Contribuciones o sistema impositivo de la República, se puede esquematizar como en la figura 5.1.

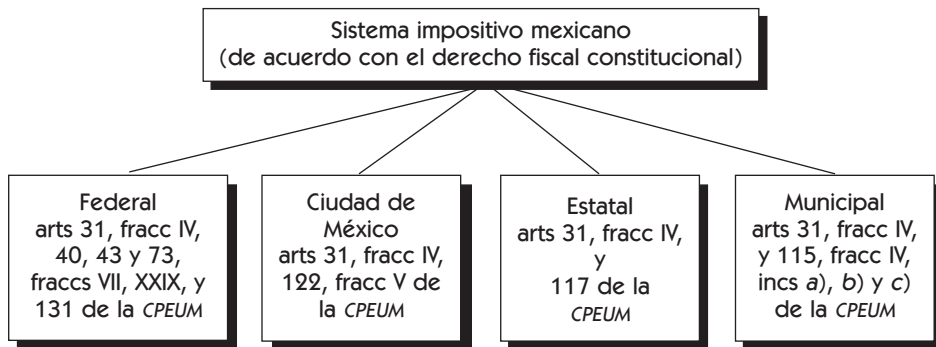


FIGURA 5.1

### 5.2.1 Composición del sistema por material y tipos de contribuciones

Una vez precisado qué es un sistema tributario y descrito el carácter federal del sistema en la República mexicana, debe destacarse que cada sistema tiene su propia composición de materias y tipos de contribuciones, a saber:

<i>Materias</i>	<i>Tipos de contribuciones</i>
Comercio exterior	Federal
Renta	Ciudad de México
Ganancia del capital	Estatal
Salarios	Municipal
Propiedad	Directos
Consumo	Indirectos
Comercio	Alcabalatorios
Medio ambiente, etcétera	Reales, etcétera

No debe pasarse por alto la conveniencia de codificar las normas impositivas, tanto federales como locales, para reducir a un solo cuerpo legal, según corresponda a la Federación o a las entidades federativas, todas las disposiciones jurídicas de carácter tributario. De este modo se lograría la unidad de las instituciones y de los principios, debidamente sistematizados, en forma congruente y armónica en material federal y local.

La conveniencia de una codificación fiscal federal se justifica, entre otros, con los argumentos siguientes:

#### **Necesidad de establecer la codificación fiscal federal**

Ante la dispersión normativa en materia impositiva federal, es necesario y urgente que en un solo cuerpo de leyes metódico y sistemático, que se podría denominar *Código Financiero Federal*, se reúna una serie de disposiciones consignadas en diversas leyes y reglamentos, que de manera congruente y homogénea regule integralmente la actividad financiera de la Federación. Igual criterio se puede seguir con las entidades federativas (cabe destacar que el Estado de México va a la vanguardia, puesto que ya tiene su código financiero respectivo; antes también lo era el *Código Financiero del Distrito Federal*, mismo que se descodificó).

Siempre se debe tener presente que la materia impositiva está sujeta a la capacidad contributiva del sujeto pasivo de la relación jurídico-impositiva, y no es válido llegar al extremo de gravar las puertas o ventanas de una casa o por el número de perros, como en la época del dictador **Santa Anna**.

## 5.2.2 Instituciones y conceptos generales de las contribuciones confirmatorias del sistema

### 5.2.2.1 Territorio de aplicación

Los tratadistas de la teoría general del Estado coinciden en afirmar que para que exista un Estado, es necesaria la coexistencia de tres elementos esenciales: territorio, población y gobierno.

El territorio es el elemento o espacio físico en el que el Estado ejerce su soberanía; la Constitución no define jurídicamente el concepto de territorio, sino sólo de manera enunciativa señala lo que éste abarca, que es el espacio físico dentro del cual el Estado ejerce su poder sobre la sociedad.

Para efectos fiscales, México es el país y territorio nacional lo que, conforme a la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, integra la zona económica exclusiva.

Al respecto, el art 42 constitucional señala qué comprende el territorio nacional; mientras que el art 27, octavo párr, establece lo referente a la zona económica exclusiva.

**1. Territorio nacional.** Éste se integra de la forma siguiente:

- I. El de las partes integrantes de la Federación (32 entidades federativas);
- II. El de las islas, incluyendo los arrecifes y cayos en los mares adyacentes;
- III. El de las islas de Guadalupe y las de Revillagigedo, situadas en el océano Pacífico;
- IV. La plataforma continental y los zócalos submarinos de las islas, cayos y arrecifes;
- V. Las aguas de los mares territoriales en la extensión y términos que fija el derecho internacional y las marítimas interiores, y
- VI. El espacio situado sobre el territorio nacional, con la extensión y modalidades que establezca el propio derecho internacional.

**2. Zona económica exclusiva.** La zona económica exclusiva es un área con la extensión señalada en la que el Estado ejerce su soberanía para los propósitos de explotación de los recursos pesqueros, minerales e hidrocarburos.

Se extenderá a 200 millas náuticas, medidas a partir de la línea de base desde la cual se mide el mar territorial. En aquellos casos en que esa extensión produzca superposición con las zonas económicas exclusivas de otros estados, la delimitación de las respectivas zonas se hará en la medida en que resulte necesario, mediante acuerdo con estos estados.

### 5.2.2.2 Residencia y domicilio

El domicilio en el derecho civil se considera un atributo de la personalidad; es decir, es un elemento imprescindible de la persona como el mismo nombre y la nacionalidad.

El *CCDF* regula lo referente al domicilio de las personas físicas en el art 29, definiendo el mismo como el lugar donde residen habitualmente y, a falta de éste, el lugar del centro principal de sus negocios; en ausencia de éstos, el lugar donde simplemente residan y, en su defecto, el lugar donde se encontraren. Asimismo se presume que una persona reside habitualmente en un lugar, cuando permanezca en él por más de seis meses.

El art 30 del *CCDF* señala que el domicilio legal de una persona física es el lugar donde la ley le fija su residencia para el ejercicio de sus derechos y el cumplimiento de sus obligaciones, aunque de hecho no esté allí presente.

El art 33 del *CCDF* dispone que las personas morales tienen su domicilio en el lugar donde se halle establecida su administración.

Las que tengan su administración fuera de la Ciudad de México, pero que ejecuten actos jurídicos dentro de su circunscripción, se considerarán domiciliadas en este lugar, en cuanto a todo lo que a esos actos se refiera.

Las sucursales que operen en lugares distintos de donde radica la casa matriz, tendrán su domicilio en esos lugares para el cumplimiento de las obligaciones contraídas por las mismas sucursales.

El domicilio del sujeto pasivo de la obligación en materia tributaria, es muy importante por las razones siguientes:

- 1a. El domicilio de una persona sirve para fundar el derecho de un país, para gravar la totalidad de la renta o del capital, cualquiera que sea el lugar de origen y la nacionalidad del sujeto.
- 2a. En los estados federales sirve para determinar qué entidad local y municipio tienen derecho a gravar.
- 3a. Sirve para determinar ante qué oficina el sujeto debe cumplir con las obligaciones tributarias.
- 4a. Para fijar qué oficina es la que puede intervenir para la determinación, percepción y cobro de los créditos fiscales y para el cumplimiento de las obligaciones secundarias que corresponden al Estado.
- 5a. Para determinar el lugar en que deben hacerse al sujeto las notificaciones, requerimientos de pago y demás diligencias que la ley ordena que se practiquen en el domicilio del causante.<sup>4</sup>

**1. Residencia en el territorio nacional.** Está regulada en el art 9o del *Código Fiscal de la Federación* y considera dos supuestos diferentes: uno para personas físicas y otro para personas morales.

Es oportuno tener presente el contenido de los arts 22 y 25 del *CCDF*:

<sup>4</sup> **Ernesto Flores Zavala** (1977), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, México, Editorial Porrúa, p 81.

*De las personas físicas*

**Artículo 22.** *La capacidad jurídica de las personas físicas se adquiere por el nacimiento y se pierde por la muerte, pero desde el momento en que un individuo es concebido, entra bajo la protección de la ley y se le tiene por nacido para los efectos declarados en el presente código.*

*De las personas morales*

**Artículo 25.** *Son personas morales:*

- I. *La Nación, el Distrito Federal, los Estados y los Municipios;*
- II. *Las demás corporaciones de carácter público reconocidas por la ley;*
- III. *Las sociedades civiles o mercantiles;*
- IV. *Los sindicatos, las asociaciones profesionales y las demás a que se refiere la fracción XVI del artículo 123 de la Constitución Federal;*
- V. *Las sociedades cooperativas y mutualistas;*
- VI. *Las asociaciones distintas de las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquiera otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidas por la ley, y*
- VII. *Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736 del CCDF.*

Para efectos fiscales, la **residencia en el territorio nacional** está regulada en el art 9o del *Código Fiscal de la Federación*, y considera dos supuestos diferentes, uno para personas físicas y otro para personas morales.

*Personas físicas*

- a) Las que hayan establecido su casa-habitación en México. Cuando las personas físicas de que se trate también tengan casa-habitación en otro país, se considerarán residentes en México si en territorio nacional se encuentra su centro de intereses vitales. Para estos efectos, se considerará que el centro de intereses vitales está en territorio nacional cuando, entre otros casos, se ubiquen en cualquiera de los siguientes supuestos:
  1. Cuando más de 50 % de los ingresos totales que obtenga la persona física en el año de calendario tengan fuente de riqueza en México.
  2. Cuando en el país tengan el centro principal de sus actividades profesionales.
- b) Las de nacionalidad mexicana que sean funcionarios del Estado o trabajadores del mismo, aun cuando su centro de intereses vitales se encuentre en el extranjero.

No perderán la condición de residentes en México, las personas físicas de nacionalidad mexicana que acrediten su nueva residencia fiscal en un país o terri-



torio en donde sus ingresos se encuentren sujetos a un régimen fiscal preferente, en los términos de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Lo dispuesto en este párrafo se aplicará en el ejercicio fiscal en el que se presente el aviso a que se refiere el último párrafo del art 9 del *CFF* y durante los tres ejercicios fiscales siguientes.

No se aplicará lo previsto en el párrafo anterior, cuando el país en el que se acredite la nueva residencia fiscal tenga celebrado un acuerdo amplio de intercambio de información tributaria con México.

Salvo prueba en contrario, se presume que las personas físicas de nacionalidad mexicana son residentes en territorio nacional.

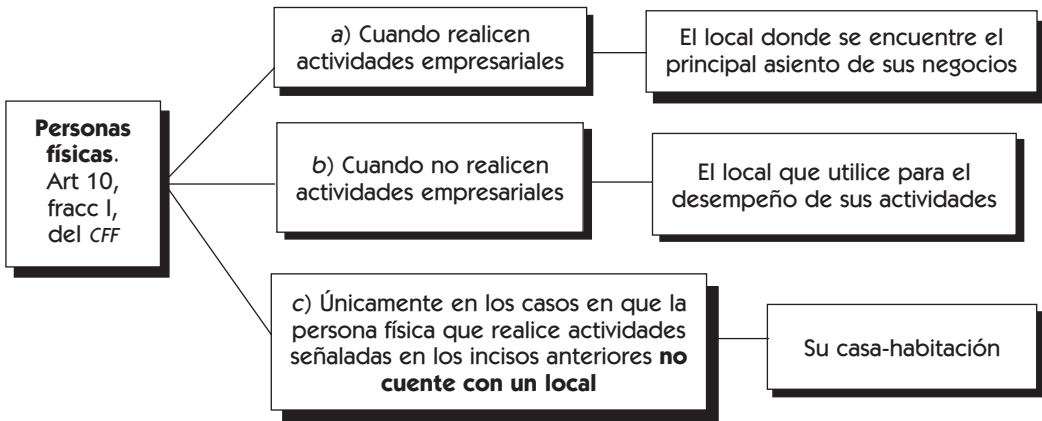
### *Personas morales*

Las personas morales que hayan establecido en México la administración principal de su negocio o su sede de dirección efectiva.

### **Aviso cuando se deje de ser residente en México**

Las personas físicas o morales que dejen de ser residentes en México, de conformidad con el *CFF*, deberán presentar un aviso ante las autoridades fiscales, a más tardar dentro de los 15 días inmediatos anteriores a aquél en el que suceda el cambio de residencia fiscal.

**2. Domicilio fiscal.** El concepto de domicilio fiscal está previsto en el art 10 del *Código Fiscal de la Federación*.



**FIGURA 5.2 a)**

Para efectos del inc c), las autoridades fiscales harán del conocimiento del contribuyente en su casa-habitación, que cuenta con un plazo de cinco días para acreditar que su domicilio corresponde a uno de los supuestos previstos en los incs a) o b) de la fracc I del art 10 del *CFF* (véase figura 5.2 b).

Siempre que los contribuyentes no hayan manifestado alguno de los domicilios citados en los incisos anteriores o no hayan sido localizados en los mismos, se

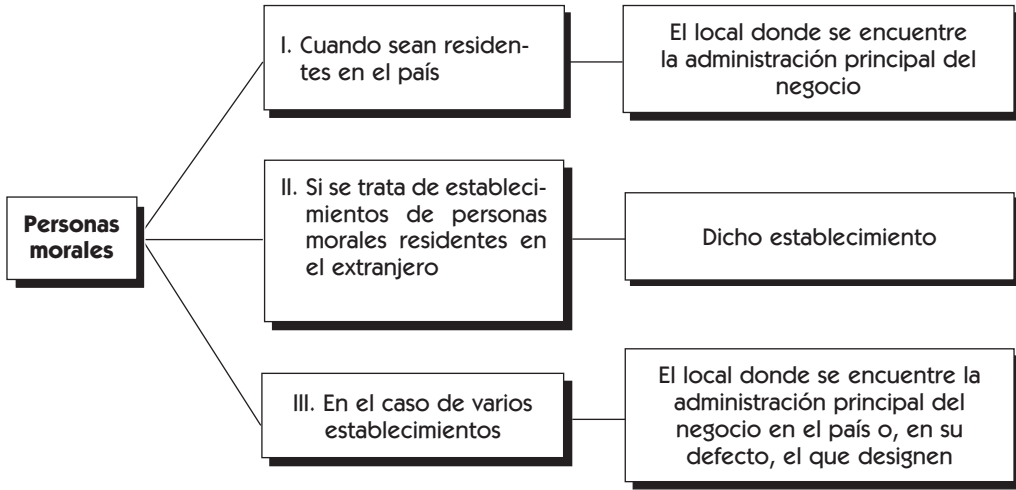


FIGURA 5.2 b)

considerará como domicilio el que hayan manifestado a las entidades financieras o a las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo, cuando sean usuarios de los servicios que presten éstas.

### Práctica de diligencias

Cuando los contribuyentes no hayan designado un domicilio fiscal estando obligados a ello, o hubieran designado como domicilio fiscal un lugar distinto al que les corresponda de acuerdo con lo dispuesto por el art 10 del *CFE*, o cuando hayan manifestado un domicilio ficticio, las autoridades fiscales podrán practicar diligencias en cualquier lugar en el que realicen sus actividades o en el lugar que conforme al citado precepto legal se considere su domicilio, indistintamente.

Al respecto, el Poder Judicial de la Federación ha dictado la tesis siguiente:

**Domicilio fiscal. El contribuyente debe acreditar su ubicación, para establecer si la autoridad hacendaria actuó dentro de la circunscripción territorial que le compete.** Si la empresa contribuyente en el juicio de nulidad impugna la competencia de la autoridad exactora, argumentando que su domicilio fiscal se ubica fuera de la circunscripción territorial que legalmente le corresponde a dicha autoridad, es necesario que demuestre que hizo el aviso a que se refiere el artículo 28 del *Código Fiscal de la Federación* e identificó la ubicación de su domicilio o, en su defecto, si hubo algún cambio respecto de los artículos 14, fracción II, y 20 del reglamento del ordenamiento legal en cita; de lo contrario, la impugnación de incompetencia resulta inoperante.<sup>5</sup>

<sup>5</sup> Tesis aislada 201 700 [J.40.A.40 A.], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t IV, agosto de 1996, p 666.

### 5.2.2.3 Autodeterminación

Corresponde a los contribuyentes determinar las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Las contribuciones se determinarán conforme a las disposiciones vigentes en el momento de la causación, pero les serán aplicables las normas sobre procedimiento que se expidan con posterioridad. En cuanto a este tema, el Poder judicial de la Federación ha declarado las tesis siguientes:

**Impuesto sobre la renta, artículo 24 transitorio de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1982. No se requiere acto de autoridad, en sentido estricto, para atacar su inconstitucionalidad.** Tratándose de normas que imponen cargas tributarias, mediante el sistema de autodeterminación y liquidación por parte del causante, como sucede con el artículo 24 transitorio de la ley que establece, reforma, adiciona y deroga diversas disposiciones fiscales, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 31 de diciembre de 1982, no es requisito indispensable la existencia de un acto de aplicación proveniente necesaria y forzosamente de una autoridad, en sentido estricto, para que el afectado se encuentre en posibilidad de promover el juicio de garantías, sino que basta con que el particular, al cumplir con la obligación legal de autodeterminarse y liquidarse el tributo, pueda ejercer en su contra la acción constitucional, porque en estos casos se le refuta como auxiliar de la administración pública.<sup>6</sup>

**Determinación de pago de impuesto al comercio exterior. Es ilegal su cobro.** Cuando no se especifica de manera concreta a qué concepto en particular se refiere el cobro del impuesto al comercio exterior, no obstante que en el oficio determinante de los mismos se haga referencia de las mercancías de procedencia extranjera que se encontraron en poder del infractor, así como la correlación de la fracción arancelaria que le corresponde a cada una de dichas mercancías, aun cuando se haya señalado lo anterior, tal cobro resulta ilegal por haberse omitido señalar el valor de la aduana que le correspondía a cada una de las mercancías en comento, siendo que la autoridad aduanera llevó a cabo tal determinación del pago del impuesto al comercio exterior, en forma global. Por tal razón, carece de la debida motivación, tal y como lo prevé la fracción III del artículo 38 del *Código Fiscal de la Federación*, en correlación con el 16 constitucional.<sup>7</sup>

En otro orden de ideas, debe tomarse en cuenta la diferencia que existe entre declaración de impuestos, propuesta, carta-invitación y recibo de pago.

**Declaración de impuestos.** Se basa en el principio de la autodeterminación de las contribuciones, que impera en la legislación fiscal mexicana, toda vez que por disposición expresa corresponde al contribuyente determinar en cantidad líquida el importe de la contribución a su cargo, excepto que se disponga lo contrario, de conformidad con el art 6o del *Código Fiscal de la Federación*.

<sup>6</sup> Tesis aislada **818 475**, 7a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, vols 205-216, tercera parte, p 106.

<sup>7</sup> Tesis aislada **27 049** [IV-TASS-VII-34], 4a época, *RTFF*, año 1, núm 5, diciembre de 1998, p 336.

En la declaración hay una manifestación unilateral de voluntad del sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria. Dicho sea de paso, si un particular no está conforme con la disposición tributaria porque sea inequitativa, desproporcional, exorbitante o ruinosa, podrá esperar el primer acto de aplicación por parte de la autoridad fiscal, o autoaplicarse la legislación fiscal, presentando su declaración de impuestos. Al ser éste el primer acto de aplicación de una ley que considere inconstitucional, tendrá el término de 15 días hábiles para promover un amparo indirecto con el fin de que la justicia de la Unión le ampare y proteja y, por tanto, sea nula la liquidación y determinación respectivas.

**Propuesta.** En materia de impuesto predial, el art 127, párr séptimo, del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX) contempla la figura jurídica de la propuesta, con el fin de facilitar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes. A su vez, las autoridades proporcionan al contribuyente el formato oficial, en el que aparece la determinación del tributo y el pago del impuesto correspondiente. En cuanto a este punto, se ha dictado la tesis siguiente:

**Impuesto predial. Definitividad de la liquidación de.** Cuando la liquidación del impuesto predial se formula de acuerdo con lo establecido por los artículos 9o, 18 y 21 de la *Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal*, reformada por el decreto del 21 de diciembre de 1989, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el día 29 del citado mes y año, la misma no es definitiva en los términos del artículo 21, fracción II, de la *Ley Orgánica del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Distrito Federal*, por estar sujeta a la aceptación del causante, que en caso contrario puede formular por su cuenta una diversa.<sup>8</sup>

También resulta aplicable al caso, por analogía y en lo conducente, la tesis de la Segunda Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, cuyo rubro y texto son los siguientes:

**Impuesto predial, la propuesta de pago hecha por la Tesorería del Departamento del Distrito Federal, no constituye el primer acto de aplicación.** Si se combate la inconstitucionalidad del impuesto predial establecido en la *Ley de Hacienda del Departamento del Distrito Federal*, por su primer acto de aplicación, que se hace consistir en la propuesta de pago que realiza la autoridad al contribuyente, el juicio de amparo es improcedente y debe sobreseerse conforme a los artículos 73, fracción VI y 74, fracción 3, de la *Ley de Amparo*. En efecto, tratándose de dicho tributo, es obligación del contribuyente determinar y declarar el valor catastral del inmueble y el monto a cubrir, por lo que es hasta el momento que se efectúa el pago respectivo cuando se autoaplica el tributo y no al recibir la documental requerida, ya que ésta sólo es un recordatorio que, si bien contiene una proposición de la cantidad a la que asciende el impuesto, lo cierto es que no se trata de un requerimiento.<sup>9</sup>

<sup>8</sup> Tesis aislada **223 903**, 8a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, t VII, enero de 1991, p 276.

<sup>9</sup> Tesis aislada **206 432** [2a. III/92], 8a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación*, t X, agosto de 1992, p 43.

**Invitación.** Es un recordatorio por medio del cual la autoridad invita al contribuyente a cumplir con sus obligaciones fiscales.

Conforme al art 462 del *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX), no se impondrán multas cuando se cumplan en forma espontánea las obligaciones fiscales fuera de los plazos legales o cuando se haya incurrido en infracción a causa de fuerza mayor o por caso fortuito, así como cuando dicho cumplimiento sea con motivo de comunicaciones de las autoridades fiscales en las que se invite a los contribuyentes a solventar sus créditos fiscales.

**Recibo de pago.** Es un documento con el cual se acredita el entero de una contribución. Aquí cabe mencionar que en ocasiones se ha controvertido la naturaleza jurídica de un recibo de pago, cuando se ha pretendido impugnar ante los tribunales debido a que, en cuanto al monto del adeudo, el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria no está de acuerdo con él, pero debe enterar la contribución con la finalidad de obtener el servicio que requiere. Sobre este punto, los juzgados se han inclinado, en la mayoría de los casos, por la improcedencia del juicio, debido a que no se está en presencia de un acto o resolución de la autoridad, pues el recibo de pago es un documento que llena el contribuyente para enterar una contribución.

Al respecto, se han dictado las tesis siguientes:

**Recibos de pagos emitidos por la Tesorería del Distrito Federal, en relación con el impuesto al valor agregado. Son resoluciones de autoridad que deben cumplir con los requisitos previstos por el artículo 16 constitucional.** Los recibos para el pago del impuesto al valor agregado, que formula la Tesorería del Distrito Federal, no pueden considerarse como simple recordatorio de pago, sino que por sus características tienen la naturaleza de resoluciones de autoridad, puesto que por medio de ellos se vincula al contribuyente al pago de la cantidad que señala como adeudada. De ahí que tienen que cumplir con los requisitos de fundamentación y motivación establecidos por el artículo 16 constitucional para todo acto de autoridad que causa molestia al particular, señalando las normas jurídicas aplicables al caso concreto, por lo que se deben precisar los elementos del impuesto al valor agregado como son, entre otros, el objeto, la base y la tasa, así como destacar de manera clara y pormenorizada los demás datos que se están evaluando al emitirse el recibo de pago.<sup>10</sup>

**Recibos consolidados. Son resoluciones de autoridad que deben reunir los requisitos previstos en el artículo 16 constitucional.** Los recibos consolidados que para el pago de derechos por servicio de agua emite la Tesorería del Distrito Federal, no pueden considerarse como simples recordatorios de pago, sino que por sus características tienen la naturaleza de resoluciones de autoridad, ya que a través de ellos se vincula al contribuyente al pago de la cantidad que señala como adeudada. Por lo mismo, deberán llenar los requisitos de motivación y fundamentación previstos en el artículo 16 constitucional para todo acto de autoridad que causa molestia a un particular, y por ello deben señalar el monto del consumo y

<sup>10</sup> 3a época, *RTFF*, año III, núm 11, noviembre de 1988, p 55.

la cantidad a pagar, e igualmente deben contener la firma de la autoridad competente que los emite.<sup>11</sup>

#### 5.2.2.4 Ejercicio fiscal

De conformidad con el art 11 del *Código Fiscal de la Federación*, cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calcularán por ejercicios fiscales, éstos coincidirán con el año de calendario. Cuando las personas morales inicien sus actividades con posterioridad al 1o de enero, en dicho año el ejercicio fiscal será irregular debiendo iniciarse el día en que comiencen actividades y terminar el 31 de diciembre del año de que se trate.

En los casos en que una sociedad entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, siempre que la sociedad escidente desaparezca, el ejercicio fiscal terminará anticipadamente en la fecha en que entre en liquidación, sea fusionada o se escinda, respectivamente. En el primer caso, se considerará que habrá un ejercicio por todo el tiempo en que la sociedad esté en liquidación.

**Meses fiscales.** Cuando las leyes fiscales establezcan que las contribuciones se calculen por mes, se entenderá que corresponde al mes de calendario.

#### 5.2.2.5 Enajenación, enajenación a plazo, lugar de enajenación y arrendamiento financiero

**1. Enajenación.** Al respecto, el art 14 del *CFF* señala que se entiende por enajenación de bienes lo siguiente:

- I. *Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserva el dominio del bien enajenado;*
- II. *Las adjudicaciones, aun cuando se realicen a favor del acreedor;*
- III. *La aportación a una sociedad o asociación;*
- IV. *La que se realiza mediante el arrendamiento financiero;*
- V. *La que se realiza a través del fideicomiso, en los siguientes casos:*
  - a) *En el acto en el que el fideicomitente designa o se obliga a designar fideicomisario diverso de él y siempre que no tenga derecho a readquirir del fiduciario los bienes.*
  - b) *En el acto en el que el fideicomitente pierda el derecho a readquirir los bienes del fiduciario, si se hubiera reservado tal derecho.*  
*Cuando el fideicomitente reciba certificados de participación por los bienes que afecte en fideicomiso, se considerarán enajenados esos bienes al momento en que el fideicomitente reciba los certificados, salvo que se trate de acciones;*
- VI. *La cesión de los derechos que se tengan sobre los bienes afectos al fideicomiso, en cualquiera de los siguientes momentos:*

<sup>11</sup> Tesis aislada 11 257 [II-TASS-457], 2a época, *RTFF*, año II, núm 8, septiembre-octubre de 1979, p 233.

- a) *En el acto en el que el fideicomisario designado ceda sus derechos o dé instrucciones al fiduciario para que transmita la propiedad de los bienes a un tercero. En estos casos se considerará que el fideicomisario adquiere los bienes en el acto de su designación y que los enajena en el momento de ceder sus derechos o de dar dichas instrucciones.*
- b) *En el acto en el que el fideicomitente ceda sus derechos, si entre éstos se incluye el de que los bienes se transmitan a su favor.*

*Quando se emitan certificados de participación por los bienes afectos al fideicomiso y se coloquen entre el gran público inversionista, no se considerarán enajenados dichos bienes al enajenarse esos certificados, salvo que estos les den a sus tenedores derechos de aprovechamiento directo de esos bienes, o se trate de acciones. La enajenación de los certificados de participación se considerará como una enajenación de títulos de crédito que no representan la propiedad de bienes y tendrán las consecuencias fiscales que establecen las leyes fiscales para la enajenación de tales títulos.*

- VII. *La transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo, que se efectúe a través de la enajenación de títulos de crédito o de la cesión de derechos que los representen. Lo dispuesto en esta fracción no es aplicable a las acciones o partes sociales.*
- VIII. *La transmisión de derechos de crédito relacionados a la proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero en el momento de la celebración de dicho contrato, excepto cuando se transmitan a través de factoraje con mandato de cobranza o con cobranza delegada, así como en el caso de transmisión de derechos de crédito a cargo de personas físicas, en los que se considerará que existe enajenación hasta el momento en que se cobren los créditos correspondientes, y*
- IX. *La que se realice mediante fusión o escisión de sociedades, excepto en los supuestos a que se refiere el artículo 14-B del CFF.*

**2. Enajenación a plazos.** Se considera que se efectúa una enajenación a plazos, con pago diferido o en parcialidades, cuando se efectúe con clientes que sean público en general, se difiera más de 35% del precio para que después del sexto mes y el plazo pactado exceda de doce meses. Se consideran operaciones efectuadas con el público en general, cuando por las mismas se expidan comprobantes fiscales simplificados a que se refiere el CFF.

**3. Lugar de enajenación.** Se considera que la enajenación se efectúa en territorio nacional, entre otros casos:

- a) Si el bien se encuentra en dicho territorio al efectuarse el envío al adquirente.
- b) Cuando no habiendo envío, en el país se realiza la entrega material del bien por el enajenante.
- c) Cuando de conformidad con el art 14 del CFF se entienda que hay enajenación, el adquirente se considerará propietario de los bienes para efectos fiscales.

**No hay enajenación.** Al respecto, hay que tener presente lo señalado en los arts 14-A y 14-B del CFF.



**4. Arrendamiento financiero.** El arrendamiento financiero es una operación por medio de la cual una persona denominada *arrendador* otorga el uso o goce de un bien tangible a otra persona denominada *arrendatario*, la cual se compromete, mediante la firma de un contrato, a realizar pagos periódicos que se integran por los intereses y la amortización del capital. El arrendatario adquiere el derecho a utilizar el inmueble, maquinaria o equipo en su beneficio, y la renta que cubre servirá para pagar el costo del activo fijo, el costo del capital, los gastos de operación y el margen de utilidad que deberá obtener el arrendador.

Para efectos fiscales, el art 15 del *Código Fiscal de la Federación* considera arrendamiento financiero el contrato por el cual una persona se obliga a otorgar a otra el uso o goce temporal de bienes tangibles a plazo forzoso; además, esta última se obliga a liquidar, en pagos parciales como contraprestación, una cantidad en dinero determinada o determinable que cubra el valor de adquisición de los bienes, las cargas financieras y los demás accesorios, así como a adoptar al vencimiento del contrato alguna de las opciones terminales que establece la ley de la materia.

En las operaciones de arrendamiento financiero, el contrato respectivo deberá celebrarse por escrito y consignar expresamente el valor del bien objeto de la operación, así como la tasa de interés pactada o la mecánica para determinarla.

**5.2.2.6 Fusión y escisión de las sociedades**

**1. Fusión**

Conforme a los arts 222 al 226 de la *Ley General de Sociedades Mercantiles*, la fusión es un acto jurídico mediante el cual se unen los patrimonios de dos o más sociedades, cuyos titulares desaparecen o en algunos casos uno de ellos sobrevive, para compenetrarse en una organización unitaria que los sustituye dentro del mundo comercial. Esta organización puede ser resultado de la creación de una nueva sociedad o de la absorción hecha por parte del ente que sobrevive.

**Tipos de fusión**

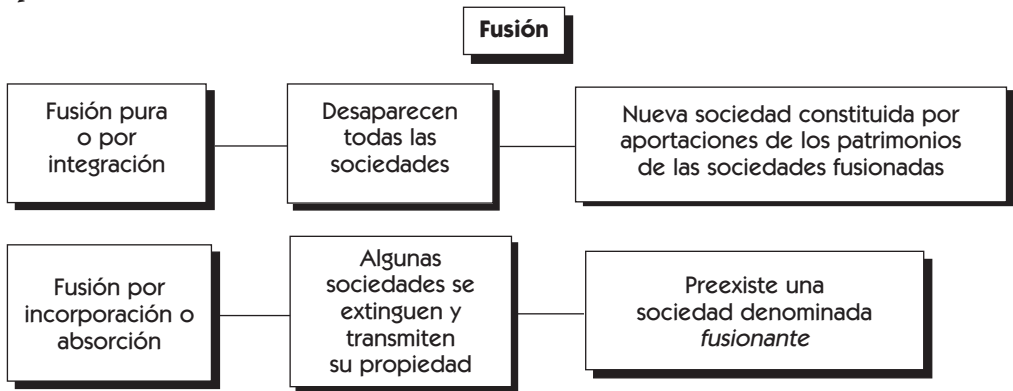


FIGURA 5.3

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

- a) *Pura*. Se conoce como fusión por integración, aquella en la cual desaparecen todas las sociedades para crear una nueva.
- b) *Incorporación*. Es la fusión por absorción, pues alguna de las sociedades se extingue para ingresar por transmisión total de su patrimonio a otra sociedad preexistente, denominada *fusionante*.

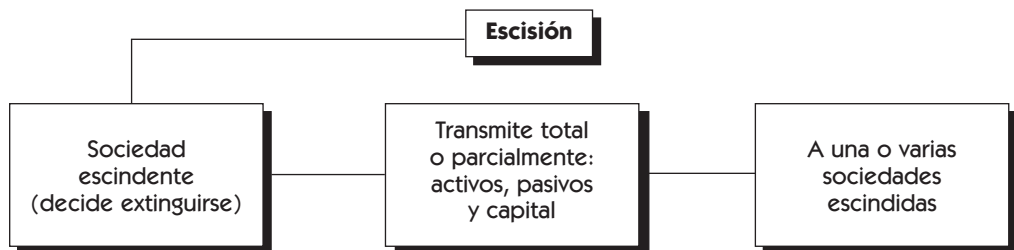
En la fusión de sociedades se busca la maximización del valor del mercado de una empresa.

Un estudio realizado en Harvard muestra que, a pesar de que en las últimas épocas la fusión de sociedades ha tenido gran aceptación e incluso ha proliferado por las grandes ventajas que se pueden obtener con ella, la realidad es que en la práctica han fracasado. Entre las principales causas de ello podemos encontrar las siguientes:

- a) El error de no definir las metas que se pretenden con la fusión y que permitan acoplar los recursos de las empresas participantes.
- b) No definir la ganancia efectiva a obtener por las empresas participantes.
- c) Hacer una inadecuada elección del candidato a fusionar, por no llevar a cabo una investigación adecuada de su situación financiera y comercial.

Sin embargo, el principal problema es el humano, pues en una fusión se requiere la asimilación e integración tanto de ejecutivos como del personal de las entidades participantes, ya que, como lo señala **Rockwe**: “Al adquirir una empresa, ante todo se adquieren personas y si se logra assimilarlas, se tendrá éxito”.<sup>12</sup>

## 2. Escisión



**FIGURA 5.4**

<sup>12</sup> José de Jesús Gómez Coteró (1996), *Fusión y escisión de sociedades mercantiles*, México, Editorial Themis, p 5.



FIGURA 5.5

Esta figura jurídica contemplada en la *LGSM* (art 228 *bis*, en diez fracciones), establece que se da la escisión cuando una sociedad denominada *escidente* decide extinguirse y divide la totalidad o parte de su activo, pasivo y capital social en dos o más partes, que son aportadas en bloque a otras sociedades de nueva creación denominadas *escindidas*; la escisión podrá realizarse en los términos siguientes:

- a) Cuando la escidente transmite una parte de su activo, pasivo y capital a una o varias escindidas sin que se extinga, o
- b) Cuando la escidente transmite la totalidad de su activo, pasivo y capital a dos o más sociedades escindidas, extinguiéndose la primera.

Al respecto, **José de Jesús Gómez Cotero** menciona:

Algunos autores extranjeros consideran a la escisión como un fenómeno de concentración de empresa, situación que no es adecuada ya que incluso la realidad presenta un fenómeno contrario, es decir, implica la segregación patrimonial de una sociedad que desaparece parcelándose en unidades independientes; podríamos decir que es un medio de descentralización empresarial.

Esta figura responde a las necesidades de impulso y desarrollo de la empresa contemporánea, ya que permite el crecimiento, diversificación y reorganización de las empresas.

Es una forma de crecimiento, puesto que con objeto de lograr una mayor eficiencia productiva permite una descentralización organizativa para reorganizar las empresas existentes.

En México existen motivos que dieron origen a la escisión, como son el proteccionismo del patrimonio de los particulares en contra de las expropiaciones gubernativas que se dieron durante la época de expropiación de la banca de 1982.

Otras posibles razones para motivar una escisión son solución a los problemas internos de las sociedades, en donde existan dos o más grupos de socios con intereses contrapuestos, y que deseen separarse a manera de mantener grupos homogéneos de interés, siendo la escisión una de las figuras que permitirá lograr estos objetivos.<sup>13</sup>

<sup>13</sup> Gómez Cotero, ob cit, p 41.

### 5.2.2.7 Empresa y actividades empresariales

Del análisis hecho al art 16 del *Código Fiscal de la Federación* se concluye que se considera empresa a la persona física o moral que realiza actividades empresariales, ya sea directamente o a través de fideicomiso o por conducto de terceros. A su vez, de conformidad con el mencionado artículo, en seis fracciones establece que se entienden por actividades empresariales las siguientes:

**1. Comerciales.** Son las que, de conformidad con las leyes federales, tienen ese carácter y no están comprendidas como actividades industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca y silvícolas.

**2. Industriales.** Se entienden como la extracción, conservación o transformación de materias primas, acabado de productos y la elaboración de satisfactores.

**3. Agrícolas.** Son aquellas que comprenden las actividades de siembra, cultivo, cosecha y la primera enajenación de los productos obtenidos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

**4. Ganaderas.** Son aquellas que consisten en la cría y engorda de ganado, aves de corral y otros animales, así como la primera enajenación de sus productos que no hayan sido objeto de transformación industrial.

**5. Pesca.** Abarcan la cría, cultivo, fomento y cuidado de la reproducción de toda clase de especies marinas y de agua dulce, incluida la acuicultura, así como su captura y extracción y la primera enajenación de esos productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

**6. Silvícolas.** Son aquellas de cultivo de los bosques o montes, así como la cría, conservación, restauración, fomento y aprovechamiento de la vegetación de los mismos y la primera enajenación de sus productos, que no hayan sido objeto de transformación industrial.

El concepto legal de empresa o negociación se podría definir de la manera siguiente:

#### Concepto de *empresa* para efectos fiscales

El art 16 del *CFE* considera empresa a la persona física o moral que realice actividades empresariales, ya sea directamente, a través de fideicomiso o por conducto de terceros. A su vez, el art 379, tercer párrafo del *Código Fiscal del Distrito Federal (CDMX)*, la define como el conjunto de bienes organizados en una unidad económica de producción y distribución de bienes y servicios ofrecidos al mercado, con el fin de realizar actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, pesqueras o silvícolas, generalmente onerosas o lucrativas.

En el mismo orden de ideas, en el último párr del art 16 del *CFE*, se señala que se entiende por *establecimiento* cualquier lugar del negocio en el que se desarrollen, parcial o totalmente, las actividades empresariales.

### 5.2.2.8 Valor de los bienes y servicios objeto del ingreso

Cuando se perciba el ingreso en bienes o servicios, se considerará el valor de éstos en moneda nacional, en la fecha de la percepción según las cotizaciones o valores del mercado o, en defecto de ambos, el de avalúo. Lo anterior no resulta aplicable tratándose de moneda extranjera.

El segundo párr del art 17 del *Código Fiscal de la Federación* señala que cuando con motivo de la prestación de un servicio se proporcionen bienes o se otorgue su uso o goce temporal al prestatario, se considerará como ingreso por servicio o como valor de éste, el importe total de la contraprestación a cargo del prestatario, siempre que sean bienes que normalmente se proporcionen o se conceda su uso o goce con el servicio de que se trate.

En los casos en los que se pague la contraprestación mediante transferencia electrónica de fondos, ésta se considerará efectivamente cobrada en el momento en que se efectúe dicha transferencia, aun cuando quien reciba el depósito no manifieste su conformidad.

### 5.2.2.9 Actualización de valores de bienes u operaciones

Al respecto, el art 17-A del código de referencia establece que el monto de las contribuciones, aprovechamientos, así como de las devoluciones a cargo del fisco federal se actualizará por el transcurso del tiempo y con motivo de los cambios de precios en el país, para lo cual se aplicará el factor de actualización a las cantidades que se deban actualizar. Dicho factor se obtendrá dividiendo el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo, entre el citado índice correspondiente al mes anterior al más antiguo de dicho periodo. Las contribuciones, los aprovechamientos, así como las devoluciones a cargo del fisco federal no se actualizarán por fracciones de mes.

En los casos en que el índice nacional de precios al consumidor del mes anterior al más reciente del periodo no haya sido publicado por el Instituto Nacional de Estadística y Geografía, la actualización de que se trate se realizará aplicando el último índice mensual publicado.

Los valores de bienes u operaciones se actualizarán de acuerdo con lo dispuesto por el art 17-A del *CFE*, cuando las leyes fiscales así lo establezcan. Las disposiciones señalarán en cada caso el periodo de que se trate.

Las cantidades actualizadas conservan la naturaleza jurídica que tenían antes de la actualización. El monto de ésta, determinado en los pagos provisionales y del ejercicio, no será deducible ni acreditable.

$$\text{Factor de actualización} = \frac{\text{INPC del mes inmediato anterior al más reciente del periodo}}{\text{INPC al mes anterior al más antiguo del periodo}}$$

### Actualización

La actualización equivale a un impuesto inflacionario, que castiga a los particulares a pagar un tributo adicional, por la pérdida del valor del dinero, que provoca que miles de contribuyentes sean pobres en su patria y miserables en el extranjero. La forma de evitarla es poner los límites jurídicos para la emisión de la moneda en la ley fundamental y una correcta política económica. Además, es injusto ese concepto porque no considera el impacto inflacionario sufrido en los bolsillos de los contribuyentes.

#### **5.2.2.10 Plazo para el pago provisional y el definitivo de las contribuciones**

Por diversas razones, las contribuciones deben ser cubiertas también en distintas épocas; igualmente, los pagos provisionales se deben hacer en fechas diversas, según el tipo de contribución, motivo por el cual el legislador estableció normas generales al efecto.

Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas. A falta de precepto expreso, el art 6o, párr cuarto, del *CFE* señala que el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los plazos que a continuación se indican:

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

A su vez, el art 150 de la *LISR* establece:

Las personas físicas que obtengan ingresos en un año de calendario, a excepción de los exentos y de aquellos por los que se haya pagado impuesto definitivo, están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en el mes de abril del año siguiente, ante las oficinas autorizadas.

De conformidad con el art 9o de la ley en comento:

*Las personas morales deberán calcular el impuesto sobre la renta, aplicando al resultado fiscal obtenido en el ejercicio la tasa de 30%.*

*El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.*

El art 31, párr XII, así como el 32, párr I, del *Código Fiscal de la Federación* preceptúan, respectivamente, lo que sigue:

1. Cuando las disposiciones fiscales no señalen plazo para la presentación de declaraciones, se tendrá por establecido el de quince días siguientes a la realización del hecho de que se trate.
2. Las declaraciones que presenten los contribuyentes serán definitivas y sólo se podrán modificar por el propio contribuyente hasta en tres ocasiones, siempre que no se haya iniciado el ejercicio de las facultades de comprobación.

### **5.2.2.11 Acreditamiento de impuestos**

El acreditamiento consiste en restar el impuesto trasladado o cobrado contra el impuesto que debe pagar, en los términos de las disposiciones jurídicas aplicables.

### **5.2.2.12 Valores de bienes u operaciones en moneda extranjera**

Las contribuciones y sus accesorios se causarán y pagarán en moneda nacional, salvo los pagos que deban efectuarse en el extranjero, ya que se podrán realizar en la moneda del país de que se trate.

Al respecto, el art 20 del *CFF* señala:

*Para determinar las contribuciones y sus accesorios se considerará el tipo de cambio a que se haya adquirido la moneda extranjera de que se trate y no habiendo adquisición, se estará al tipo de cambio que el Banco de México publique en el Diario Oficial de la Federación el día anterior a aquel en que se causen las contribuciones. Los días en que el Banco de México no publique dicho tipo de cambio se aplicará el último tipo de cambio publicado con anterioridad al día en que se causen las contribuciones.*

*Cuando las disposiciones fiscales permitan el acreditamiento de impuestos o de cantidades equivalentes a éstos, pagados en moneda extranjera, se considerará el tipo de cambio que corresponda conforme a lo señalado en el párrafo anterior, referido a la fecha en que se causó el impuesto que se traslada o, en su defecto, cuando se pague.*

*Para determinar las contribuciones al comercio exterior, así como para pagar aquellas que deban efectuarse en el extranjero, se considerará el tipo de cambio que publique el Banco de México en términos del tercer párrafo del presente artículo.*

*La equivalencia del peso mexicano con monedas extranjeras distintas al dólar de los Estados Unidos de América que regirá para efectos fiscales, se calculará multiplicando el tipo de cambio a que se refiere el párrafo tercero del presente artículo por el equivalente en dólares de la moneda de que se trate, de acuerdo con la tabla que mensualmente publique el Banco de México durante la primera semana del mes inmediato siguiente a aquel al que corresponda.*



## 5.3 Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en el federalismo mexicano

Dicho sistema constituye un conjunto de disposiciones y órganos que regulan la coordinación entre la Federación con las entidades federativas. Incluida la Ciudad de México.

Respecto al federalismo, **Alfonso Cortina Gutiérrez** enseña lo siguiente:

En los países en los que, antes de organizarse la Federación, existían entidades que tenían realmente vida autónoma y que mediante un proceso histórico definido han venido a unirse por medio de un pacto federativo, es una realidad histórica la existencia de entidades autónomas que necesariamente procuran reservarse el máximo de facultades, supuesto que ya las tenían desde antes de la organización del Estado federal. Por el contrario, en organizaciones federativas en las que el poder federal no corresponde a una unión de estados que eran previamente independientes, sino al contrario a una desintegración del poder central, entonces la realidad histórica estará indicando que el máximo de facultades debe estar reservado al poder central y el mínimo a cada uno de los estados miembros.

En uno de los más destacados ejemplos del Estado federal de la Unión Norteamericana, es indudable que el pacto federativo reconoce la existencia de entidades que eran autónomas y que tenían gobiernos propios, los 13 estados de Nueva Inglaterra, que al independizarse pasando por la etapa de la confederación, se unieron en una federación, procuraron reservarse el máximo de facultades al discutirse en el proceso constitutivo de la organización estatal estadounidense la distribución de competencia.

En México, la verdad histórica es distinta a la estadounidense: después de tres siglos de rudo centralismo colonial, por una imitación extralógica, todos lo sabemos, de las formas de gobierno de la Unión Norteamericana se creó la Federación, tomando todos sus elementos de los del tipo estadounidense y, no obstante que la realidad perfilaba claramente la existencia de un poder central con el máximo de facultades, se copió la Constitución estadounidense, que atribuía a las entidades federativas —allá sí con fundamentos— facultades que desde antes les pertenecían.

Después de hacer esta referencia breve al reparto de competencias en el Estado federal, es preciso pasar al examen del problema del reparto de la competencia en materia tributaria.

Desde luego, es preciso recordar que, en términos generales, en la Federación mexicana se ha seguido el sistema de atribuir al Estado federal faculta-

*continúa*

continuación

des expresas y dejar a las entidades federativas todas aquellas que no se han reservado explícitamente al poder central. En efecto, el art 124 de la Constitución del país dispone que se entienden reservadas a los estados todas aquellas facultades que no están concedidas a los funcionarios federales.

La regla en el sistema federativo mexicano consiste en la concurrencia (la facultad simultánea) que tienen la Federación y las entidades federativas para imponer contribuciones. *Sobre esta regla se estructura el sistema contributivo del país*; por un lado, el gobierno federal y, por el otro, los estados de la República y la Ciudad de México, que pueden imponer con sus personales criterios las contribuciones que estiman necesarias, lo cual se pretende armonizar con la *Ley de Coordinación Fiscal*.

### 5.3.1 Propósitos, estructura y características del establecimiento del sistema

#### Propósitos

El propósito fundamental es el de evitar la doble concurrencia impositiva que se presenta en perjuicio de los contribuyentes. Así, el art 1o de la *Ley de Coordinación Fiscal* establece que este ordenamiento legal tiene por objeto coordinar el sistema fiscal de la Federación con los de las entidades federativas, así como con los municipios y las demarcaciones territoriales para establecer la participación que corresponda a sus haciendas públicas en los ingresos federales, así como distribuir entre ellos dichas participaciones, fijar reglas de colaboración administrativa entre las diversas autoridades fiscales, constituir los organismos en materia de coordinación fiscal y dar las bases de su organización y funcionamiento.

#### Estructura

La estructura se basa en los siguientes elementos a que hace mención la *Ley de Coordinación Fiscal*:

**1. Convenios o acuerdos de adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal.** Es la concertación de voluntades entre dos entes de derecho público, o sea, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en representación del Ejecutivo federal y las entidades federativas que quieran integrarse al sistema nacional de coordinación fiscal, debiendo ser aprobado dicho convenio por su legislatura.

**2. Convenios o acuerdos de colaboración administrativa en ingresos coordinados.** La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y las entidades convienen con el fin de administrar los ingresos federales, que comprenden las funciones del

registro federal de contribuyentes, la recaudación, fiscalización y administración, ejercidas por las entidades a cambio de determinados estímulos.

**3. Coordinación en derechos.** Las entidades federativas podrán no coordinarse en derechos, sin perjuicio de continuar apegados al sistema nacional de coordinación fiscal.

**4. Convenios en materia de puentes de peaje.** En junio de 1992 se adicionó la *Ley de Coordinación Fiscal* para permitir la agrupación de la Federación, los estados y los municipios, a fin de que, con aportaciones en cantidades iguales, se formasen fondos destinados a la conservación, mantenimiento, reparación o ampliación de obras de vialidad en los municipios con puentes de peaje operados por la Federación. La aportación de esta última tenía como límite, hasta 1996, el 10% de lo obtenido por la operación del puente.

**5. Fondos de aportaciones federales.** Son los recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los estados, de la Ciudad de México y, en su caso, de los municipios, condicionando su gasto al cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación establece la *Ley de Coordinación Fiscal*. Dichos fondos se determinan cada año en el presupuesto de egresos de la Federación.

Al respecto, el art 25 de la *Ley de Coordinación Fiscal* señala que, con independencia de lo preceptuado en los capítulos I a IV de esa ley respecto de la participación de los estados, municipios y la Ciudad de México en la recaudación federal participable, se establecen aportaciones federales como recursos que la Federación transfiere a las haciendas públicas de los estados, de la Ciudad de México y, en su caso, de los municipios; condicionando su gasto a la consecución y cumplimiento de los objetivos que para cada tipo de aportación dispone la *Ley de Coordinación Fiscal*, en cuanto a los fondos siguientes:

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

Enseguida se hará una breve referencia a cada uno de los fondos mencionados:

**Fondo de Aportaciones para la Nómina Educativa y Gasto Operativo** que les correspondan. Los estados y la Ciudad de México serán apoyados con recursos

económicos complementarios para ejercer las atribuciones, en materia de educación básica y normal, que de manera exclusiva se les asignan, respectivamente, en los arts 13 y 16 de la *Ley General de Educación*.

**Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud.** Les corresponderán a los estados y de la Ciudad de México recibir los recursos económicos que los apoyen para ejercer las atribuciones que, en los términos de los arts 3o, 13 y 18 de la *Ley General de Salud*, les competan.

**Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social.** Se determinará anualmente en el Presupuesto de Egresos de la Federación con recursos federales por un monto equivalente, sólo para efectos de referencia, al 2.5294% de la recaudación federal participable a que se refiere el art 2o de la *Ley de Coordinación Fiscal*, según estimación que de la misma se realice en el propio presupuesto, con base en lo que al efecto establezca la *Ley de Ingresos de la Federación* para ese ejercicio. Del total de la recaudación federal participable, el 0.3066% corresponderá al Fondo para la Infraestructura Social de las Entidades y el 2.2228% al Fondo para la Infraestructura Social Municipal y de las Demarcaciones Territoriales de la Ciudad de México.

**Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de los Municipios y de las Demarcaciones Territoriales del Distrito Federal (Ciudad de México).** Se destinarán a la satisfacción de sus requerimientos, dando prioridad al cumplimiento de sus obligaciones financieras, al pago de derechos y aprovechamientos por concepto de agua, descargas de aguas residuales, a la modernización de los sistemas de recaudación locales, mantenimiento de infraestructura, y a la atención de las necesidades directamente vinculadas con la seguridad pública de sus habitantes.

**Fondo de Aportaciones Múltiples.** Los reciben los estados de la Federación y de la Ciudad de México, se destinarán en un 46% al otorgamiento de desayunos escolares; apoyos alimentarios; y de asistencia social a través de instituciones públicas, con base en lo señalado en la *Ley de Asistencia Social*. Asimismo, se destinará el 54% restante a la construcción, equipamiento y rehabilitación de infraestructura física de los niveles de educación básica, media superior y superior en su modalidad universitaria, según las necesidades de cada nivel.

**Fondo de Aportaciones para la Educación Tecnológica y de Adultos.** Los estados y la Ciudad de México, recibirán los recursos económicos complementarios para prestar los servicios de educación tecnológica y de educación para adultos, cuya operación asuman de conformidad con los convenios de coordinación suscritos con el Ejecutivo federal, para la transferencia de recursos humanos, materiales y financieros necesarios para la prestación de dichos servicios.

**Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados y del Distrito Federal (Ciudad de México).** Dichas aportaciones se destinarán, entre otras cuestiones, a la profesionalización de los recursos humanos de las instituciones de seguridad pública vinculada al reclutamiento, ingreso, formación, selección, permanencia, evaluación, reconocimiento, certificación y depuración; al otorgamiento

de percepciones extraordinarias para los agentes del ministerio público, los peritos, los policías ministeriales o sus equivalentes de las procuradurías de justicia de los estados y de la Ciudad de México, los policías de vigilancia y custodia de los centros penitenciarios; así como de los centros de reinserción social de internamiento para adolescentes; al equipamiento de los elementos de las instituciones de seguridad pública correspondientes a las policías ministeriales o de sus equivalentes, peritos, ministerios públicos y policías de vigilancia y custodia de los centros penitenciarios, así como de los centros de reinserción social de internamiento para adolescentes.

**Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de las Entidades Federativas.** Se destinarán a distintas materias, como a la inversión en infraestructura física; al saneamiento financiero; a la modernización de los registros públicos de la propiedad y del comercio local; para modernizar los sistemas de recaudación locales y desarrollar mecanismos impositivos que permitan ampliar la base gravable de las contribuciones locales, lo cual genere un incremento neto en la recaudación; al fortalecimiento de los proyectos de investigación científica y desarrollo tecnológico; para los sistemas de protección civil en los estados y la Ciudad de México; para apoyar la educación pública, siempre y cuando las aportaciones federales destinadas a este rubro sean adicionales a los recursos de naturaleza local aprobados por las legislaturas locales para dicha materia.

**6. Recurso ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación.** Con fundamento en el art 11 de la *LCF*, cuando alguna entidad que se hubiera adherido al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal viole lo previsto por los arts 73, fracc XXIX, 117, fraccs IV a VII y IX, o 118, fracc I, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* o falte al cumplimiento del o de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta, oyendo a la entidad afectada y teniendo en cuenta el dictamen técnico que formule la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, podrá disminuir las participaciones de la entidad en una cantidad equivalente al monto estimado de la recaudación que la misma obtenga o del estímulo fiscal que otorgue, en contravención a dichas disposiciones.

La secretaría mencionada debe comunicar dicha resolución a la entidad de que se trate, señalando la violación que la motiva; además, dicha entidad cuenta con tres meses para corregir esa violación; si no la corrige, se considera que deja de pertenecer al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Asimismo, la secretaría multicitada hará la declaratoria correspondiente, notificándola a la entidad y ordenando su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*. Dicha declaratoria surtirá efecto 90 días después de su publicación.

Las cantidades en que se reduzcan las participaciones de una entidad, en los términos de este precepto, incrementarán al Fondo General de Participaciones en el siguiente año.

Al respecto, el art 12 de la *LCF* establece que a la entidad inconforme con la declaratoria por la que se considera que deja de estar adherida al Sistema Nacio-

nal de Coordinación Fiscal podrá ocurrir ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, conforme al art 105 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* y de la *Ley Orgánica del Poder Judicial Federal*, demandando la anulación de la declaratoria que se haya dictado conforme a la *Ley de Coordinación Fiscal*.

Desde la admisión de la demanda se suspenderán los efectos de la declaratoria impugnada, por 150 días. El fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación producirá efectos 30 días después de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*.

La Suprema Corte de Justicia de la Nación ordenará la publicación en el *Diario Oficial de la Federación*, tanto de la suspensión de los efectos de la declaratoria impugnada, como de los puntos resolutivos del fallo de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

En caso de que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público infringiera las disposiciones legales y convenios relativos a la coordinación fiscal en perjuicio de un entidad federativa, ésta podrá reclamar su cumplimiento ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, siguiendo en lo aplicable el procedimiento establecido en la *Ley Reglamentaria de las Fracciones I y II del Artículo 105 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

**Recurso de inconformidad.** Por otro lado, de acuerdo al art 11-A de la *LCF*, las personas que resulten afectadas por incumplimiento de las disposiciones del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y de las de coordinación en materia de derechos, podrán presentar recurso de inconformidad ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dentro de los cuarenta y cinco días hábiles siguientes a aquel en que haya surtido efectos la notificación del requerimiento o, en su caso, a partir de la fecha de pago de la contribución que corresponda. No procederá la interposición del recurso de inconformidad cuando se refiera a la interpretación directa del texto constitucional.

El recurso de inconformidad podrá presentarse por un conjunto de contribuyentes que tengan un representante común. Para este efecto, los sindicatos, las cámaras de comercio y de industria y sus confederaciones podrán fungir como representantes.

El recurso de inconformidad se tramitará conforme a las disposiciones que sobre el recurso de revocación establece el *Código Fiscal de la Federación*, con las siguientes modalidades:

- I. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público oír a la entidad de que se trate.
- II. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público solicitará un dictamen técnico a la Junta de Coordinación Fiscal.
- III. El plazo para resolver el recurso será de un mes, a partir de la fecha en que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público reciba el dictamen a que se refiere la fracción anterior.
- IV. La resolución podrá ordenar a la Tesorería de la Federación la devolución de las cantidades indebidamente cobradas, con cargo a las participaciones de la



entidad. A estas devoluciones les será aplicable lo que al respecto establece el *Código Fiscal de la Federación*.

La resolución podrá ser impugnada por los promoventes del recurso ante el Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa y por la entidad afectada ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en los términos establecidos en el art 12 de la *Ley de Coordinación Fiscal*.

**7. Órganos de coordinación.** Los órganos de coordinación son los siguientes:

- a) La Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales, integrada por el secretario de hacienda y el titular del órgano hacendario de cada entidad, quienes deben sesionar como mínimo una vez al año. En ella se determinan las aportaciones ordinarias y extraordinarias, así como los cambios al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.
- b) La Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales, conformada por el secretario de hacienda y por los titulares hacendarios de ocho entidades. Estos últimos durarán en su cargo dos años y entre sus facultades se encuentra la de formular dictámenes técnicos por falta de cumplimiento de alguna entidad, respecto de los convenios de coordinación.
- c) El Instituto para el Desarrollo Técnico de las Haciendas Públicas (Indetec), integrado por el director, la asamblea general y el consejo directivo, y que proporciona apoyo técnico, capacitación e información a las entidades federativas y municipios.
- d) La Junta de Coordinación Fiscal, constituida tanto por los representantes que designe la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, como por los titulares de los órganos hacendarios de las ocho entidades que forman la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales. La junta es el organismo del sistema, que elabora el dictamen técnico que la SHCP le solicite en relación con los recursos de inconformidad que le presentan las personas que se consideren afectadas por incumplimiento, en su caso, de las disposiciones del sistema, de las de coordinación en materias de derechos o de adquisición de inmuebles, con fundamento en el art 11-A de la *Ley de Coordinación Fiscal*.

## Características

Al respecto, **María Jesús de Miguel Calzado** afirma lo siguiente:<sup>14</sup>

### 1. Libre manejo y disponibilidad de los fondos

La coordinación sigue un sistema de distribución del ingreso federal en el que las autoridades y municipios participan de los ingresos totales anuales que obtiene la Federa-

<sup>14</sup> **María Jesús de Miguel Calzado** (1997), citada por **Dolores Beatriz Chapoy Bonifaz**, "Panorama del derecho mexicano", *Derecho financiero*, México, McGraw-Hill Interamericana, pp 158-162.



ción por concepto de todos sus impuestos, así como por los derechos sobre extracción de petróleo y de minería. Del concepto de participaciones ha surgido una evolución importante hasta ser un fenómeno de carácter global e integrador, así como también un elemento de vinculación y de solidaridad entre la Federación, los estados y los municipios, conforme al cual ya no se hace distinción entre impuestos federales participables y no participables, por lo que da una solución cuantitativa y no cualitativa al no otorgar participaciones sobre cada gravamen, sino fijando la proporción que en la recaudación de todos los impuestos federales y en los derechos sobre extracción de petróleo y de minería corresponden a las entidades federativas y a los municipios; sin embargo, a partir de 1996 se incorpora a la ley una asignación directa a las entidades federativas y municipios, derivada de la recaudación que obtiene la Federación por el impuesto especial sobre producción y servicios en la proporción que la propia ley establece sobre cerveza, bebidas refrescantes, alcohol, bebidas alcohólicas y tabacos labrados. Consecuentemente dicha recaudación se excluye del cálculo de la propia recaudación federal participable.

## 2. Nivelación de la capacidad fiscal de las entidades

El sistema de coordinación fiscal tiene como objetivo constante el equilibrio en los sistemas tributarios de los tres niveles de gobierno mediante la creación de mecanismos que compensan las diferencias de capacidad tributaria entre los distintos estados y municipios, de forma que todos ellos puedan prestar un nivel de servicios aceptables sin que tengan que imponer un grado de presión fiscal mayor del que existe en los otros estados.

## 3. Eliminación de la concurrencia impositiva

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal da solución al problema de la concurrencia impositiva que se presenta en las haciendas públicas de todo gobierno federal. El hecho de que la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* no delimite campos impositivos federales, estatales y municipales, salvo lo expresamente señalado por dicho ordenamiento, determina que tanto el Congreso de la Unión como las legislaturas de los estados puedan establecer contribuciones sobre las mismas fuentes, lo que da lugar a la doble o múltiple tributación. La adhesión al sistema nacional de coordinación fiscal, contemplado en la ley, ha sido la solución al establecer, por un lado, las participaciones que compensen el ingreso local suspendido y, por otro, obligando a los gobiernos de los estados a que, a cambio de recibir las citadas participaciones, ajusten su legislación tanto estatal como municipal a lo dispuesto en la *Ley de Coordinación Fiscal*, la *Ley del Impuesto al Valor Agregado* y la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*.

## 4. Uniformidad del procedimiento para calcular las participaciones

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, reúne en un solo documento el procedimiento de cálculo y liquidación de participaciones de todos los impuestos federales y de los derechos sobre extracción de petróleo y de minería.

## 5. Características de las participaciones

Del análisis a las disposiciones de la *Ley de Coordinación Fiscal* se desprenden las siguientes características:

- **Libre manejo y disponibilidad**

Los recursos que son canalizados a las entidades no están condicionados ni en su entrega ni en su ejercicio por parte de la Federación a los estados ni a sus municipios; por tanto, son ellos, a través de su órgano legislativo correspondiente, los que establecen su manejo, aplicación y determinación de las partidas en que habrán de erogarse. La única condicionante proviene de la obligación del estado y del municipio al adherirse al sistema nacional de coordinación fiscal de suspender aquellos gravámenes que son contrarios a dicho sistema.

- **Periodicidad**

En forma mensual, las entidades reciben de la Federación, dentro de los veinticinco primeros días de cada mes, el monto de los anticipos a cuenta de las participaciones federales que les corresponden en el mes. La Federación entrega las participaciones a los municipios por conducto de los estados, dentro de los cinco días siguientes a aquel en que el estado las reciba, el cual habrá de cubrírseles.

- **Oportunidad**

A partir de la vigencia de la *Ley de Coordinación Fiscal*, la oportunidad en el pago de participaciones ha sido norma de actuación por parte de la Federación. La falta de entero en los plazos establecidos dará lugar a que se causen a cargo de la entidad o de la Federación intereses a la tasa de recargos que establezca anualmente el Congreso de la Unión, y para los casos de entrega de participaciones a los municipios, la citada ley dispone igualmente que el retraso dará lugar al pago de intereses, en los términos antes señalados, y en caso de incumplimiento por parte de la entidad, la Federación hará la entrega directa a los municipios y descontará la participación del monto que corresponda al estado, previa opinión de la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales.

- **Posibilidad de compensar adeudos entre la Federación y entidades federativas**

Muy ligado con la oportunidad en el pago de las participaciones está el establecimiento en el Convenio de Colaboración Administrativa en Materia de Ingresos Federales, de un sistema de compensación de fondos entre la Federación y los estados acreedores de la Federación, por lo que los mayores porcentajes por adeudos de participación los retienen las entidades. La Tesorería de la Federación, con la información rendida por el estado de la recaudación ingresada, opera la constancia de participaciones correspondiente, entregando al estado sólo la diferencia por concepto de participaciones que queda a su favor mensualmente.

Las entidades —las menos de ellas— en las que los niveles de concentración de recaudación son muy elevados y por tanto son deudores de la Federación, con base en la constancia que al respecto se les entrega y que opera cada mes, deducen de la recaudación obtenida del total de los impuestos coordinados dados en administración el monto de sus participaciones, debiendo la entidad enterar a la Federación el saldo a su cargo en forma oportuna, pues de otra manera se incurre en causación de intereses.

- **Seguridad en cuanto a los procedimientos para integrar y distribuir los fondos en las participaciones que funcionan conforme a las bases y fórmulas de la ley, y no en criterios subjetivos.**

La existencia de fórmulas dentro de la misma ley, tanto respecto a la integración como a la distribución de los fondos, ha evitado la aplicación de criterios subjetivos en cuanto a la definición de cuantías y a las participaciones que deben entregarse a cada estado. Ésta es una disposición importante que da seguridad a las entidades federativas en la liquidación y entrega de sus participaciones.

## 6. Delegación de facultades

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal establece principios básicos para un sistema de delegación de funciones de administración en ingresos federales a los estados y municipios.

Con base en la ley, las entidades han celebrado con la Federación convenios de colaboración entre los tres niveles de gobierno.

## 7. Certeza en cuanto al cumplimiento de los convenios

El Sistema Nacional de Coordinación Fiscal establece las bases jurídicas para el debido cumplimiento tanto del convenio de adhesión y sus anexos, como del convenio de colaboración por parte de las entidades federativas, así como para la reparación patrimonial de los contribuyentes afectados por las violaciones nacionales de coordinación fiscal.

## Participaciones en garantía. Son inembargables

Conforme al art 9o de la *LCF*, las participaciones que correspondan a las entidades y municipios son inembargables; no pueden afectarse a fines específicos, ni estar sujetas a retención, salvo aquéllas correspondientes al Fondo General de Participaciones, al Fondo de Fomento Municipal y a los recursos a que se refiere el art 4-A, fracc I, de la *Ley de Coordinación Fiscal*, que podrán ser afectadas para el pago de obligaciones contraídas por las entidades o municipios, con autorización de las legislaturas locales e inscritas a petición de dichas entidades ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, a favor de la Federación, de las instituciones de crédito que operen en territorio nacional, así como de las personas físicas o morales de nacionalidad mexicana.

## Condición para registrar las obligaciones de los municipios

Las obligaciones de los municipios se registrarán cuando cuenten con la garantía solidaria del Estado, salvo cuando a juicio de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público tengan suficientes participaciones para responder a sus compromisos, de acuerdo con lo establecido en el reglamento de la ley mencionada.

### **Inscripción de las obligaciones originadas de la emisión de valores**

Tratándose de obligaciones que se originen de la emisión de valores, para efectos de su inscripción en el Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, bastará con que se presente evidencia de dichos valores de acuerdo al procedimiento establecido en el reglamento, en el entendido que dentro de los diez días hábiles siguientes a la inscripción de los mismos, deberá notificarse a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público su circulación o colocación; de lo contrario, se procederá a la cancelación de la inscripción.

### **Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios**

El Registro de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, será público a través de la página oficial de Internet de dicha secretaría y deberá permitir la identificación del porcentaje total de participaciones federales afectadas por cada entidad y municipio, así como el destino definido en los instrumentos que formalizan la obligación, en los términos que establezca el reglamento de dicha ley.

### **Pago de obligaciones contraídas a través de fideicomisos o vehículos de fuente de pago o garantía**

Las entidades y municipios efectuarán los pagos de las obligaciones contraídas a través de fideicomisos o vehículos de fuente de pago o garantía, sin perjuicio de los instrumentos y sistemas de registro establecidos en sus leyes estatales de deuda. En todo caso, las entidades federativas deberán contar con un registro único de obligaciones y empréstitos, y deberán publicar en forma periódica su información y la de sus municipios con respecto de las obligaciones garantizadas o aquéllas cuya fuente de pago son las participaciones, al menos en la página oficial de Internet del gobierno de la entidad.

### **Participaciones embargables y compensaciones**

No estarán sujetas a lo dispuesto en el primer párrafo del art 9 de la *LCF*, las compensaciones que se requieran efectuar a las entidades como consecuencia de ajustes en participaciones o de descuentos originados del incumplimiento de metas pactadas con la Federación en materia de administración de contribuciones. Así mismo, procederán las compensaciones entre las participaciones federales e incentivos de las entidades y de los municipios, y las obligaciones que tengan con la Federación, cuando exista acuerdo entre las partes interesadas o la ley así lo autorice.

### **Coordinación en materia contable y de información de finanzas públicas**

El gobierno federal, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y los gobiernos de las entidades que se hubieren adherido al Sistema Nacional de

Coordinación Fiscal, podrán celebrar convenios de coordinación en materia contable y de información de finanzas públicas.

### 5.3.2 Materias objeto de los convenios y acuerdos de adhesión

Algunas de ellas, conforme a los convenios y acuerdos firmados, son las siguientes:

- I. Impuesto al valor agregado.
- II. Impuesto sobre producción y consumo de cerveza.
- III. Impuesto sobre envasamiento de bebidas alcohólicas.
- IV. Impuesto sobre compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos.
- V. Impuesto sobre tabacos labrados.
- VI. Impuesto sobre venta de gasolina.
- VII. Impuesto sobre enajenación de vehículos nuevos.
- VIII. Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos.
- IX. Impuesto al ingreso global de las empresas, sobre erogaciones por remuneración al trabajo personal presentado bajo la dirección y dependencia de un patrón, sobre la renta por la prestación de servicios personales subordinados que deba ser retenido, y al valor agregado pagado mediante el sistema de estimativa; correspondientes a causantes menores del impuesto sobre la renta y a causantes personas físicas sujetas a bases especiales de tributación en actividades agrícolas, ganaderas, de pesca y conexas en materia del citado impuesto sobre la renta.

Los convenios son muy parecidos para todos los estados; sin embargo, con motivo de adaptaciones necesarias en la administración tributaria, se le han incorporado una serie de anexos que convienen en situaciones específicas, por ejemplo: en el Estado de México aparecen los anexos siguientes:

- 1: Cálculo del sacrificio fiscal por entidad.
- 2: Ajustes a las entidades petroleras.
- 2 y 3: Pasaportes provisionales.
- 3 y 4: Sistema alimentario mexicano.
- 4 y 5: Reformas al IVA y distribución del Fondo financiero complementario.
- 5 y 6: El 8% de espectáculos públicos.

#### **Materia de colaboración administrativa** (véase el cuadro 5.1, p 442)

- Determinación y liquidación.
- Recaudación.
- Fiscalización.

- Revisión electrónica.
- Administración.
- Recurso de revocación.
- Algunas autorizaciones.
- Consultas.
- Juicio de nulidad.
- Registro de vehículos, etcétera.

### **Facultades reservadas para la Federación**

- I. Formular querellas, declaratoria de perjuicio y solicitar el sobreseimiento en procesos penales.
- II. Tramitar y resolver los recursos de revocación que presenten los contribuyentes contra las resoluciones definitivas que determinen contribuciones o accesorios, tratándose de los casos previstos en la cláusula décima cuarta del convenio y de los que queden a cargo del SAT, derivados de la aplicación de la cláusula décima séptima.
- III. Notificar y recaudar, incluso a través del procedimiento administrativo de ejecución, el importe de las determinaciones de los impuestos al valor agregado, sobre la renta y especial sobre producción y servicios, que hubiere formulado la propia secretaría por conducto del SAT.

Lo anterior, con las salvedades que, en su caso, se deriven de lo dispuesto en la cláusula décima séptima.

- IV. Resolver las consultas que sobre situaciones reales y concretas hagan los interesados individualmente en relación con los ingresos y actividades coordinados a que se refiere el aludido convenio y sus anexos.
- V. Interponer el recurso de revisión ante el tribunal colegiado de circuito competente, por conducto de las salas, secciones o Pleno del Tribunal Federal de Justicia Fiscal y Administrativa, tratándose de los casos previstos en la cláusula decima cuarta de este convenio y de los que queden a cargo del Servicio de Administración Tributaria, derivados de la aplicación de la cláusula décimo séptima de este convenio.
- VI. Intervenir en los juicios de amparo en los que se impugne la constitucionalidad de una ley o reglamento de naturaleza fiscal.

La SHCP, por conducto del SAT, ejercerá las facultades de planeación, programación, normatividad, verificación y evaluación de los ingresos coordinados. La entidad podrá formular propuestas sobre la determinación de sus metas, así como de los actos de fiscalización para la programación conjunta, a través del comité de programación.

**CUADRO 5.1** Algunas facultades otorgadas mediante el convenio de colaboración administrativa a la Ciudad de México.

Impuestos	Cláusulas		8a	9a	13a y	14a	
Caducidad o prescripción	X	X					Prescripción
Cancelación de créditos. Resoluciones individuales no favorables a los contribuyentes	X	X	X	X	X	X	Cancelación
Recaudación	X	X	X	X	X	X	X
Comprobación, revisiones electrónicas	X	X	X	X	X	X	
Acuerdos conclusivos	X	X	X	X	X	X	Accesorios
Determinación	X	X	X	X	X	X	
Multas	X	X	X	X	X	X	X
Notificación, incluso por medio electrónico	X	X	X	X	X	X	X
Condonación de multas	X	X	X	X	X	X	X
Pagos diferidos o en parcialidades	X	X	X	X	X	X	X
Condonación de multas	X	X	X	X	X	X	X
Ejecución. PAE	X	X	X	X	X	X	
Resolver recursos administrativos	X	X	X	X	X	X	
Juicios y recurso de revisión	X	X		X	X	X	
Registro vehicular						X	
Procedimiento inmovilizador	X	X	X	X		X	
Compensación o devolución	X	X	X	X			Devolución



## Materia en relación con la coordinación en derechos

Las entidades federativas que deseen adherirse al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal participarán en los impuestos especiales y las que también opten por coordinarse en derechos, tomando en cuenta que los estados podrán no coordinarse en derechos sin perjuicio de continuar adheridos al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, no mantendrán en vigor derechos estatales o municipales por lo siguiente:

- I. Licencias, anuencias previas al otorgamiento de las mismas; en general, concesiones, permisos o autorizaciones, o bien, obligaciones y requisitos que condicionen el ejercicio de actividades comerciales industriales y de prestación de servicios. Asimismo, los que resulten como consecuencia de permitir o tolerar excepciones a una disposición administrativa, tales como la ampliación de horario, con excepción de las siguientes:
  - a) Licencias de construcción.
  - b) Licencias o permisos para efectuar conexiones a las redes públicas de agua y alcantarillado.
  - c) Licencias para fraccionar o lotificar terrenos,
  - d) Licencias para conducir vehículos.
  - e) Expedición de placas y tarjetas para la circulación de vehículos.
  - f) Licencias, permisos o autorizaciones para el funcionamiento de establecimientos o locales, cuyos giros sean la enajenación de bebidas alcohólicas o la prestación de servicios que incluyan el expendio de dichas bebidas, siempre que se efectúen total o parcialmente con el público en general.
  - g) Licencias, permisos o autorizaciones para la colocación de anuncios y carteles o la realización de publicidad, excepto los que se realicen por medio de televisión, radio, periódicos y revistas.
- II. Registros o cualquier acto relacionados con los mismos, con excepción de los siguientes:
  - a) Registro Civil.
  - b) Registro Público de la Propiedad y del Comercio.
- III. Uso de las vías públicas o la tenencia de bienes sobre las mismas. No se considerarán comprendidos dentro de lo dispuesto en esta fracción los derechos de estacionamiento de vehículos, el uso de la vía pública por comerciantes ambulantes o con puestos fijos o semifijos, ni por el uso o tenencia de anuncios.
- IV. Actos de inspección y vigilancia.

Los derechos locales o municipales no podrán ser diferenciales considerando el tipo de actividad a que se dedique el contribuyente, excepto tratándose de dere-

chos diferenciales por los conceptos a los que se refieren los incs del *a)* al *g)* de la fracc I y la fracc III del art 10-A de la *Ley de Coordinación Fiscal*.

Las certificaciones de documentos, así como la reposición de éstos por extravío o destrucción parcial o total no quedarán comprendidas dentro de lo dispuesto en las fraccs I y II del artículo en cuestión. Tampoco quedan comprendidas las concesiones por el uso o aprovechamiento de bienes pertenecientes a las entidades federativas o a los municipios.

En ningún caso lo dispuesto en el artículo referido, se entenderá que limita la facultad de los estados y municipios para requerir licencias, registros, permisos o autorizaciones, otorgar concesiones y realizar actos de inspección y vigilancia. Para el ejercicio de estas facultades, no se podrá exigir cobro alguno, con las salvedades expresamente señaladas.

Para los efectos de coordinación con las entidades, se considerarán derechos, aun cuando tengan una denominación distinta en la legislación local correspondiente, las contribuciones que tengan las características de derecho conforme al *Código Fiscal de la Federación* y la *Ley de Ingresos de la Federación*.

También se considerarán como derechos para los efectos del art 10-A de la *Ley de Coordinación Fiscal*, las contribuciones u otros cobros, cualquiera que sea su denominación, que tengan la característica de derechos de acuerdo con el *Código Fiscal de la Federación*, aun cuando se cobren por concepto de aportaciones, cooperaciones, donativos, productos, aprovechamiento o como garantía de pago por posibles infracciones.

### Coordinación fiscal en la Ciudad de México

Es inexplicable que el gobierno de la CDMX, suscribiera el nuevo convenio de colaboración administrativa publicado en el *DOF* el 12 de agosto de 2015 que permite que el SAT suspenda, hasta por 12 meses, a la entidad federativa para iniciar actos de fiscalización por incumplimiento de las disposiciones jurídicas federales y de la normatividad aplicable. Máxime cuando previo a la imposición de dicha sanción, se tendría que imponer primero la de amonestación, al tratarse de aspectos de forma.

Por otro lado, no se puede concebir que se otorgue a la Entidad Federativa, su garantía de audiencia una vez impuesta la sanción, cuando lo correcto es que sea previa a la misma y que dicha Entidad tenga la posibilidad de ofrecer pruebas y alegar lo que a su derecho convenga.

Asimismo, al prever la imposición de una sanción, los supuestos que den lugar a ella, deben ser claros y concretos, y no referirlos al incumplimiento genérico de las disposiciones jurídicas federales y de la normatividad aplicables, respecto de la aplicación de este Convenio y sus Anexos, pues ello daría

*continúa*

*continuación*

lugar a que se prevean tipos de sanciones arbitrarias, en perjuicio de dicha Entidad Federativa y como consecuencia de sus finanzas.

Otra crítica es la incorporación del indicador Valor de Incentivo de las Entidades Federativas (VIE) que se aplicará para el otorgamiento del 30% de los incentivos derivados del ejercicio de las facultades de fiscalización, conforme a la metodología y criterios que emita el SAT, dado que se advierte de manera clara que queda al arbitrio de dicha autoridad el fijar reglas estrictas y para algunas Entidades poco probables de realización para la obtención de incentivos, dadas las metas altas que se les llegan a fijar en sus Programas Operativos Anuales, por mencionar uno de tantos.

Édgar Cruz Ramos

### 5.3.3 Descripción del sistema resultante de la coordinación fiscal

Se debe tener presente una de las críticas más intensas al federalismo fiscal, en virtud de que se pueden presentar enormes desigualdades en los servicios y en la protección de los derechos básicos. Lo anterior se atribuye a que el gasto público varía considerablemente de entidad a entidad y de municipio a municipio, desigualdad que no es accidental, sino inherente al sistema federal.

Dentro de ese contexto aparecen: estados y municipios ricos, estados y municipios pobres, y la Ciudad de México con sus grandes contrastes económicos y sociales.

Para explicar lo anterior, la tesis federalista señala que la diversidad es una condición del principio del sistema federal, lo cual permite a las comunidades estatales ejercer su autonomía política, que da las posibilidades siguientes:

- a) Interactuar en un ambiente de independencia política y autosuficiencia económica.
- b) Desarrollar sus capacidades de organización.
- c) Ejercitar sus talentos y esfuerzos en la persecución de estilos y niveles propios de la vida social y privada.
- d) Asumir los sacrificios, costos y responsabilidades que exigen el modelo de vida y el nivel de desarrollo económico y social elegidos por la comunidad.
- e) Aspirar a obtener las recompensas sociales y económicas asociadas al trabajo y esfuerzo de las distintas generaciones de pobladores de dicha comunidad, recompensas que constituyen el incentivo y motor de su desarrollo.

Esa situación ha provocado que para solucionar la desigualdad en las entidades se apliquen métodos no federalistas, como realizar transferencias sustancia-

les de ingresos generados en una comunidad estatal hacia otras, anulándose el principio de diversidad y operando, de hecho, un Estado unitario; sin embargo, esto no significa que el federalismo fiscal se oponga a la reducción de los desequilibrios regionales, sino que desestima la aplicación de métodos no federalistas.

Dicho de otra manera, en un Estado centralista, las transferencias directas del nivel central al regional son el método apropiado para establecer la redistribución fiscal. En cambio, en un estado federal, las transferencias redistributivas en gran escala no son el instrumento fiscal más adecuado para esta forma de organización política debido a que en lugar de reducir las disparidades los esquemas de transferencias redistributivas pueden agravarlas.

Dentro de esta tesitura, las transferencias de estados de ingresos altos a los de ingresos bajos motivan una mala asignación de los recursos de la República y reducen el incentivo de la población del Estado beneficiario para trabajar, ahorrar, emigrar o tomar riesgos.

Se violentan la diversidad y la competencia entre entidades políticas que constituyen el eje del sistema fiscal federalista. Las que tienen más éxito en organizarse y trabajan para su desarrollo obtienen como legítima recompensa a su esfuerzo disponer discrecional y soberanamente del producto social de la comunidad. Esto se pierde, en gran medida, cuando una parte sustancial de dicho producto social se transfiere a otras comunidades igualmente autónomas, que no erogaron el costo social asociado a su obtención.

Las políticas de desarrollo regional a largo plazo son el instrumento federalista; así, no sólo con el apoyo del gobierno federal para el rompimiento de inercias y rezagos, sino también con la inversión federal directa puede afrontarse eficazmente el problema del desequilibrio regional.

### **Conveniencia de que se precisen los distintos campos impositivos en una reforma constitucional**

Por la importancia y trascendencia de la coordinación fiscal, se considera que debe adicionarse un apartado a la Constitución Política de la República, para que en ella se precisen con claridad los campos impositivos que corresponden a la Federación, la Ciudad de México, y a los estados y municipios, de tal manera que se evite el fenómeno de la doble concurrencia contributiva.

## **5.4 Sistemas locales de contribuciones**

En el ámbito nacional se puede hacer alusión a tres sistemas locales de contribuciones: los aplicables a las entidades federativas, los de la Ciudad de México y los de los municipios. Así, se puede afirmar que los sistemas locales de contribuciones

están delimitados por el territorio de las entidades, de los municipios y de la Ciudad de México y sus demarcaciones territoriales.

### 5.4.1 Ciudad de México

Además de las normas aplicables en lo conducente, contenidas en la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, en el *Estatuto de Gobierno del Distrito Federal*, próximamente en la Constitución de la Ciudad de México, en la *Ley de Ingresos de la Ciudad de México* y en el Presupuesto de Egresos de la Ciudad de México, el sistema se regula por el *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX) vigente a partir de 2010 y la *Ley de Presupuesto y Gasto Eficiente del Distrito Federal* (hoy CDMX).

Las disposiciones del *CFDF* son de orden público e interés general, tienen por objeto regular la obtención, administración, custodia y aplicación de los ingresos de la Ciudad de México, las infracciones y delitos contra la hacienda local, las sanciones correspondientes, así como el procedimiento para interponer los medios de impugnación que el mismo establece.

El citado *Código Fiscal del Distrito Federal* (hoy CDMX) consta de cuatro libros, denominados como sigue:

- De los Ingresos.
- De los Servicios de Tesorería.
- De los Procedimientos Administrativos.
- De las Infracciones y Sanciones, Responsabilidades Resarcitorias y Delitos en Materia de Hacienda Pública.

#### Coordinación fiscal en la Ciudad de México

En virtud de la nueva estructura política y jurídico-administrativa de la ciudad de México, ya se modificó la *Ley de Coordinación Fiscal*, con la posibilidad de que se pueda celebrar el convenio de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal. Ahora se debe regresar al criterio restitutorio y no distributivo.

Cabe mencionar que el 12 de agosto de 2015, se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* un nuevo convenio de colaboración administrativa entre el DF (hoy CDMX) y la SHCP.

Al respecto, el Dr. **Francisco Chígüil Figueroa**<sup>15</sup>, en su investigación sobre los factores de endeudamiento de la Ciudad de México, nos señala que:

<sup>15</sup> **Francisco Chígüil Figueroa** (Profesor-Investigador del Departamento de Economía de la UAM-Azcapotzalco), "Factores que determinaron el nivel de endeudamiento en el Distrito Federal, 1995-2010", *Análisis Económico*, núm 66, vol XXVII, tercer cuatrimestre de 2012.

## **Transferencias federales y participaciones: teoría y realidad en la Ciudad de México**

A continuación analizamos los factores que han afectado los niveles de endeudamiento de la Ciudad de México. Consideramos aquí las transferencias y las participaciones de recursos provenientes de la Federación y los gastos corrientes, así como el gasto en inversión.

En estructuras federativas, las transferencias de recursos, además de representar la principal fuente de financiamiento de gran parte de los niveles inferiores de gobierno, desempeñan también un papel fundamental para garantizar una generación eficiente y equitativa de bienes y servicios públicos (Super, 2006; Abueva, 2006; Fillipov, 2004; Auerbach y Hassett, 2002; Inman y Rubinfeld, 1997).

En México existen dos modalidades: las transferencias y las participaciones. Las transferencias están condicionadas y deben ser invertidas directamente en los proyectos definidos desde el nivel más alto de gobierno: la Federación (Aguilar, 2003). Las participaciones, que son transferencias no condicionadas, son las que realmente otorgan un mayor margen de maniobra a los gobiernos locales para la cobertura de sus objetivos de gobierno.

Teóricamente al aumentar las participaciones y las transferencias en el financiamiento de las unidades receptoras, se pierde la correspondencia entre la carga de impuestos y la provisión de bienes y servicios públicos locales (Super, 2006; Abueva, 2006; Fillipov, 2004; Auerbach y Hassett, 2002; Dillinger y Webb, 1998). Así, la literatura especializada muestra que las participaciones pueden promover la subvaloración de los costos, conduciendo a una provisión ineficiente de esos bienes. Por esa razón, la literatura de vanguardia en finanzas públicas considera la hipótesis de que el financiamiento en estructuras federativas, por medio de participaciones, influye negativamente en el desempeño fiscal de los gobiernos receptores, expresado por el bajo esfuerzo fiscal o por la expansión de los gastos públicos de esos niveles de gobierno (Super, 2006; Abueva, 2006; Fillipov, 2004; Cantillon, 2004). Sin embargo, esta misma literatura indica que esa relación negativa entre participaciones y esfuerzo local se relativiza considerablemente cuando el gobierno receptor es el que administra las ciudades más grandes de una federación (Donhue, 1997).

Para analizar los determinantes del endeudamiento de la Ciudad de México, en este estudio se utiliza como variable explicativa la dependencia de recursos como forma de probar la hipótesis de que las transferencias intergubernamentales generan incentivos para un comportamiento fiscal irresponsable, medido por el endeudamiento de la CDMX. Como *proxy* para el grado de dependencia de los recursos transferidos por el Gobierno de la Unión (GU), se utiliza el cociente de la relación entre las transferencias o participaciones y el ingreso corriente neto. Las transferencias y participaciones corrientes se refieren a los recursos recibidos del gobierno de la federación, derivadas del cumplimiento de la *Ley de Coordinación Fiscal*.

### **Las transferencias**

Las transferencias, en los últimos años, se han constituido en una de las principales fuentes de financiamiento del gobierno de la ciudad, ya que provienen de los fondos

de aportaciones que como lo establece la *Ley de Coordinación Fiscal*, la Federación debe constituir cada año para promover el desarrollo de las entidades federativas del país. La distribución de estos recursos se basa en un criterio redistributivo, el cual busca incrementar los recursos públicos en aquellas entidades federativas que requieren de inversiones en infraestructura y servicios públicos.

Los ingresos que obtienen las entidades con cargo a estos fondos (ramo 33) sólo se pueden destinar a los programas y proyectos que señala la *Ley de Coordinación Fiscal*. Ello resultó un cambio significativo, ya que anteriormente eran transferidos a las entidades federativas y municipios por medio de las dependencias del Ejecutivo Federal; actualmente son recursos descentralizados y controlados por las legislaturas locales y con las actividades establecidas en cada fondo por la Federación (Sour, 2004).

Para las entidades del país, los recursos provenientes de las transferencias tomaron especial importancia, al inicio de la década de los noventa, del proceso de descentralización de los servicios educativos y de salud.

En el caso de la Ciudad de México, hasta el año 2000 sólo recibía recursos de tres de los siete fondos que señalaba la *Ley de Coordinación Fiscal*: el Fondo de Aportaciones para los Servicios de Salud, el Fondo de Aportaciones Múltiples y el Fondo de Aportaciones para la Seguridad Pública de los Estados, ya que es la única entidad en donde la descentralización de los servicios educativos aún no se ha llevado a cabo.

En los últimos años, la Ciudad de México fue incorporada a los beneficios del Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de Municipios y Demarcaciones Territoriales y al Fondo de Aportaciones para el Fortalecimiento de Entidades Federativas (FAFEF), y aún no ha sido incluida en el Fondo de Aportaciones para la Infraestructura Social, el cual fue creado en 1998, y cuyo propósito es beneficiar a la población que se encuentra en condiciones de pobreza y otros factores relacionados con su bienestar, a pesar de que en la ciudad se tienen plenamente identificadas las zonas en las diversas demarcaciones territoriales en donde la población se encuentra en pobreza extrema.

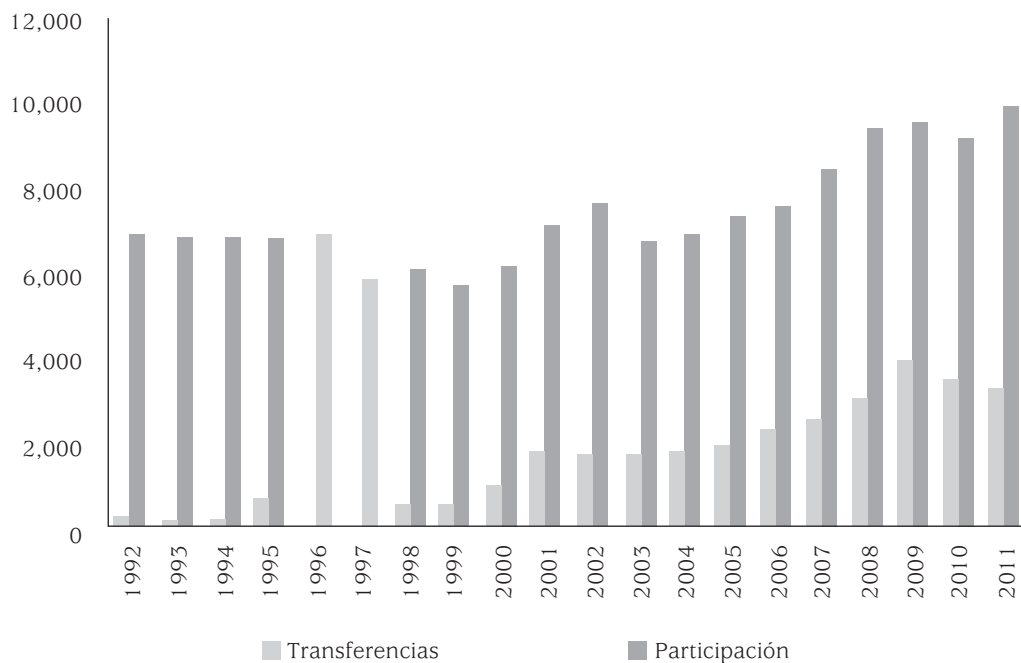
En la gráfica 5.1 se presentan los niveles para las transferencias y las participaciones en el periodo 1992-2011. De esta gráfica se puede inferir que el crecimiento de las transferencias y las participaciones, en términos reales, no ha sido homogéneo. Las transferencias de recursos condicionadas a su aplicación han aumentado de tal forma que en 1992 prácticamente no existían y crecieron significativamente en los últimos diez años por la inclusión de la ciudad en fondos de los que antes era excluida.

En 1992 las transferencias condicionadas de recursos equivalían apenas a 3.8% de las participaciones que recibía la Ciudad de México, y representaban sólo 2.0% de los ingresos netos de la ciudad (véase cuadro 5.2).

Para el año 2000 los recursos provenientes de las transferencias fueron 5% de los ingresos netos de la ciudad, mientras que las participaciones lo hicieron en 30%; y para 2010 representaron 13% del total de los ingresos, monto equivalente a casi 37.8% del total de las participaciones que recibió la Ciudad de México para ese año (véase cuadro 5.3).



**GRÁFICA 5.1**  
Evolución de participaciones y transferencias, 1992-2011  
Millones de pesos  
(base 1995)



FUENTE: Elaborado con información de la *Cuenta Pública de Distrito Federal* (hoy CDMX), 1992-2011

**CUADRO 5.2** Ingresos netos del Distrito Federal (hoy CDMX), 1992-2011 (base 1995)

Año	Sector central			Ingresos extraordinarios		Organismos y empresas		Total
	Propios	Participaciones	Transferencias	ADEFAS	Financiamiento neto	Propios	Financiamiento neto	
1992	7567.0	6944.2	263.8	131.9	215.5	1854.2	0.0	16976.6
1993	7865.3	6854.5	237.0	231.1	291.5	1744.5	0.0	17223.8
1994	8794.6	6833.7	220.5	220.5	0.0	1986.3	0.0	18055.6
1995	8262.8	6839.3	713.0	300.0	716.9	2038.5	0.0	18870.5
1996	7308.5	6988.5	0.0	263.6	3361.5	1981.3	0.0	19903.5
1997*	8295.7	5839.3	0.0	260.6	3101.6	1818.8	0.0	19316.0

*continúa*

\* Este año incluye remanentes del año anterior.

*continuación*

1998	8 822.6	6 103.0	561.6	271.3	3 391.6	1 747.5	0.0	20 897.6
1999	8 609.6	5 743.8	534.8	228.0	824.9	1 448.6	0.0	17 389.7
2000	9 538.1	6 189.3	1 005.9	205.3	1 623.2	1 455.5	430.2	20 447.7
2001	10 065.4	7 145.5	1 784.6	221.6	1 499.9	1 424.6	241.2	22 382.7
2002	10 228.7	7 708.4	1 817.5	211.5	1 499.5	2 064.1	11.0	23 540.7
2003	10 964.9	6 778.6	1 754.2	258.6	861.9	1 782.6	0.0	22 400.8
2004	9 498.9	6 901.3	1 822.1	356.6	689.1	2 047.1	0.0	21 315.2
2005	9 859.3	7 420.9	1 934.2	177.4	448.3	1 849.1	0.0	21 689.1
2006	9 998.2	7 641.2	2 347.7	190.4	406.0	2 116.8	0.0	22 700.2
2007	10 203.5	8 513.1	2 558.0	189.6	341.6	2 081.1	0.0	23 887.0
2008	10 759.4	9 508.5	3 077.9	235.3	353.0	2 011.7	0.0	25 945.8
2009	11 005.7	9 627.5	3 978.4	0.0	431.7	2 105.1	0.0	27 148.4
2010**	11 327.3	9 237.0	3 505.6	0.0	1 059.7	2 303.0	0.0	27 432.7
2011**	11 850.8	9 965.6	3 263.8	0.0	816.9	2 083.8	0.0	27 980.8

\*\* Datos obtenidos de la Ley de ingresos aprobada.

FUENTE: *Cuenta Pública del Distrito Federal* (hoy CDMX), años 1995-2009.

Por otra parte, es necesario destacar que en el transcurso de esta última década las transferencias experimentaron una tasa de crecimiento promedio anual de 13.3 %, al pasar de 1.0 a 3.5 mil millones de pesos en términos reales (*véase* cuadro 5.2). Con la descentralización de los servicios educativos y la incorporación a los beneficios del FAISM, la Ciudad de México recibiría un trato de equidad con las restantes entidades del país.

**CUADRO 5.3** Ingresos netos del Distrito Federal (hoy CDMX), 1992-2011 (Estructura porcentual)

Año	Sector central			Ingresos extraordinarios		Organismos y empresas		Total
	Propios	Participaciones	Transferencias	ADEFAS	Financiamiento neto	Propios	Financiamiento neto	
1992	43	41	2	1	1	11	0	100
1993	46	40	1	1	2	10	0	100
1994	49	38	1	1	0	11	0	100
1995	44	36	4	2	4	10	0	100
1996	37	35	0	1	12	9	0	100

*continúa*

continuación

1997*	43	30	0	1	16	8	0	100
1998	42	29	3	1	16	8	0	100
1999	50	31	3	1	3	7	2	100
2000	47	30	5	1	8	6	1	100
2001	45	32	8	1	7	9	0	100
2002	43	33	8	1	6	8	0	100
2003	49	30	8	1	4	10	0	100
2004	45	32	9	2	3	9	0	100
2005	45	34	9	1	2	9	0	100
2006	44	34	10	1	2	9	0	100
2007	43	36	11	1	1	8	0	100
2008	41	32	12	1	1	8	0	100
2009	41	35	13	0	2	8	0	100
2010**	41	34	13	0	4	8	0	100
2011**	42	36	12	0	3	7	0	100

\* Este año incluye remanentes del año anterior.

\*\* Datos obtenidos de la Ley de ingresos aprobada.

FUENTE: *Cuenta Pública del Distrito Federal* (hoy CDMX), años 1995-2010.

## Las participaciones

Otra fuente importante de los ingresos de la ciudad lo constituyen las participaciones en ingresos federales. Estos recursos son transferidos por la Federación a las 32 entidades del país, incluyendo a la Ciudad de México, por formar parte del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y representan la segunda fuente de recursos más importante después de los ingresos propios.

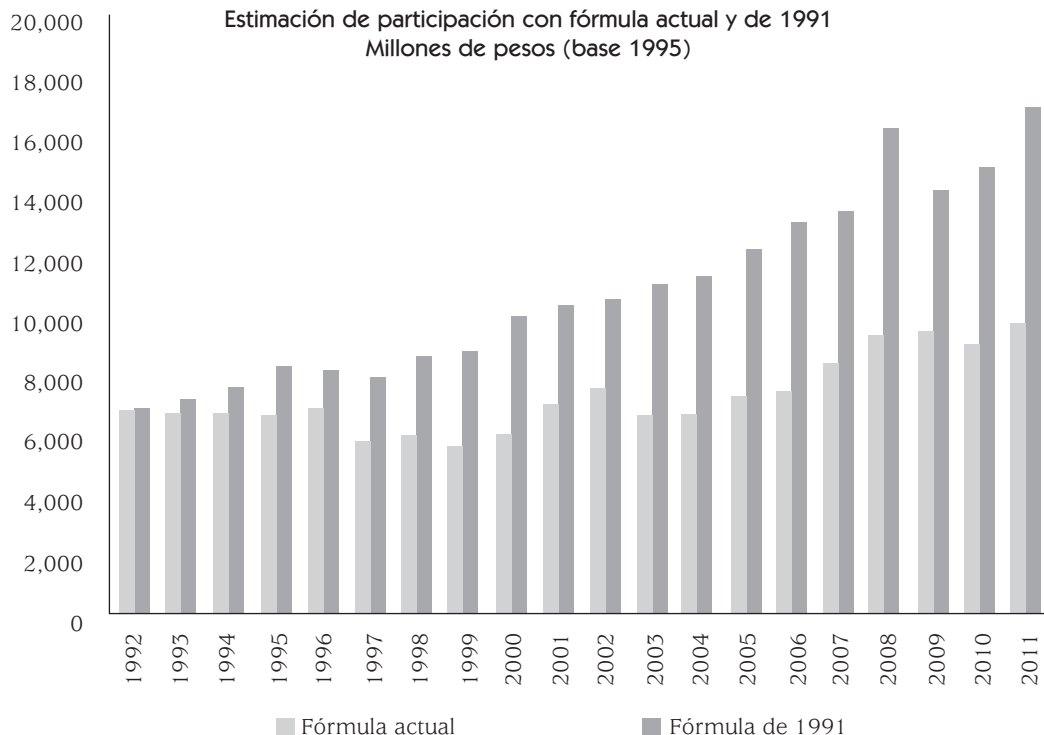
Sin embargo, las reformas llevadas a cabo al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal en 1991, dieron lugar a un constante deterioro de los recursos que por la vía de participaciones recibía la ciudad, con dichas reformas se modificaron los criterios para la asignación de las participaciones a los gobiernos estatales, con lo que el sistema de distribución de este tipo de recursos privilegia ahora el criterio poblacional en lugar del criterio resarcitorio, que determinaba la participación de cada entidad federativa en la recaudación participable.

La modificación de la fórmula de distribución de las participaciones, significó un cambio fundamental en la estructura de ingresos netos de la Ciudad de México, y se reflejó de manera inmediata en una disminución de sus participaciones. En la gráfica 5.2 podemos observar las diferencias entre los niveles de participaciones que la Ciudad de México dejó de recibir, con la aplicación del nuevo Coeficiente Efectivo de Participación, que entre 1992 y 2010 descendió de 17 a 11.4% (véase cuadro 5.4).

Este comportamiento afectó significativamente la estructura de ingresos netos de la Ciudad de México. Entre 1992 y 2000 las participaciones experimentaron una dis-

minución en su contribución a los ingresos totales de la ciudad, al pasar de 41 % a 30 %; y durante el periodo de 2001-2010 esta contribución ha mostrado una tendencia a estabilizarse en 34 % en promedio (véase cuadro 5.3).

**GRÁFICA 5.2**  
Estimación de participación con fórmula actual y de 1991  
Millones de pesos (base 1995)



FUENTE: Elaborado con información de la *Cuenta Pública de la Ciudad de México*, 1992-2011

**CUADRO 5.4** Evolución del coeficiente de participaciones, 1992-2001

Año	Porcentaje
1992	17.3
1993	16.2
1994	15.2
1995	14.1
1996	14.7
1997	12.4
1998	12.0
1999	11.1
2000	10.5

*continúa*

continuación

2000	10.5
2001	11.7
2002	12.4
2003	10.4
2004	10.3
2005	10.3
2006	9.9
2007	10.7
2008	9.9
2009	11.4
2010	11.4
2011	11.4

FUENTE: Elaborado con información de la *Cuenta Pública del Distrito Federal* (hoy CDMX)

Sin embargo, es importante destacar que la reforma hacendaria de 2008 modificó nuevamente la fórmula de distribución de las participaciones, sólo en este año la Ciudad de México dejó de recibir aproximadamente 7.1 mil millones de pesos en términos reales (véase cuadro 5.2).

Hasta el año 2000 las participaciones acumuladas que se dejaron de recibir alcanzaron la cifra de 16.2 mil millones de pesos, mientras que el saldo de endeudamiento adquirido por el gobierno de la ciudad fue de 9.8 mil millones de pesos en términos reales, como se muestra en la gráfica 5.3

Así, la reforma de 1991 a la fórmula de distribución de las participaciones tuvo como consecuencia que en los últimos 20 años la Ciudad de México dejara de recibir alrededor de 65.7 mil millones de pesos, y que el saldo de la deuda para 2010 alcanzara la cifra de 11.13 mil millones de pesos en términos reales, como se muestra en la gráfica 5.3.

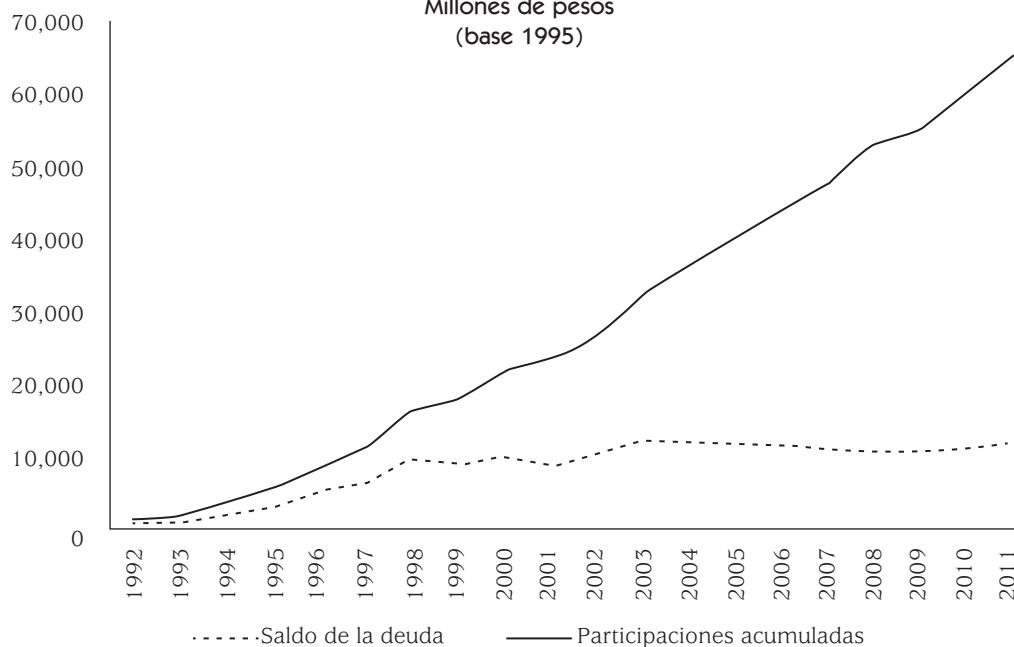
En consecuencia, la modificación a la fórmula de reparto de los recursos federales fue determinante para que en la segunda mitad de la década de los noventa, el gobierno de la ciudad recurriera a importantes montos de financiamiento; lo cual derivó en una situación injusta e inequitativa, ya que la capital del país genera más de 55% de la tributación federal y sólo se le retribuye 5% de la misma.

### 5.4.2 Estatales

El sistema impositivo estatal se refiere a las disposiciones jurídicas que regulan la actividad tributaria en una entidad. Entre otras leyes que lo rigen, se encuentran fundamentalmente las que se mencionan a continuación:

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- *Constitución del Estado.*

**GRÁFICA 5.3**  
Saldo de la deuda y participaciones acumuladas no recibidas  
Millones de pesos  
(base 1995)



FUENTE: Elaborado con información de la *Cuenta Pública de la Ciudad de México*, 1992-2010

- *Ley de Ingresos para el Estado.*
- *Presupuesto de Egresos del Gobierno del Estado.*
- *Ley de Hacienda del Estado.*
- *Código Fiscal o Financiero para el Estado* (en su caso).
- *Reglamento para el Cobro y Aplicación de Gastos de Ejecución y Pago de Honorarios por Notificación de Crédito.*
- *Ley Orgánica de la Administración Pública del Estado.*
- *Ley de Planeación del Estado.*
- *Ley de Deuda Pública del Estado.*
- *Decreto por el que se Otorgan Diversos Beneficios Fiscales para el Ejercicio Fiscal.*
- *Ley de Coordinación Fiscal del Estado.*
- *Ley para el Control y Vigilancia de los Organismos Descentralizados, Empresas de Participación Estatal y Fideicomisos.*
- *Ley de Catastro del Estado.*
- *Ley del Tribunal de lo Contencioso Administrativo del Estado.*
- *Convenio de Adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal que celebran la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado.*

- Convenio de Colaboración Administrativa en Materia Fiscal Federal que celebra el Gobierno Federal por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Gobierno del Estado.
- Declaratoria por la que el Estado queda coordinado con la Federación en Materia Federal de Derechos.
- Declaratoria de la Coordinación en Materia Federal del Impuesto sobre Adquisición de Inmuebles de la Federación con el Estado.

Tanto el Estado de México como la Ciudad de México van a la vanguardia legislativa, y la primera entidad acaba de publicar recientemente su código financiero.

### 5.4.3 Municipales

Este sistema de contribución se refiere al conjunto de normas jurídicas que regulan la hacienda pública municipal, cuyos tributos son aprobados por las legislaturas locales; sin embargo, los presupuestos de egresos son autorizados por los ayuntamientos. Aquí se localizan por lo general las disposiciones siguientes:

- *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.*
- *Constitución del Estado.*
- *Ley Orgánica Municipal.*
- *Ley de Hacienda Municipal.*
- *Ley de Ingresos Municipal.*
- *Ley de Deuda Pública Municipal.*
- *Ley sobre la Prestación de los Servicios de Agua Potable y Alcantarillado Municipal.*
- *Ley de Organismos Públicos Descentralizados de Carácter Municipal para la Prestación de los Servicios de Agua Potable, Alcantarillado y Saneamiento.*
- *Código Financiero Municipal.*

## 5.5 Correlaciones entre los sistemas federal y locales de contribuciones

Se requiere una regulación jurídica más precisa para realizar lo siguiente:

- a) Evitar la evasión impositiva, teniendo un domicilio fiscal en una entidad diferente de aquella en que ocurre el hecho generador de la tributación.
- b) Llevar a cabo operaciones de fiscalización y ejecución coordinadas.
- c) Impedir una competencia desleal en materia contributiva.
- d) Celebrar convenios de compensación de adeudos, etcétera.



## 5.6 Examen de la contribución de la carga fiscal nacional (Véase figura 5.6)

La carga fiscal nacional es el cúmulo de contribuciones en toda la República y está desequilibrada, toda vez que la Federación tiene mayor materia recaudatoria de carga fiscal, a diferencia de los estados, la Ciudad de México y los municipios.

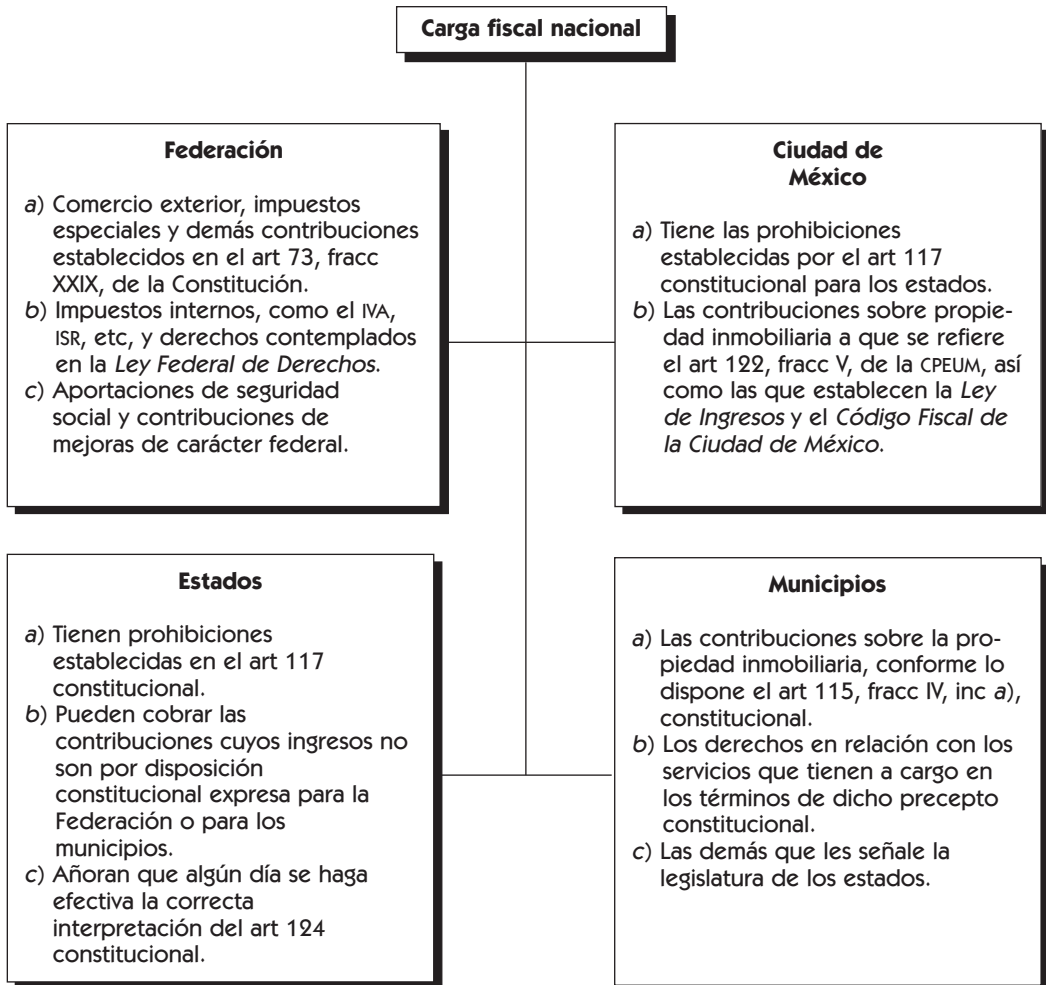


FIGURA 5.6

## Participación de los gobiernos municipales en la coordinación fiscal

### Necesidad de la representación de los municipios en los órganos de coordinación fiscal

Es conveniente señalar que debe modificarse el art 16 de la *Ley de Coordinación Fiscal*, con la finalidad de que se dé cabida en la Reunión Nacional de Funcionarios Fiscales y en la Comisión Permanente de Funcionarios Fiscales a una representación de los municipios, para que éstos intervengan en esos órganos hacendarios, de tal forma que exista una auténtica participación de los municipios en el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal.

### Creación de un Fondo de Incentivo a la Eficiencia en la Gestión Municipal

Incluso esta postura ha sido sostenida por la Asociación de Municipios de México, A.C. (AMMAC), que al respecto también planea solicitar al Congreso de la Unión que se modifique la *Ley de Coordinación Fiscal*, además de pretender la creación de un Fondo de Incentivo a la Eficiencia en la Gestión Municipal, el cual consistiría en otorgar recursos adicionales para los municipios que cumplan con ciertos requisitos de eficiencia en el cobro de ingresos propios.

Hasta hace poco, el debate en la opinión pública fue que a mayores transferencias del gobierno central, mayor ineficiencia de los gobiernos municipales para recaudar ingresos propios. Debe destacarse que dicha asociación analiza con detalle el comportamiento de los ingresos propios entre sus municipios socios, y las cifras indican que por lo menos esa actitud no es generalizada.

Tal propuesta de crear nuevos fondos compensatorios es beneficiosa ya que cada gobierno municipal podrá competir contra sí mismo para obtener recursos en diversas materias, como ingresos propios, cobertura de servicios públicos, eficiencia administrativa, abatimiento de rezagos sociales, etc. Estos fondos incentivarán el cumplimiento de objetivos y resultados por parte de las autoridades locales.

### Resolver el vacío jurídico del alumbrado público

Existen vacíos legales y reglamentarios que debilitan la facultad del gobierno municipal para ejercer este derecho. Dicha realidad ha derivado en que diversos causantes (especialmente grandes empresas) realicen procedimientos de combate legal a la contribución, lo cual genera que los gobiernos municipales realicen reembolsos importantes por estos conceptos.

*Informa, Órgano Informativo de la Asociación de Municipios de México, A.C.*, año 4, núm 49, pp 4 y 5.

## Cuestionario

1. Defina el concepto de *sistema de contribuciones*.
2. ¿Qué relación tiene el sistema de contribuciones con la impartición de justicia?
3. ¿Por qué se dice que en este nuevo milenio se debe acabar con la tiranía de las leyes fiscales?
4. ¿Cuáles son las consideraciones básicas que se deben estimar en este nuevo milenio?
5. ¿A qué se refiere el sistema federal de contribuciones?
6. ¿Cómo se esquematiza el sistema impositivo de la República?
7. ¿Cuál es la composición del sistema por materia y tipo de contribuciones?
8. ¿Por qué es necesario realizar una codificación fiscal federal?
9. Defina el concepto de *territorio*.
10. Explique el concepto de *residencia*.
11. ¿Qué se entiende por *domicilio*?
12. ¿Qué es la autodeterminación?
13. Describa qué es una propuesta en materia fiscal.
14. ¿Qué es una invitación?
15. ¿Qué es un recibo de pago?
16. Explique el concepto de *ejercicio fiscal*.
17. ¿Cuál es el concepto de *enajenación* y su clasificación, conforme al *CFF*?
18. ¿Qué es el arrendamiento financiero?
19. ¿Cuál es el concepto de *fusión*?
20. ¿Qué es la escisión?
21. ¿Qué señala el *CFF* respecto al concepto de *empresa*?
22. ¿Cuáles son las actividades empresariales?
23. ¿Cómo se determina el valor de los bienes y servicios para efectos fiscales?
24. ¿Cómo se actualizan los valores de los bienes u operaciones?
25. ¿Cuál es el plazo para los pagos provisional y definitivo de las contribuciones?
26. ¿Qué es el arrendamiento de impuestos?

- 27.** ¿Cómo se determinan los valores de los bienes u operaciones en moneda extranjera?
- 28.** ¿En qué consiste el Sistema Nacional de Coordinación Fiscal?
- 29.** ¿Cuál es el propósito del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal?
- 30.** ¿Cuál es la estructura del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal?
- 31.** ¿Cuáles son las características del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal?
- 32.** En materia de coordinación fiscal, ¿qué recurso procede ante la Suprema Corte de Justicia de la Nación?
- 33.** ¿Cuál es la materia y el objeto de los convenios de adhesión al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal?
- 34.** ¿A qué se refieren los convenios de colaboración administrativa en materia fiscal?
- 35.** ¿Cómo opera el convenio de coordinación en materia de derechos?
- 36.** ¿Cuál es el sistema resultante de la coordinación fiscal?
- 37.** ¿Cuáles son los sistemas locales de contribuciones?
- 38.** ¿Qué comprende el sistema impositivo de la Ciudad de México?
- 39.** ¿A qué se refieren los sistemas estatales de contribuciones?
- 40.** ¿Qué es un sistema municipal de contribuciones?
- 41.** ¿Cuál es la correlación entre el sistema federal y los sistemas locales de contribuciones?
- 42.** ¿Qué resultado se obtiene del examen al sistema de contribuciones en la carga fiscal nacional?

# UNIDAD 6

---

## Impuestos federales

### 6.1 Generalidades de los impuestos federales

En primer lugar, cabe mencionar que en materia federal existen los impuestos que a continuación se señalan, cuyos aspectos generales se expresan en relación con cada uno, en los párrafos siguientes:

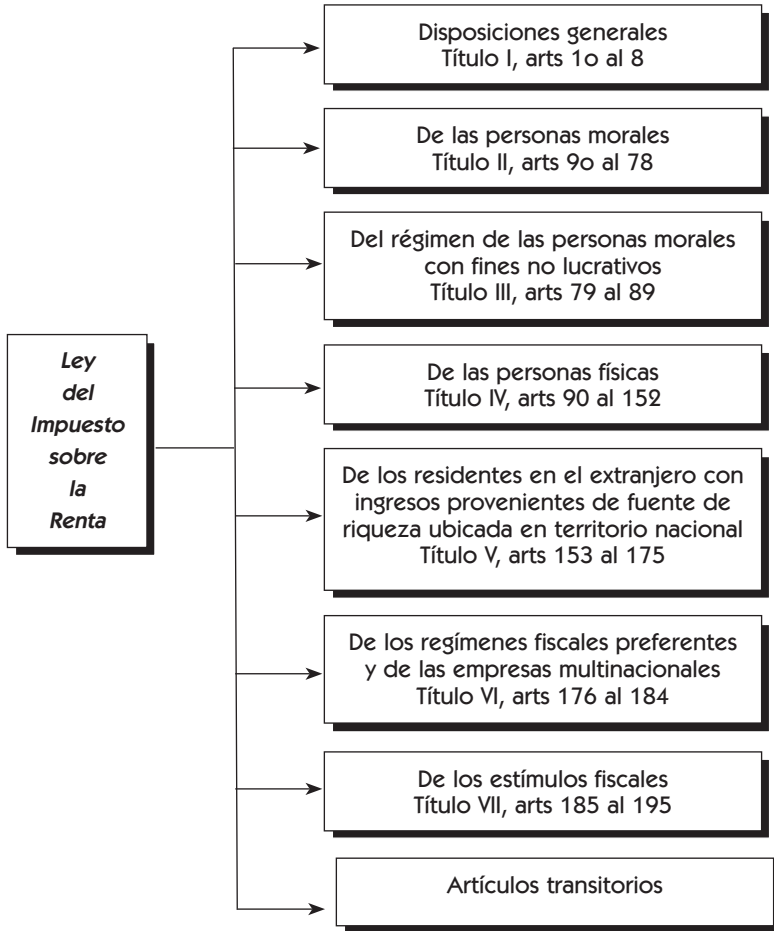
#### 6.1.1 Impuestos federales

La *Ley de Ingresos de la Federación*, para el ejercicio fiscal 2016, señala como impuestos federales los siguientes:

1. Impuesto sobre la renta.
2. Impuesto al valor agregado.
3. Impuesto especial sobre producción y servicios.
4. Impuesto sobre automóviles nuevos.
5. Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.

- 6. Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos.
- 7. Impuestos al comercio exterior.

**6.1.2 Impuesto sobre la renta**



**FIGURA 6.1** Estructura de la ley

**Antecedentes**

El impuesto sobre la renta nació en Inglaterra. Ante la amenaza napoleónica de invadir la isla, el primer ministro **William Pitt** estableció en 1798 el impuesto a fin de hacer frente a los gastos de la guerra. Posteriormente fue derogado. El sucesor de **Pitt**, **Addington**, volvió a establecerlo en 1803, cuando se inició nuevamente la guerra.

*continúa*

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

*continuación*

En Francia la reforma fiscal se inicia a raíz de la Revolución de 1848 y durante cuarenta años se lucha hasta que se triunfa en 1887. El proyecto de **Poincaré** es discutido por el parlamento francés y aprobado definitivamente, entrando en vigor desde 1895, una forma específica del impuesto sobre la renta.

Hacia el último tercio del siglo XIX, varias provincias de Alemania habían realizado reformas fiscales que crearon una pluralidad de impuestos sobre la renta, alcanzando un alto grado de perfección impositiva. En efecto, hacia los años de 1891 y 1893, Prusia, Baviera, Baden y otras regiones implantaron un impuesto con características superiores a las de todos los países europeos, incluso al de la misma Inglaterra, que había sido cuna del impuesto que estudiamos.<sup>1</sup>

En México, a partir del período posrevolucionario, el 20 de julio de 1921 se publicó un decreto promulgatorio de una ley que estableció un impuesto federal extraordinario y pagadero por una sola vez, sobre ingresos o ganancias particulares.

No fue una ley de carácter permanente, pues sólo tuvo un mes de vigencia. Esta ley se dividía en cuatro capítulos denominados cédulas, a saber:

1. Del ejercicio del comercio y de la industria;
2. Del ejercicio de una profesión liberal, literaria, artística o innominada;
3. Del trabajo a sueldo o salario, y
4. De la colocación de dinero o valores de crédito, participación o dividendos.

No hubo cédulas para la agricultura ni para la ganadería.<sup>2</sup>

Cabe mencionar que la primera decisión del legislador de renta es asignar la importancia que tendrá este impuesto en el contexto del sistema nacional tributario, si será el más importante desde el punto de vista recaudatorio —el que mayores ingresos fiscales le represente—, o bien, si servirá de apoyo a otros impuestos como un control administrativo en la cadena fiscal nacional.

Algunos investigadores y estudiosos sobre la materia proponen que los impuestos al gasto y el ahorro sean la médula del sistema tributario. México optó porque el ISR sea el impuesto más importante, tanto desde el aspecto recaudatorio como desde el punto de vista de herramienta económica, ya sea

<sup>1</sup> **Armando Porras y López** (1972), *Derecho fiscal*, México, Editorial Porrúa, pp 240 y 241.

<sup>2</sup> **Enrique Calvo Nicolau** (1991), *Tratado del impuesto sobre la renta*, México, Editorial Themis, p 191.



como un medio de redistribución de la riqueza y como un medio de control de la inflación.

Al respecto debe de reestructurarse el régimen del impuesto sobre la renta en forma integral, con la finalidad de que su estructura, elementos, fórmula, etc, adquieran tintes de universalidad y puedan aplicarse en todas las épocas, y no como está sucediendo, que sólo tienen vigencia en el momento actual.

Para ello, debe de considerarse:

- La renta neta, es decir, los ingresos que se revierten a una persona, de los cuales se deducen los gastos necesarios para su obtención y que vendrán fijados por el legislador.
- Exención de un mínimo vital, éste no tiene que ser fijo, puede variar con la elevación del nivel de vida, cambio de las necesidades, motivos sociales, políticos y económicos, etcétera.
- Discriminación de ciertos ingresos, lo que se traduce en una protección de las rentas procedentes del trabajo.
- Circunstancias personales del contribuyente; no son iguales si se es soltero, casado o viudo, si tiene hijos o no, si goza de buena salud o no, etcétera.
- Cierta grado de progresión; las rentas altas pagarán más, proporcionalmente, en relación con las bajas. Las tarifas deben ser variables.

### **Crítica certera al impuesto sobre la renta**

El Ejecutivo, en las diversas exposiciones de motivos que ha integrado en el proyecto de las reformas anuales a la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, ha mencionado que es un objetivo primordial el estructurar una ley clara, poco compleja, para así dar acceso al contribuyente lego —la generalidad de los contribuyentes— de entendimiento e identificación de la ley. Éste, desgraciadamente, observamos que es uno de los fracasos más grandes que ha tenido la legislación de renta en nuestro país, la ley está estructurada en una forma de difícil comprensión, con el uso de terminología jurídica y contable que no es fácil de entender para los que desconocen la materia impositiva; nuestra ley es compleja, utiliza divisiones en su estructura formal que verdaderamente provocan, si no una ley sofisticada, sí una complicada, haciendo distinciones sutiles entre acto civil y acto mercantil, entre residente en el país y residente en el extranjero, etcétera. Nuestra ley es una mezcla del sistema cédular y global, lo cual provoca, por tanto, que algunos ingresos se acumulen a la base gravable del contribuyente, que otros no se acumulen pagando tarifas fijas, y que otros ingresos de plano no paguen el impuesto sobre la renta, sino que lo sustituyan por los llamados regímenes especiales de tributación.

*continúa*

*continuación*

El contribuyente sujeto a la ley mexicana tendrá tantas opciones, excepciones, exenciones, estímulos fiscales, etc. que le crearán un mundo complejo para cumplir con las disposiciones de renta. Se propone conjuntar todas las disposiciones fiscales que afectarán el régimen de renta del contribuyente en una sola ley, que no disperse el universo impositivo de renta.

México ha dejado de ser un país subdesarrollado, ya no se puede dar el lujo de catalogar al sujeto pasivo como un mero sujeto de captación de ingresos, deberá concientizar que el Estado y el contribuyente son socios para el desarrollo del país; si el Estado crease una ley impositiva muy severa e injusta podría provocar el caos económico nacional, a la vez que el contribuyente debe estar consciente que para vivir en un Estado moderno debe contribuir al gasto público, que no puede seguir evadiendo impuestos y continuar su vida en forma pacífica en el país.

La legislación de renta en México es definitivamente injusta, a algunos contribuyentes se les grava más que a otros en función de las actividades que desarrollan, es urgente que se remodelen las bases gravables y las tarifas, si el Estado considerara que debiera incentivar a los contribuyentes por medio de exenciones y estímulos fiscales, los valorara frente a la injusticia fiscal que provoca; y en todo caso, incentivara a toda la economía nacional y no a ciertos sectores que considere prioritarios o indispensables.

El impuesto sobre la renta en un país en vías de desarrollo como México debe estudiar tres importantes factores que impactan el desenvolvimiento del gravamen, siendo éstos:

- Ingreso para el Estado.
- Justicia fiscal y redistribución de la riqueza.
- Incentivar a la economía del país para motivar la inversión de capitales y de trabajo.<sup>3</sup>

## 6.2 Impuesto sobre la renta de las personas morales

(Véanse figuras 6.2, 6.3 y 6.4)

### *Características*

Directo, personal y federal.

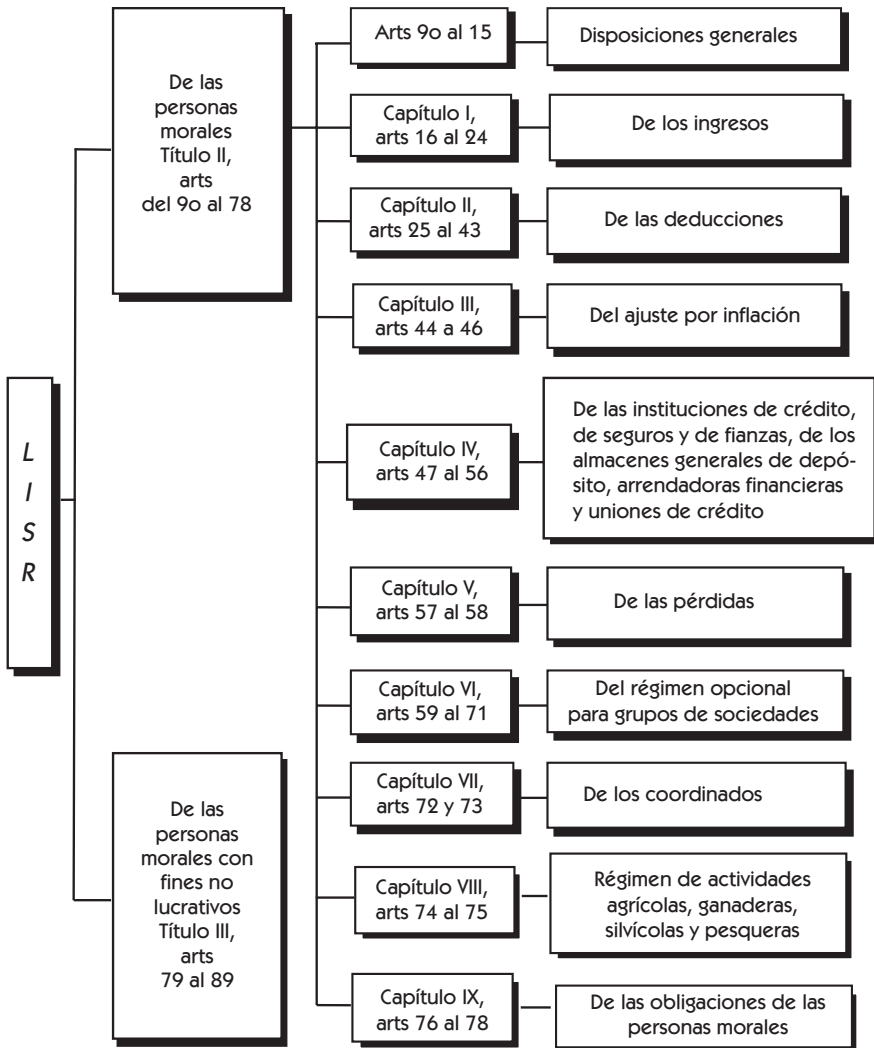
<sup>3</sup> Eduardo A. Johnson Okhuysen (1982), *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2a ed., México, Instituto Superior de Estudios Empresariales, pp 12 y 13.

*Objeto*

El objeto del impuesto sobre la renta es gravar los ingresos percibidos en determinado tiempo.

*Tasa*

La tasa general aplicable al impuesto en comento es de 30 % para personas morales y de 35 % para personas físicas.



**FIGURA 6.2** Régimen legal de las personas morales

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

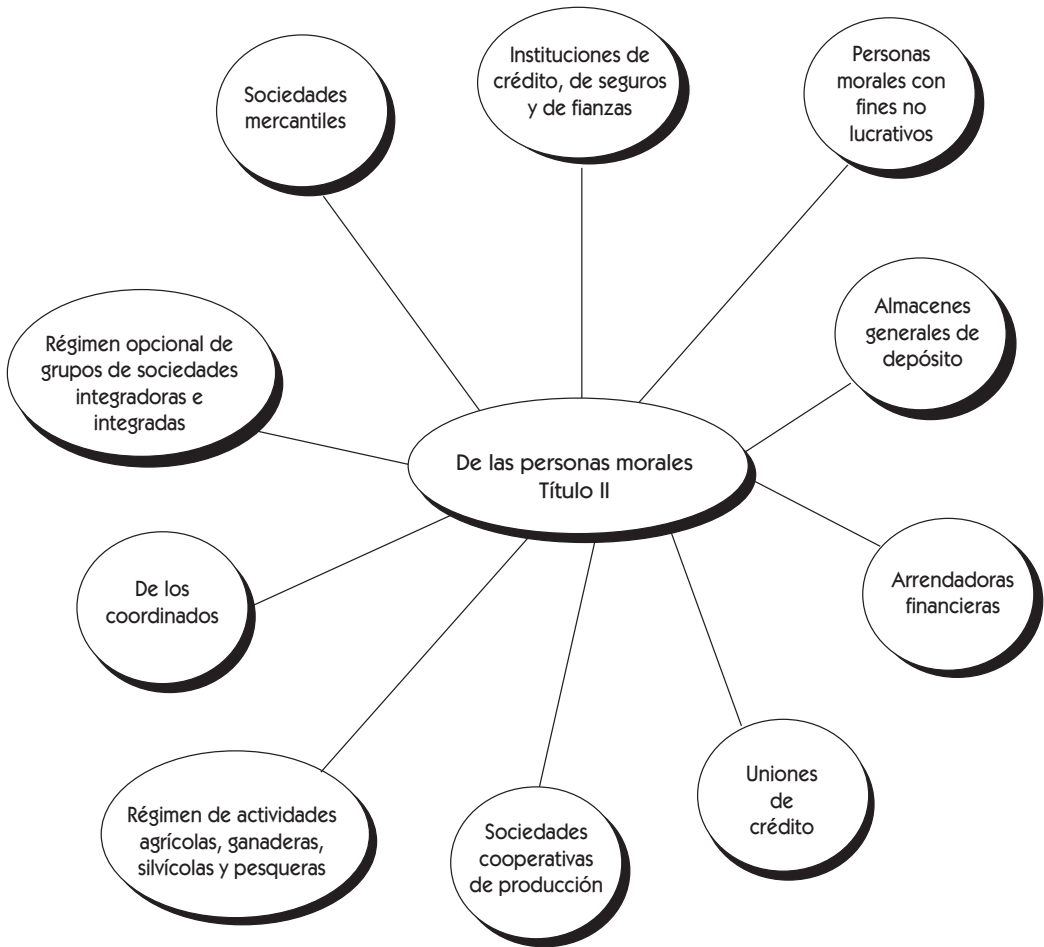


FIGURA 6.3 Impuesto sobre la renta de las personas morales



FIGURA 6.4

*Fórmula general para el cálculo del impuesto (art 9o, LISR)*

	Ingresos acumulables
-	Deducciones autorizadas en la ley
=	Utilidad fiscal o pérdida fiscal
-	PTU <sup>4</sup> de las empresas pagadas en el ejercicio
=	Utilidad después de PTU
-	Pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendientes de aplicar
=	Resultado fiscal o base gravable
×	Tasa de 30 %
=	ISR causado en el ejercicio
-	Pagos provisionales del ejercicio
-	Acreditamientos (en su caso, IDE, IETU, etc)
=	Diferencia a cargo o a favor

<sup>4</sup> Participación de los trabajadores en las utilidades de la empresa.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

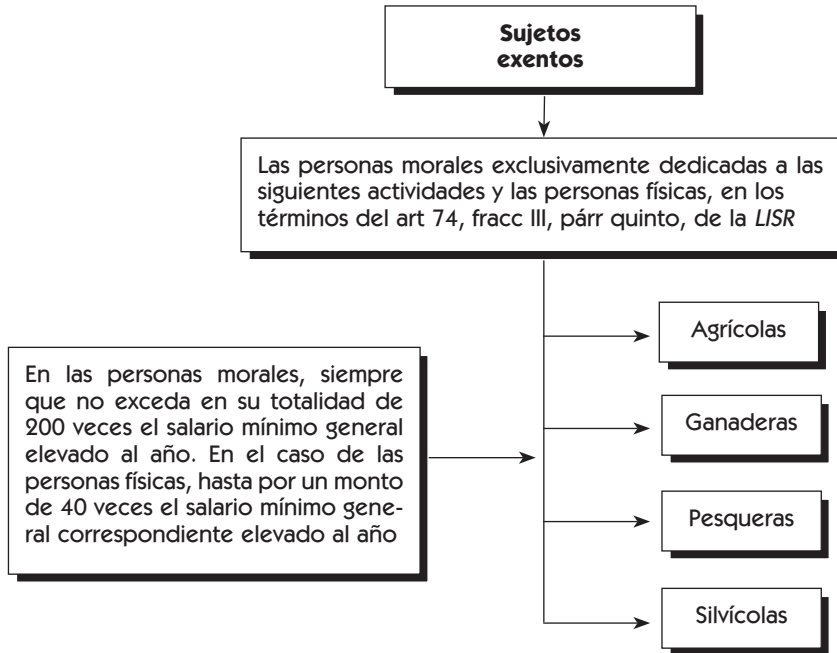


FIGURA 6.5

## Ingresos acumulables

Es aplicable para integrar el ingreso acumulable, lo establecido en los arts 16 al 20 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Al respecto, véase la figura 6.6, en donde se desglosan dichos artículos para su mayor comprensión.

Debe advertirse que la ley contempla una base ampliada, ya que toma en cuenta los efectos de la inflación para la determinación de los ingresos y las deducciones respectivas, contempladas en los arts 25, 27 y 28 de la *LISR*, como se indica en la figura 6.7.

### 6.2.1 Régimen general

Este régimen se presenta cuando no se configuran los regímenes especiales contemplados en la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, resultando aplicables los elementos del impuesto, señalados con anterioridad.

#### Forma y época de pago

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales, a cuenta del impuesto del ejercicio, a más tardar el 17 del mes inmediato posterior al que corresponde dicho pago; el pago del impuesto del ejercicio se debe realizar mediante declaración, la cual se debe presentar ante las oficinas autorizadas, dentro de los

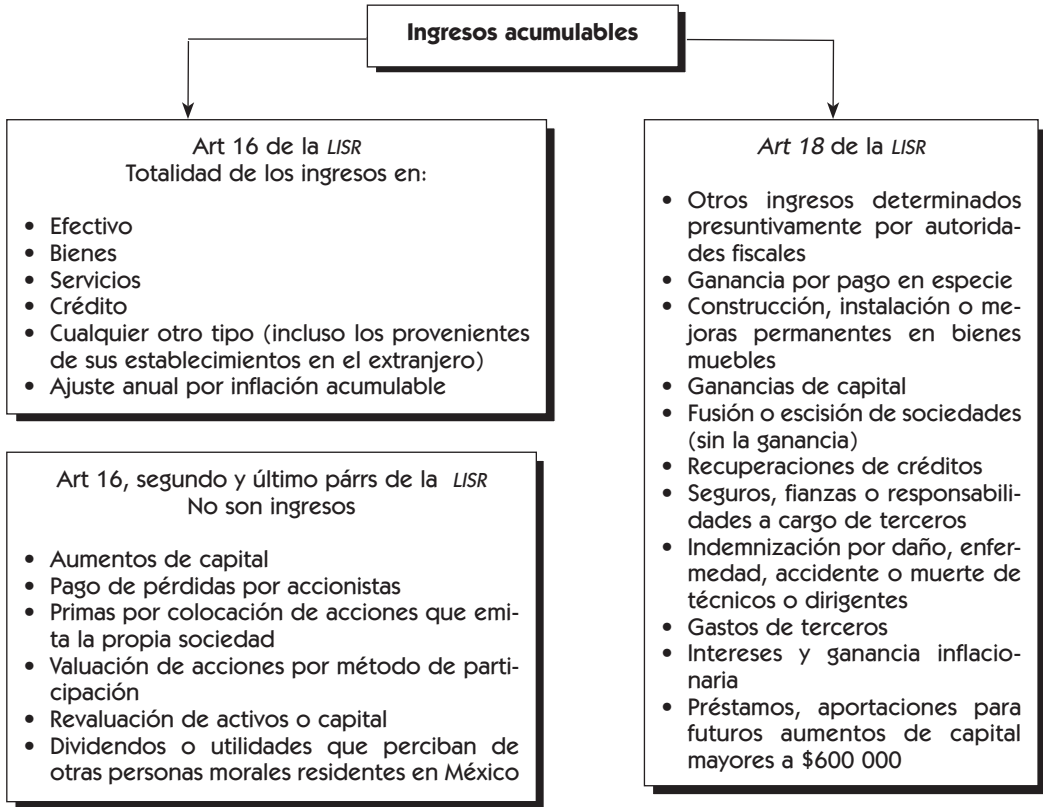


FIGURA 6.6

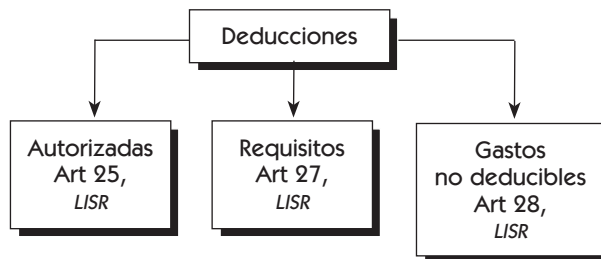


FIGURA 6.7

tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal. Al respecto, puede observarse la figura 6.8.

Los contribuyentes deberán presentar las declaraciones de los pagos provisionales, siempre que haya impuesto a pagar, saldo a favor o cuando se trate de la primera declaración en la que no tengan impuesto a cargo. No deberán presentar declaraciones de

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.



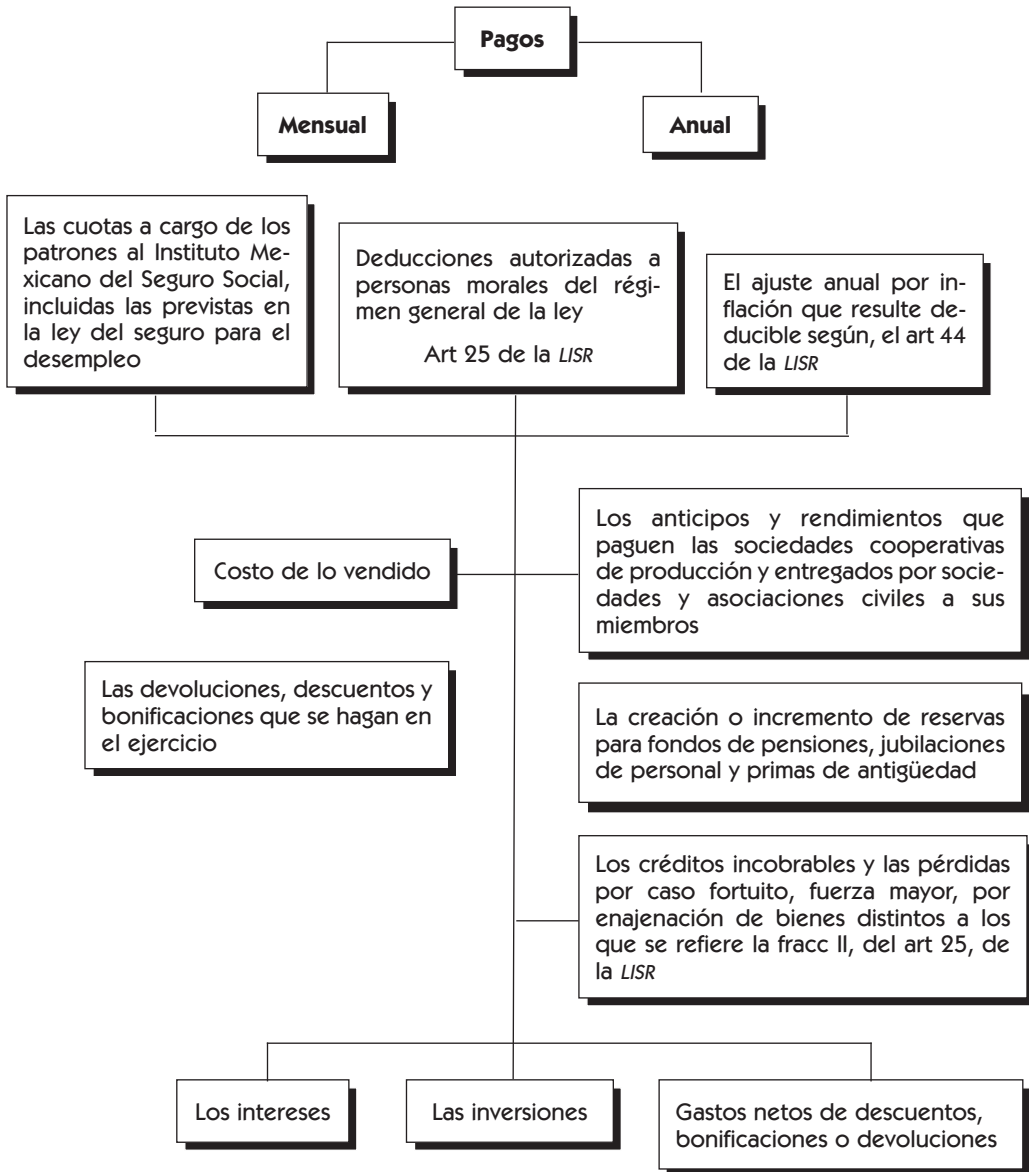


FIGURA 6.8

pagos provisionales en el ejercicio de iniciación de operaciones, cuando hubieran presentado el aviso de suspensión de actividades que previene el *Reglamento del Código Fiscal de la Federación*, ni en los casos en que no haya impuesto a cargo, ni saldo a favor y no se trate de la primera declaración con esta característica (art 14, sexto párr, *LISR*).

**Requisitos de las deducciones (art 27, LISR)**

- I. *Deben ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en la LISR.*  
El monto total de los donativos será deducible hasta por una cantidad que no exceda de 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción.
- II. *Deducción de inversiones, cuando la ley en cita lo permita.*
- III. *Estar amparadas con un comprobante fiscal y que los pagos cuyo monto exceda de \$2000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica de fondos desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente, en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México, cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito, de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria.*
- IV. *Que estén debidamente registrados en contabilidad y que sean restados una sola vez.*
- V. *Retención y entero de impuestos a cargo de terceros o, en su caso, recabar copia del documento del pago del impuesto.*  
*Pagos al extranjero, proporcionando la información a que esté obligado (art 76, LISR).*
- VI. *Traslado del IVA, expresamente y por separado, en los comprobantes.*
- VII. *Intereses sobre préstamos invertidos en fines del negocio.*
- VIII. *Los pagos que a la vez sean ingresos de los contribuyentes personas físicas y de los contribuyentes a los que se refieren los arts 72, 73 y 74 de la LISR, podrán deducirse cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate.*
- IX. *Honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, etcétera.*
- X. *Asistencia técnica, transferencia de tecnología y regalías.*
- XI. *Previsión social.*
- XII. *Primas de seguros y fianzas.*
- XIII. *Que el costo de adquisición declarado o los intereses derivados de los créditos recibidos por el contribuyente correspondan a los de mercado, a reserva de no poder deducir el excedente.*
- XIV. *Mercancías de importación, siempre que se cumpla con los requisitos legales de importación.*
- XV. *Pérdidas de créditos incobrables.*
- XVI. *Remuneraciones a empleados o terceros, condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o arrendamiento financiero.*
- XVII. *Pagos efectuados a comisionistas y mediadores en el extranjero.*
- XVIII. *Plazo límite para reunir los requisitos de las deducciones.*
- XIX. *Pago por la prestación del servicio personal subordinado a trabajadores que tengan derecho a subsidio para el empleo.*
- XX. *El importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubieren perdido su valor.*
- XXI. *Gastos que, conforme a la LGSC, se generen como parte del fondo de previsión social.*
- XXII. *El valor de los bienes que reciban los establecimientos permanentes ubicados en México, de residentes en el extranjero, no podrá ser superior al valor en aduanas del bien que se trate.*

Es fundamental conocer los lineamientos establecidos en los arts 31 al 38 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, que regulan lo relativo a la deducción de inversiones, de gastos y cargos diferidos, de bienes tangibles, así como las reglas aplicables a éstas, como lo indica la figura 6.9.

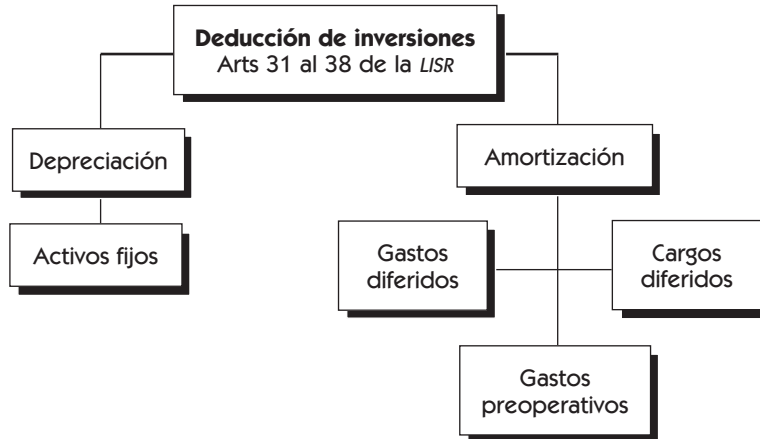


FIGURA 6.9

### 6.2.2 Régimen opcional para grupos de sociedades

#### Antecedentes

Conforme a la exposición de motivos de la Reforma Fiscal para 2014 se suprimió el régimen de consolidación fiscal, que había estado contemplado en la *Ley del Impuesto sobre la Renta* desde 1982, para eliminar abusos, evasión fiscal, tratamientos preferenciales que generaban inequidad, y privilegios incomprensibles, por lo que se estableció en su lugar uno similar denominado el *nuevo régimen opcional para grupos de sociedades*, que ya se empieza a conocer como régimen de integración a través del cual se pretende restablecer la equidad perdida por el régimen de consolidación fiscal y la recuperación de recursos fiscales no recaudados por ese régimen.

Está regulado en los arts 59 al 71 de la *LISR*. En sustitución del régimen de consolidación se establece este nuevo, que al igual que el anterior es opcional.

Lo que se pretende con este nuevo régimen es que las empresas de un mismo conjunto económico paguen el impuesto como si se tratara de una sola entidad, lográndose cuando se permite a esas empresas compensar las pérdidas de otras contra las utilidades de las demás y, como consecuencia, diferir el pago del impuesto como si se tratara de una **única** entidad.

Este nuevo régimen tiene por objeto permitir a las sociedades que actúan a través de un grupo diferir hasta por tres **años el impuesto sobre la renta**, que se determina por ejercicio, pero se paga en un plazo de tres **años**.

Su finalidad es otorgar flexibilidad organizacional y condiciones fiscales propicias para que las empresas nacionales sean competitivas con respecto a los inversionistas extranjeros.

### **Algunas diferencias entre el régimen de consolidación y el régimen opcional para grupos de sociedades**

<i>Régimen de consolidación</i>	<i>Régimen opcional para grupos de sociedades</i>
Se aludía a la controlada y la controladora	Se hace referencia a la integradora e integradas
La controladora debería tener una participación accionaria de más de 50 %	Ahora la integradora debe tener una participación accionaria de cuando menos el 80 % de la integrada
Se permitía que la sociedad controlada fuese poseída en un 49 % por otras sociedades	Sólo se permite que la sociedad integrada sea poseída en un 20 % por otras sociedades

Conforme al art 59 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, el grupo de sociedades que reúnan los requisitos establecidos para ser consideradas como integradora e integradas podrá solicitar autorización para aplicar el régimen opcional, consistente en calcular y enterar su impuesto sobre la renta conforme a lo dispuesto en el art 64 de la *LISR*.

La sociedad integradora y las integradas que ejerzan la opción, deberán aplicarla hasta en tanto la sociedad integradora no presente aviso para dejar de hacerlo, o bien, cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos en el Capítulo VI, del Título II de la *LISR*.

El aviso a que hace referencia el párrafo anterior deberá presentarse ante el SAT, a más tardar dentro del último mes del ejercicio anterior al que se pretenda dejar de aplicar la opción en cuestión.

Las sociedades que opten por aplicar este régimen estarán a lo establecido en las demás disposiciones de la *LISR*, salvo que expresamente haya al respecto un tratamiento distinto.

Así, el art 60 de la *LISR* establece que se consideran sociedades integradoras las que reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que se trate de una sociedad residente en México.
- II. Que sea propietaria de más de 80 % de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por

conducto de otras sociedades que a su vez sean integradas de la misma sociedad integradora.

- III. Que en ningún caso más de 80% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras sociedades, salvo que dichas sociedades sean residentes en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información. Para estos efectos, no se computarán las acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, de conformidad con las reglas que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.

### **No podrán optar por este régimen**

- I. Personas morales con fines no lucrativos.
- II. Entidades del sistema financiero y los fondos de inversión de capitales.
- III. Residentes en el extranjero.
- IV. Aquellas que se encuentren en liquidación.
- V. Sociedades y asociaciones civiles, así como sociedades cooperativas.
- VI. Las personas morales que tributen conforme a los arts 72 y 73 de la *LISR*.
- VII. Asociaciones en participación.
- VIII. Empresas con autorización para operar como maquiladoras.
- IX. Empresas con pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir.
- X. Entidades que presten el servicio público de transporte aéreo.

### **Ventajas**

En la exposición de motivos se señalaron como ventajas las siguientes:

- a) Simplificación fiscal.
- b) Certeza en el cálculo del impuesto diferido.
- c) Fácil fiscalización.
- d) Limitan las planeaciones fiscales.

### **6.2.3 Régimen de coordinados**

El régimen de coordinados está establecido en los arts 72 y 73 de la *LISR*.

#### **Antecedentes**

Al respecto, debe tenerse presente el régimen simplificado, que apareció en la *LISR* de 1991, el cual consideraba las entradas y salidas, y sustituyó las bases especiales de tributación, así como a los contribuyentes menores que existían en aquella época.

*continúa*

continuación

Tenía como objetivos el no pago de impuestos mientras el efectivo quedara invertido en los fines del negocio, es decir, se reinvertían la utilidades, una vez otorgadas diversas facilidades administrativas.

En las reformas para el año 2002, el nombre propuesto para ese régimen fue el de “las personas morales transparentes”, lo que provocaría alguna confusión, por tanto, quedó con la denominación anterior.

Régimen simplificado que tuvo un cambio importante en la *LISR*, en virtud de que abandonó el régimen de entradas y salidas, para acogerse al régimen de ingresos efectivamente recibidos, menos deducciones y erogaciones efectivamente pagadas.

Para el año 2014 aparece el régimen de coordinados, que eliminó el régimen simplificado para, según la exposición de motivos de ese año, incentivar el pago de impuestos de las personas físicas o morales mediante la figura del coordinado, que es la persona moral que administra y opera activos fijos, o éstos y terrenos relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o de pasajeros y cuyos integrantes realicen las actividades señaladas.

## Coordinado

El régimen de los coordinados en el ISR es aplicable a los contribuyentes que realizan exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, siempre que no presten preponderantemente sus servicios a otra persona moral residente en el país o en el extranjero, que se considere parte relacionada.

El art 72 de la ley de *LISR* señala que se consideran coordinados a las personas morales que administran y operan activos fijos, o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con la actividad del autotransporte terrestre de carga o pasajeros y cuyos integrantes realicen exclusivamente actividades de autotransporte terrestre de carga o pasajeros, o complementarias a dichas actividades y tengan activos fijos, o activos fijos y terrenos, relacionados directamente con dichas actividades.

## Definición de actividad exclusiva

Para los efectos del art 72, párr 3o, de la *LISR*, se considera contribuyentes dedicados exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, aquellos cuyos ingresos por dichas actividades representen cuando menos, el 90% de sus ingresos totales, sin incluir los ingresos por las enajenaciones de activos fijos, o activos fijos y terrenos de su propiedad, que estuvieron afectos a su actividad.

## Obligaciones del coordinado

- Calculará y enterará los pagos provisionales y el impuesto anual de sus integrantes, aplicando la tasa de 30 % para personas morales y la tarifa, tratándose de personas físicas.
- Efectuará por cuenta de sus integrantes las retenciones y entero de las mismas y expedirá las constancias respectivas, así como el comprobante fiscal correspondiente.
- Llevará un registro por separado de los ingresos, gastos e inversiones de las operaciones por cada uno de sus integrantes.
- Expedirá y recabará los comprobantes fiscales de los ingresos que perciban y de las erogaciones que se efectúen por las operaciones de cada uno de sus integrantes.
- Proporcionará a sus integrantes constancia de los ingresos y gastos, así como del impuesto que pagó por cuenta del integrante. Los coordinados cumplirán con sus propias obligaciones y en forma conjunta por sus integrantes, en caso que así proceda el impuesto se enterará de manera conjunta en una sola declaración.
- Los coordinados cumplirán con sus propias obligaciones y las de sus integrantes.
- El impuesto determinado por cada uno de sus integrantes lo enterarán de manera conjunta en una sola declaración.
- Las personas físicas que cumplan sus obligaciones fiscales por conducto de varios coordinados de los cuales son integrantes, deberán solicitar a cada uno de ellos la información necesaria para calcular y enterar el ISR que corresponda.

## Beneficios

Los beneficios de tributar en el citado régimen están en el esquema de flujo de efectivo, que consiste en considerar tanto los ingresos efectivamente cobrados, así como los gastos, compras o inversiones que hayan sido efectivamente pagados en el periodo que se declara.

A su vez, en el art 9o de las disposiciones transitorias, fracc XLI, de la *LISR* se establece que el SAT, mediante reglas de carácter general, podrá otorgar facilidades administrativas y de comprobación para el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes dedicados al autotransporte terrestre de carga federal, foráneo de pasaje y turismo hasta por un monto de 4 % de sus ingresos propios, respecto de dicha facilidad de comprobación se podrá establecer que sobre las cantidades erogadas se efectúe una retención de ISR que no exceda el 17 %.



### 6.2.4 Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas

Constitucionalmente, los trabajadores tienen el derecho de participar en las utilidades generadas en las empresas en donde prestan sus servicios.

La regulación correspondiente a la participación de utilidades, cuyo objetivo es mejorar el nivel económico de la familia del trabajador, la encontramos en los arts 117 al 131 y 575 al 590 de la *Ley Federal del Trabajo*.

Así, encontramos que el art 123, ap A, fracc IX, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* establece que los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de la empresa, regulada de conformidad con las siguientes normas:

- a) Una comisión nacional, integrada con representantes de los trabajadores, de los patronos y del Gobierno, fijará el porcentaje de utilidades que deba repartirse entre los trabajadores.
- b) La Comisión Nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional. Asimismo, tomará en consideración la necesidad de fomentar el desarrollo industrial del País, el interés razonable que debe percibir el capital y la necesaria reinversión de capitales.
- c) La misma Comisión podrá revisar el porcentaje fijado cuando existan nuevos estudios e investigaciones que lo justifiquen;
- d) La ley podrá exceptuar de la obligación de repartir utilidades a las empresas de nueva creación durante un número determinado y limitado de años, a los trabajos de exploración y a otras actividades cuando lo justifique su naturaleza y condiciones particulares;
- e) Para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Los trabajadores podrán formular ante la oficina correspondiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público las objeciones que juzguen convenientes, ajustándose al procedimiento que determine la ley, y
- f) El derecho de los trabajadores a participar en las utilidades no implica la facultad de intervenir en la dirección o administración de las empresas.

La *Ley Federal del Trabajo*, en el Capítulo VIII, del Título III, regula la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y establece lo siguiente:

Los trabajadores participarán en las utilidades de las empresas, de conformidad con el porcentaje que determine la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

Para determinar el porcentaje, la comisión nacional practicará las investigaciones y realizará los estudios necesarios y apropiados para conocer las condiciones generales de la economía nacional y tomará en consideración la necesidad de

fomentar el desarrollo industrial del país, el derecho del capital a obtener un interés razonable y la necesaria reinversión de capitales.

El porcentaje fijado por la comisión constituye la participación que corresponderá a los trabajadores en las utilidades de cada empresa.

Se considera utilidad, en cada empresa, la renta gravable, de conformidad con las normas de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.

El reparto de utilidades entre los trabajadores deberá efectuarse dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que deba pagarse el impuesto anual, aun cuando esté en trámite la objeción de los trabajadores.

Cuando la SHCP aumente el monto de la utilidad gravable, sin haber mediado objeción de los trabajadores o haber sido ésta resuelta, el reparto adicional se hará dentro de los sesenta días siguientes a la fecha en que se notifique la resolución. Sólo en el caso de que ésta fuera impugnada por el patrón, se suspenderá el pago del reparto adicional hasta que la resolución quede firme, garantizándose el interés de los trabajadores.

El importe de las utilidades no reclamadas en el año en que sean exigibles, se agregará a la utilidad repartible del año siguiente.

La utilidad repartible se dividirá en dos partes iguales: la primera se repartirá por igual entre todos los trabajadores, tomando en consideración el número de días trabajados por cada uno en el año, independientemente del monto de los salarios. La segunda se repartirá en proporción al monto de los salarios devengados por el trabajo prestado durante el año.

Para determinar la participación de cada trabajador se observarán las normas siguientes, establecidas en el art 125 de la *Ley Federal del Trabajo*:

- I. Una comisión integrada por igual número de representantes de los trabajadores y del patrón formulará un proyecto, que determine la participación de cada trabajador y lo fijará en lugar visible del establecimiento. A este fin, el patrón pondrá a disposición de la comisión la lista de asistencia y de raya de los trabajadores y los demás elementos de que disponga.
- II. Si los representantes de los trabajadores y del patrón no se ponen de acuerdo, lo decidirá el inspector del trabajo.
- III. Los trabajadores podrán hacer las observaciones que juzguen convenientes, dentro de un término de quince días.
- IV. Si se formulan objeciones, serán resueltas por la misma comisión antes mencionada, dentro de un término de quince días.

El art 126 de la *Ley Federal del Trabajo* establece quiénes son exceptuados de la obligación de repartir utilidades:

- I. Las empresas de nueva creación, durante el primer año de funcionamiento.
- II. Las empresas de nueva creación, dedicadas a la elaboración de un producto nuevo, durante los dos primeros años de funcionamiento.

- III. Las empresas de industrias extractivas, de nueva creación, durante el periodo de exploración.
- IV. Las instituciones de asistencia privada, reconocidas por las leyes, que con bienes de propiedad particular ejecuten actos con fines humanitarios de asistencia, sin propósitos de lucro y sin designar individualmente a los beneficiarios.
- V. El Instituto Mexicano del Seguro Social y las instituciones públicas descentralizadas con fines culturales, asistenciales o de beneficencia.
- VI. Las empresas que tengan un capital menor del que fije la Secretaría del Trabajo y Previsión Social por ramas de la industria, previa consulta con la Secretaría de Economía. La resolución podrá revisarse, total o parcialmente, cuando existan circunstancias económicas importantes que lo justifiquen.

El art 127 del mencionado ordenamiento establece los derechos de los trabajadores a participar en el reparto de utilidades, los cuales se ajustan a las normas siguientes:

- I. Los directores, administradores y gerentes generales de las empresas no participarán en las utilidades.
- II. Los demás trabajadores de confianza participarán en las utilidades de las empresas, pero si el salario que perciben es mayor del que corresponda al trabajador sindicalizado de más alto salario dentro de la empresa, o a falta de éste al trabajador de planta con la misma característica, se considerará este salario aumentado en un veinte por ciento como salario máximo.
- III. El monto de la participación de los trabajadores al servicio de personas cuyos ingresos deriven exclusivamente de su trabajo, y el de los que se dediquen al cuidado de bienes que produzcan rentas o al cobro de créditos y sus intereses, no podrá exceder de un mes de salario.
- IV. Las madres trabajadoras, durante los periodos pre y postnatales, y los trabajadores víctimas de un riesgo de trabajo, durante el periodo de incapacidad temporal, serán considerados como trabajadores en servicio activo.
- IV. *bis*. Los trabajadores del establecimiento de una empresa forman parte de ella, para efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades.
- V. En la industria de la construcción, después de determinar qué trabajadores tienen derecho a participar en el reparto, la comisión a que se refiere el art 125 de la *Ley Federal del Trabajo* adoptará las medidas que juzgue convenientes para su citación.
- VI. Los trabajadores domésticos no participarán en el reparto de utilidades.
- VII. Los trabajadores eventuales tendrán derecho a participar en las utilidades de la empresa cuando hayan trabajado sesenta días durante el año, por lo menos.

La participación en las utilidades no se computará como parte del salario, para los efectos de las indemnizaciones que deban pagarse a los trabajadores.

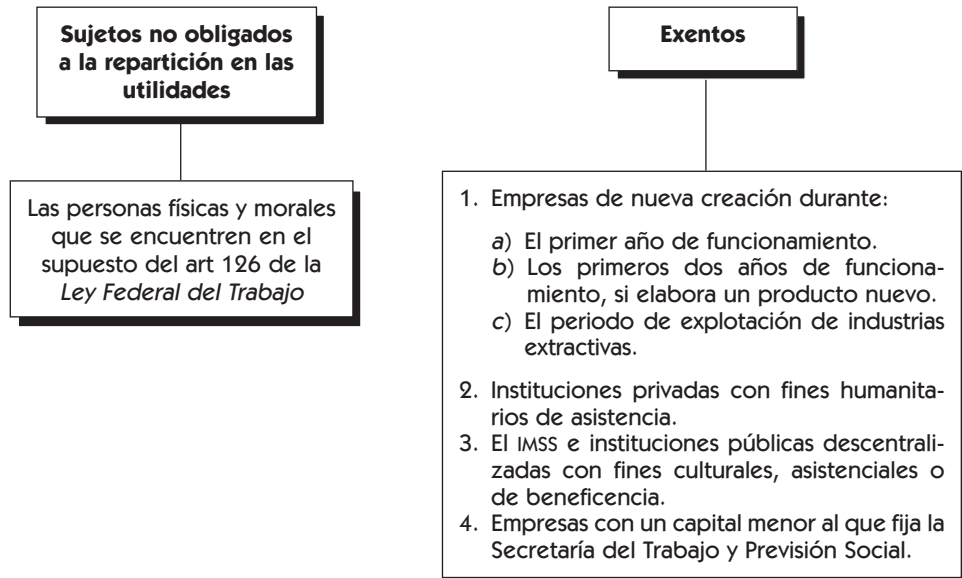


FIGURA 6.10

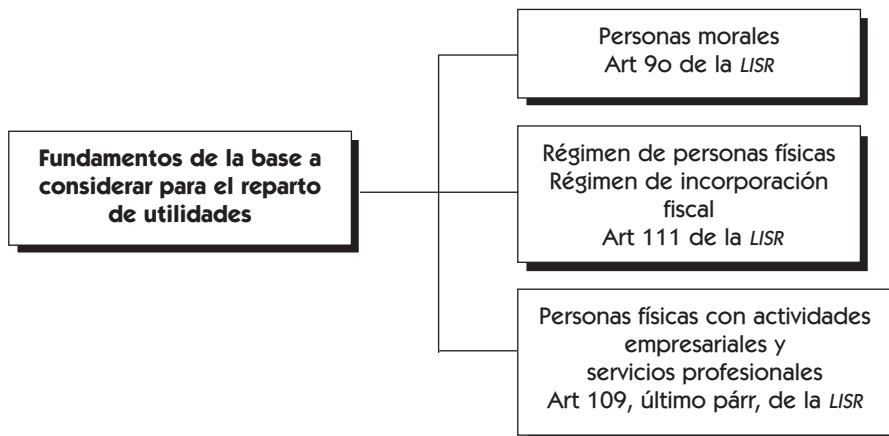


FIGURA 6.11

El 3 de febrero de 2009 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación* la Resolución del H. Consejo de Representantes de la Quinta Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas. En ella se fijó que la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, será del diez por ciento aplicable sobre la renta gravable, de conformidad con las disposiciones de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.

I. Así, tenemos que el art 9o de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, que se encuentra dentro de las Disposiciones Generales de las Personas Morales, establece lo siguiente:

1. Se obtendrá la utilidad fiscal, disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio las deducciones autorizadas por el Título II y la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del art 123 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*.

Para los efectos del décimo párrafo del art 10 de la *LISR*, no se considerarán dividendos o utilidades distribuidos la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

II. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

El impuesto del ejercicio se pagará mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes a la fecha en la que termine el ejercicio fiscal.

Para determinar la renta gravable a que se refiere el inc e) de la fracc IX del art 123, ap A, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, no se disminuirá la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, ni las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.

Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracc XXX del art 28 de la *LISR*.

1. En lo que se refiere a las personas físicas que tributen bajo el régimen de actividades empresariales que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera título profesional para su realización, el numeral 111 señala que para los efectos de la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, en términos de esta sección, la renta gravable a que se refieren los arts 123, fracc IX, inc e) de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, 120 y 127, fracc III, de la *Ley Federal del Trabajo*, será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio.

2. Para la determinación de la renta gravable en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, los contribuyentes deberán disminuir de los ingresos acumulables las cantidades que no hubiesen sido deducibles en los términos de la fracc XXX del art 28 de la *LISR*.

### 6.2.5 Las sociedades cooperativas de producción

Este nuevo esquema de tributación para las sociedades cooperativas de producción resulta una muy buena opción, en virtud de que para determinar los pagos provisionales y el ISR del ejercicio se considerarán las disposiciones fiscales aplicables a las personas físicas del régimen general de ley, por lo que causarían el impuesto cuando efectivamente perciban los ingresos por la realización de sus actividades. Y no sólo eso, pueden diferir el pago del ISR totalmente, hasta que se distribuyan las utilidades, o bien, cuando no se haga la reinversión adecuada de las utilidades para los fines de la sociedad.

Es importante tener en cuenta que las cooperativas de producción que consideren esta opción no podrán variarla en ejercicios posteriores, salvo cuando se cumplan los requisitos que establezca el reglamento de la *LISR*.

Conforme a la ley anterior del ISR, la reforma legislativa propuesta se traduciría en la generación de un número mayor de empleos que, a su vez, provocaría una mayor recaudación fiscal y, en consecuencia, montos cada vez más amplios destinados a la inversión productiva.

Lo anterior, en virtud de que al incorporar el beneficio a los socios cooperativistas en el régimen de transparencia, se aplicaría el veinticinco por ciento en relación con los rendimientos de dichos socios cooperativistas.

Finalmente, queremos llamar la atención en cuanto al hecho de que adoptar una política fiscal de aliento y promoción de las cooperativas es un asunto ampliamente aceptado en diferentes latitudes, con resultados altamente favorables para las economías de países tan disímolos como Chile y Venezuela, en América Latina; España, Noruega o Finlandia en la vieja Europa y China, en Asia. En suma, el proyecto de decreto nos permitiría no solamente adecuar nuestra legislación a las tendencias internacionales, sino también cumplir con lo dispuesto en la Recomendación 193 de la Organización Internacional del Trabajo (OIT) sobre la promoción de las cooperativas, suscrita por nuestro país en Ginebra en el año 2002, principalmente en donde establece lo siguiente:

#### III. Aplicación de las políticas públicas de promoción de las cooperativas.

11.1) Los gobiernos deberían facilitar el acceso de las cooperativas a servicios de apoyo con el fin de fortalecer y mejorar su viabilidad empresarial y su capacidad para crear empleo y generar ingresos.

En el capítulo VII de los arts 194 y 195 de la *LISR* se establece un régimen fiscal opcional para las sociedades cooperativas de producción constituidas por socios personas físicas, únicamente. El régimen fiscal autoriza a calcular el impuesto sobre la renta de conformidad con las disposiciones aplicables a las perso-

nas físicas con actividades empresariales y profesionales, en vez de aplicar las dispuestas en dicho ordenamiento para las personas morales.

El régimen fiscal consiste en que las sociedades cooperativas de producción calculen el impuesto del ejercicio de cada socio (respecto de la parte de la utilidad gravable del ejercicio que le corresponda), de acuerdo con su participación en la sociedad cooperativa.

La utilidad fiscal la calcula la sociedad de conformidad con lo dispuesto en el art 109 de la *LISR*, aplicable a las personas físicas con actividades empresariales y profesionales, y el pago del impuesto se podrá diferir hasta el ejercicio fiscal en el que la sociedad distribuya la utilidad gravable a sus socios. Se considera distribuida la utilidad gravable si se invierte por la sociedad en activos financieros diferentes a las cuentas por cobrar a clientes o en recursos necesarios para su operación normal. Si no distribuye rendimientos a los socios, la sociedad sólo podrá invertir sus recursos en bienes que generen más empleos o socios cooperativistas.

En cuanto a los pagos provisionales del impuesto sobre la renta, la sociedad cooperativa no está obligada a efectuarlos.

Respecto al gravamen a cargo de los socios de la sociedad cooperativa —por los rendimientos y anticipos que obtengan de ésta—, se consideran ingresos asimilados a los ingresos por la prestación de un servicio personal subordinado.

Cuando la cooperativa distribuya a sus socios utilidades provenientes de la cuenta de utilidad gravable, pagará el impuesto diferido aplicando al monto de la utilidad distribuida, al socio de que se trate, la tarifa a que se refiere el art 152 de la *LISR*. Se considerará que las primeras utilidades que se distribuyan son las primeras utilidades que se generaron.

Se pagará el ISR conforme a la tarifa del art 152 de la *LISR* vigente al momento en el que se generaron las utilidades que se distribuyan.

De acuerdo con los arts 109 y 152 de la *LISR*, el impuesto se calculará de la siguiente manera:

$$\begin{array}{r}
 \times \quad \begin{array}{c} \text{Utilidad gravable del ejercicio} \\ \text{Proporción de participación del socio} \end{array} \\
 \hline
 = \quad \text{Utilidad gravable del ejercicio correspondiente al socio} \\
 \times \quad \begin{array}{c} \text{Aplicación de la tarifa del art 152} \end{array} \\
 \hline
 = \quad \text{ISR a cargo del socio}
 \end{array}$$



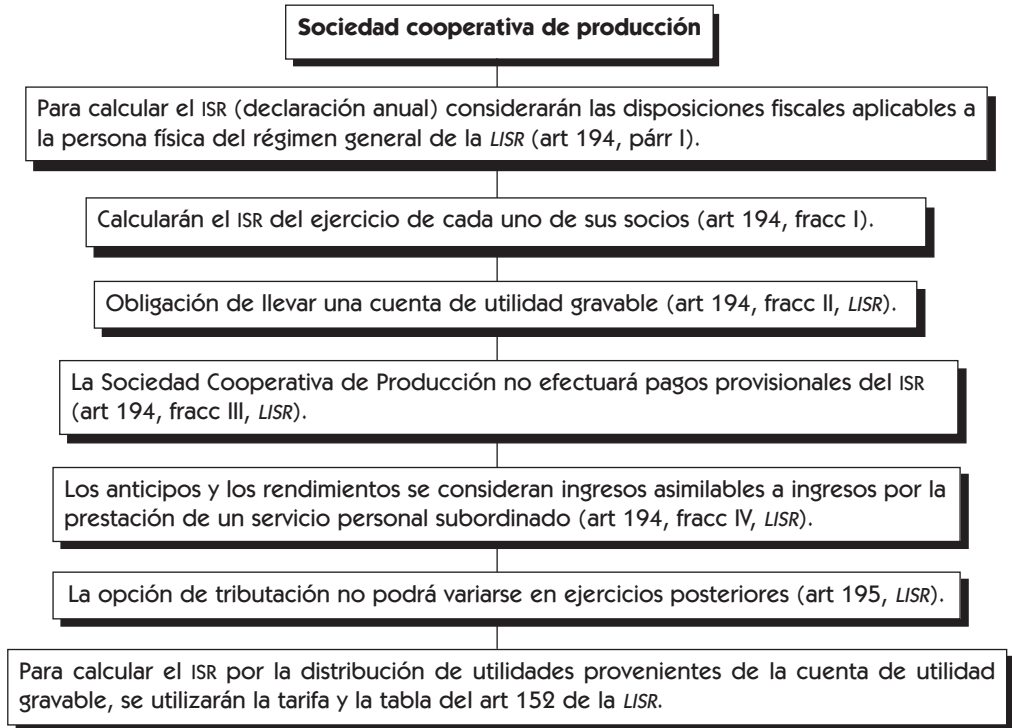


FIGURA 6.12

### 6.2.6 Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras

Arts 74 y 75 de la *LISR*

En la exposición de motivos de la *LISR* para 2014, se pretendía eliminar los beneficios fiscales para las actividades primarias, pero como los legisladores estimaron que dicho sector tiene dificultades administrativas para cumplir con sus obligaciones fiscales, es que si bien con la reforma fiscal se elimina el régimen simplificado, también se adiciona el Capítulo VIII, del Título II, a la nueva *LISR* llamado “Régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras”.

#### Sujetos

- Las personas morales de derecho agrario que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas; las sociedades cooperativas de producción y las demás personas morales que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.

- Las personas morales que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, así como las sociedades cooperativas de producción que se dediquen exclusivamente a dichas actividades.
- Las personas físicas que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas o pesqueras.

Las personas morales que apliquen el régimen opcional para grupos de sociedades de la *LISR*, no podrán tributar en dicho régimen.

### **Beneficios**

- Aplicación del esquema de flujo de efectivo.
- No tendrán la obligación de determinar, al cierre del ejercicio, el ajuste anual por inflación.
- Aplicaciones de exenciones y reducciones de impuesto, mismos que continúan con los beneficios anteriores, pero la reducción de 30% del impuesto estará limitado a que sus ingresos no excedan de 423 veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente (SMGAGC), elevado al año.
- Pueden aplicar las facilidades administrativas emitidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (SHCP).
- Personas que se dedican exclusivamente a esas actividades no pagan ISR.

## **6.3 Impuesto sobre la renta de las personas físicas** (Véase figura 6.13)

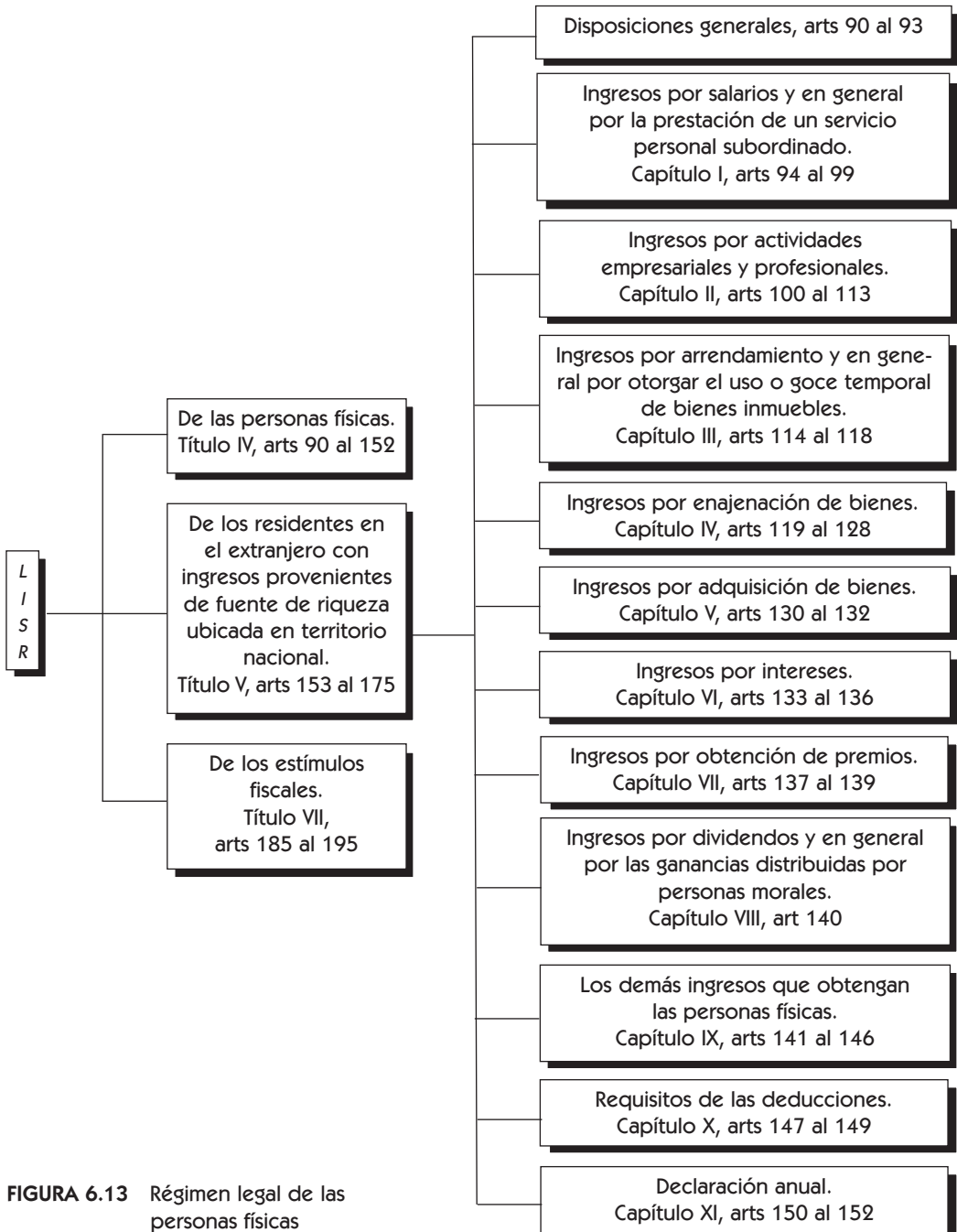
### **Sujetos**

Las personas físicas, en los casos siguientes:

- I. Las residentes en México que obtengan ingresos en efectivo, en bienes, devengados; cuando en los términos del Título IV, de la *LISR*, se señale en crédito, en servicios o de cualquier otro tipo.
- II. Las residentes en el extranjero que realicen actividades empresariales o presten servicios personales independientes en el país, a través de un establecimiento permanente, respecto de los ingresos atribuibles a éstos.
- III. Las residentes en el extranjero, respecto de los ingresos procedentes de fuentes de riqueza situadas en México, cuando no tengan un establecimiento permanente en el país, o cuando teniéndolo, estos ingresos no sean atribuibles a dicho establecimiento.

Están obligadas a pagar el ISR las personas físicas residentes en México respecto de todos sus ingresos, cualquiera que sea la fuente de riqueza de donde

procedan, así como las personas físicas que residan en el extranjero respecto de sus ingresos procedentes de fuente de riqueza situada en territorio nacional.



**FIGURA 6.13** Régimen legal de las personas físicas

Diversos regímenes de las personas físicas

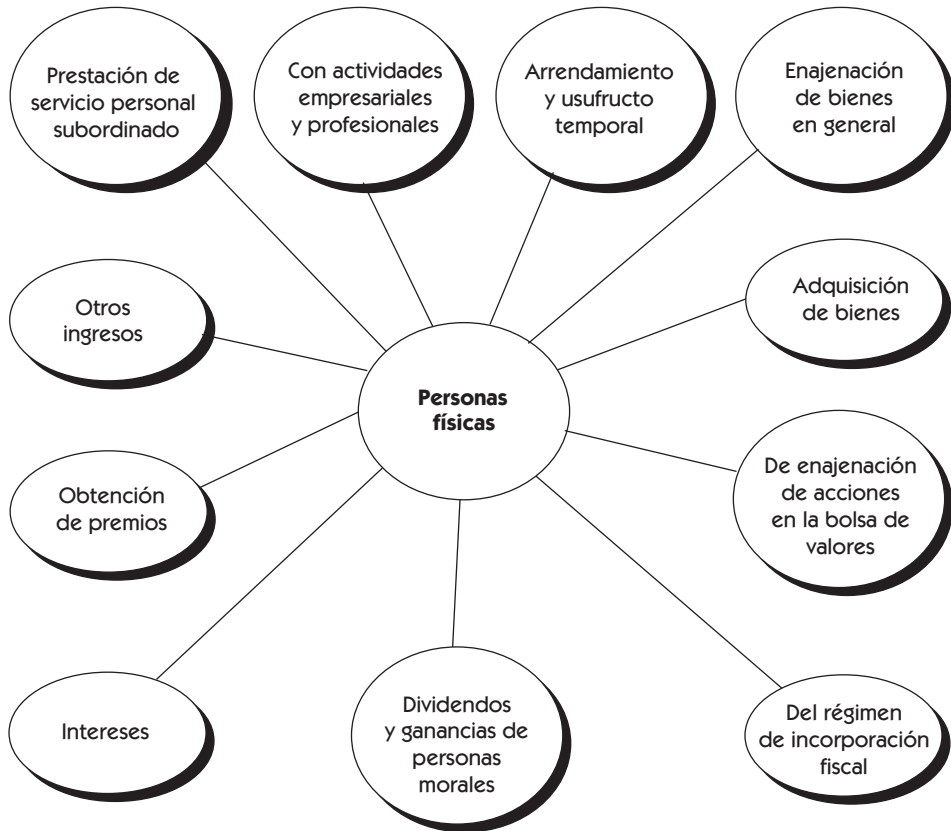


FIGURA 6.14

- a) De los ingresos por salarios y en general por la prestación de servicios personales subordinados.
- b) De las personas físicas con actividades empresariales y profesionales.
- c) Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
- d) Enajenación de bienes en general.
- e) De la enajenación de acciones en la bolsa de valores.
- f) Adquisición de bienes.
- g) Régimen de incorporación fiscal.
- h) Dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales.
- i) Intereses.
- j) Premios.
- k) Demás ingresos.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

### 6.3.1 Ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado

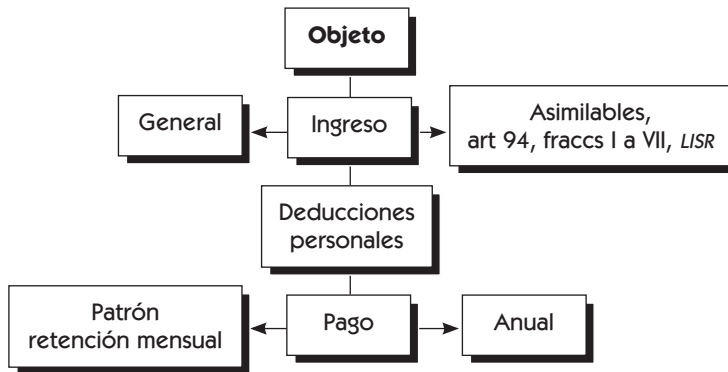


FIGURA 6.15 Impuesto por servicios personales subordinados

#### Salarios. Servicios personales subordinados (arts 94 a 99, LISR)

*Sujetos.* Las personas físicas que prestan un servicio personal subordinado.

*Objeto.* Grava los ingresos obtenidos por la prestación de servicios personales subordinados.

*Época de pago.* Retención mensual por el patrón y anual.

*Ingresos.* Los salarios y demás prestaciones que deriven de una relación laboral, incluyendo la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y las prestaciones percibidas como consecuencia de la terminación de la relación laboral.

#### Ingresos asimilados a salarios

1. Las remuneraciones y demás prestaciones obtenidas por funcionarios y trabajadores de la Federación, entidades federativas y municipios, aun cuando sean por concepto de gastos no sujetos a comprobación, así como los obtenidos por los miembros de las fuerzas armadas.
2. Los rendimientos y anticipos provenientes de las sociedades cooperativas de producción, así como los anticipos que reciban los miembros de sociedades y asociaciones civiles.
3. Los honorarios a miembros de consejos directivos de vigilancia, consultivos o de cualquier otra índole, de administración, comisarios y gerentes generales.
4. Los honorarios a quienes presten servicios preponderadamente a un prestatario, dentro de las instalaciones de éste.
5. Los honorarios que perciban las personas físicas de personas morales, o de personas físicas con actividades empresariales por la prestación de un servicio

personal independiente, cuando comuniquen por escrito al prestatario que optan por pagar el ISR conforme a salarios.

6. Los ingresos que perciban las personas físicas de personas morales, o de personas físicas con actividades empresariales por la realización de actividades empresariales, cuando lo comuniquen por escrito al pagador, que opten por pagar el ISR conforme a salarios.
7. Los ingresos obtenidos por las personas físicas al ejercer la opción otorgada por el empleador, o una parte relacionada del mismo, para adquirir, incluso mediante suscripción, acciones o títulos-valor que representen bienes, sin costo alguno o a un precio menor o igual al que tengan en el mercado dichas acciones o títulos-valor al momento del ejercicio de la opción, independientemente de que las acciones o títulos-valor sean emitidos por el empleador o la parte relacionada del mismo.

### Límite de las deducciones

El monto total de las deducciones que podrán efectuar los contribuyentes en los términos de los arts 151 y 185 de la *LISR*, no podrá exceder de la cantidad que resulte menor entre cinco salarios mínimos generales elevados al año, o de 15% del total de los ingresos del contribuyente, incluyendo aquellos por los que no se pague el impuesto. Lo dispuesto no será aplicable tratándose de los donativos a que se refiere la fracc III, así como lo señalado en la fracc V del art 151 de la ley mencionada.

Imponer límites a las deducciones en algunos casos, por ejemplo, en el pago de gastos médicos, sería violatorio de los derechos humanos de los contribuyentes, ya que éstos se encuentran vulnerables a padecer algunas enfermedades que implican erogaciones que pueden llegar a ser superiores a los límites permitidos, lo cual atentaría contra el derecho de acceso a la salud, tutelado en la Constitución.

**Brenda Guadalupe Ramírez Lezama**

### Deducciones personales (art 151, *LISR*)

A pesar de que este capítulo no establece deducciones específicas, existe la posibilidad de aplicar las personales, siempre y cuando el contribuyente presente sus declaraciones de impuestos y cumpla con todos los requisitos de la *LISR*:

1. Honorarios médicos, dentales o de enfermería; por análisis, estudios clínicos o prótesis; gastos hospitalarios; compra o alquiler para el establecimiento o rehabilitación del paciente.

- II. Gastos de funerales.
- III. Donativos no onerosos ni remunerativos que se otorguen en cumplimiento con los requisitos fiscales establecidos en la ley.

### **Intereses de créditos hipotecarios**

- IV. Los intereses reales efectivamente pagados en el ejercicio, por créditos hipotecarios destinados a casa-habitación contratados con las instituciones integrantes del sistema financiero, siempre que el monto del crédito otorgado no exceda de setecientos cincuenta mil unidades de inversión.

### **Aportaciones complementarias de retiro**

- V. Las aportaciones complementarias de retiro realizadas directamente en la subcuenta de aportaciones complementarias de retiro, en los términos de la *Ley de los Sistemas de Ahorro para el Retiro* o a las cuentas de planes personales de retiro, así como las aportaciones voluntarias realizadas a la subcuenta de aportaciones voluntarias, siempre que en este último caso dichas aportaciones cumplan con los requisitos de permanencia establecidos para los planes de retiro conforme al segundo párrafo de la fracc V del art 151. El monto de la deducción a que se refiere esta fracción será de hasta el 10 % de los ingresos acumulables del contribuyente en el ejercicio, sin que dichas aportaciones excedan del equivalente a cinco salarios mínimos generales del área geográfica del contribuyente, elevados al año.

### **Seguros de gastos médicos**

- VI. Las primas por seguros de gastos médicos, complementarios o independientes de los servicios de salud proporcionados por instituciones públicas de seguridad social, siempre que el beneficiario sea el propio contribuyente, su cónyuge o la persona con quien vive en concubinato, o sus ascendientes o descendientes, en línea recta.

### **Transporte escolar**

- VII. Los gastos destinados a la transportación escolar de los descendientes en línea recta, cuando ésta sea obligatoria en los términos de las disposiciones legales del área donde la escuela se encuentre ubicada o cuando para todos los alumnos se incluya dicho gasto en la colegiatura. Para estos efectos, se deberá separar en el comprobante el monto que corresponda por concepto de transportación escolar.



## Impuesto local sobre ingresos por salarios

VIII. Los pagos efectuados por concepto del impuesto local sobre ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, siempre que la tasa de dicho impuesto no exceda de 5 %.

**Así mismo, se puede aplicar el estímulo fiscal a las personas físicas residentes en el país en relación con los pagos por servicios educativos.** Está contemplado por decreto publicado en el *DOF* el 15 de febrero de 2011, que en su artículo tercero señala:

La cantidad que se podrá disminuir en los términos del artículo primero del decreto, por el que se otorga un estímulo fiscal a las personas físicas en relación con los pagos por servicios educativos, no excederá por cada una de las personas a que se refiere el artículo primero del mencionado decreto, de los límites anuales de deducción que para cada nivel educativo corresponda, conforme a la siguiente tabla:

<i>Nivel educativo</i>	<i>Límite anual de deducción</i>
Preescolar	\$14 200.00
Primaria	\$12 900.00
Secundaria	\$19 900.00
Profesional técnico	\$17 100.00
Bachillerato o su equivalente	\$24 500.00

### Obligaciones del contribuyente (art 98, *LISR*)

- Proporcionar a las personas que le hagan los pagos los datos necesarios para su inscripción en el RFC, o bien cuando ya hubieren estado inscritos, proporcionar su clave de registro.
- Solicitar las constancias de remuneraciones y retenciones, y del monto del impuesto local a los ingresos por salarios.
- Comunicar por escrito a su empleador si prestan servicios a otro empleador, para efectos de evitar doble aplicación del crédito al salario.
- Presentar declaración anual en los siguientes casos:
  - Si tiene además ingresos acumulables distintos a los señalados por la prestación de un servicio personal subordinado.
  - Manifieste al retenedor, por escrito, que él la presentará.
  - Deje de prestar servicios antes del 31 de diciembre del ejercicio de que se trate o cuando se hubiesen prestado servicios a dos o más empleadores en forma simultánea.

TABLA 6.1 Tarifa anual

Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota fija \$	Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior %
0.01	5 952.84	0.00	1.92
5 952.85	50 524.92	114.29	6.40
50 524.93	88 793.04	2 966.91	10.88
88 793.05	103 218.00	7 130.48	16.00
103 218.01	123 580.20	9 438.47	17.92
123 580.21	249 243.48	13 087.37	21.36
249 243.49	392 841.96	39 929.05	23.52
392 841.97	750 000.00	73 703.05	30.00
750 000.01	1 000 000.00	180 850.82	32.00
1 000 000.01	3 000 000.00	280 85.81	34.00
3 000 000.01	En adelante	940 850.81	35.00

—Obtenga ingresos por salarios de fuente de riqueza ubicada en el extranjero o provenientes de personas no obligadas a efectuar la retención del art 96 de la *LISR*, y

—Obtenga ingresos anuales por salarios que excedan de \$400 000.00.

## Mecánica para la aplicación de la tarifa y fórmula

### Fórmula

1. Ingresos
2. - Deducciones
3. = Base gravable
4. × Tarifa (art 152, *LISR*)
5. = Resultado
6. - Subsidio al empleo
7. = Resultado
8. - Retenciones efectuadas durante un año
9. = Impuesto por pagar

*Aplicación de la tarifa (art 152, LISR)*

*Paso 1.* Se ubica la cantidad obtenida como base gravable, dentro de los límites a que hace alusión la tarifa, entre el mínimo y el máximo correspondiente.

EJEMPLO

Límite inferior \$	Límite superior \$	Cuota fija \$	Tasa para aplicarse al excedente del límite inferior %
\$70 000.00			
50 524.93	88 793.04	2 966.91	10.88

*Paso 2.* Una vez hecho lo anterior, a ésta se le restará el límite inferior:

$$\begin{array}{r}
 \$ 70\,000.00 \\
 -\$ 50\,524.93 \\
 \hline
 \$ 19\,475.07
 \end{array}$$

*Paso 3.* Al resultado obtenido se le aplicará el factor o tasa que, sobre el mismo nivel, localizamos en la cuarta columna de la tarifa:

$$\begin{array}{r}
 \$ 19\,475.07 \\
 \times 10.88\% \\
 \hline
 \$ 2\,118.88
 \end{array}$$

*Paso 4.* A dicha cantidad se le sumará la cuota fija.

$$\begin{array}{r}
 \$ 2\,118.88 \\
 +\$ 2\,966.76 \\
 \hline
 \$ 5\,085.64
 \end{array}$$

*Paso 5.* Finalmente, se restará el subsidio al empleo, obteniéndose así el impuesto por pagar.

Al respecto debe considerarse que éste puede ser mensual y anual, contemplando la ley diferentes tipos de tarifas, a saber (*véase* cuadro 6.1):

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

CUADRO 6.1

<i>Tarifas mensuales</i>	<i>Tarifas anuales</i>
Impuesto mensual art 96, <i>LISR</i>	Impuesto anual art 152, <i>LISR</i>
Subsidio al empleo art 10 transitorio, <i>LISR</i> <i>DOF</i> , 11/XII/13	Subsidio al empleo art 10 transitorio, fracc II, inc a), <i>LISR</i> <i>DOF</i> , 11/XII/13
<i>Pago mensual retención</i>	<i>Pago anual</i>
Ingresos art 96, <i>LISR</i>	Ingresos art 152, <i>LISR</i>
- Subsidio al empleo art 10 transitorio, <i>LISR</i> <i>DOF</i> , 11/XII/13	- Deducciones = Ingreso gravable - Subsidio al empleo art 10 transitorio, <i>LISR</i> <i>DOF</i> , 11/XII/2013 - Pagos provisionales = Impuesto determinado

El entero de las retenciones del ISR sobre salarios será mensual, los días 17 del mes siguiente al de la retención.

### **Obligación de presentar declaración anual sobre salarios**

Se estará obligado a presentar esta declaración cuando se obtengan ingresos por salarios anuales, superiores a la cantidad de \$400 000.00, entre otros supuestos.

### **Obligaciones del patrón (art 99, *LISR*)**

- I. Efectuar las retenciones señaladas en el art 96 de la *LISR*.
- II. Calcular el impuesto anual de las personas que les hubieren prestado servicios subordinados, en los términos del art 97 de la *LISR*.
- III. Expedir y entregar comprobantes fiscales a las personas que reciban pagos por los conceptos, en la fecha en que se realice la erogación correspondiente, los cuales podrán utilizarse como constancia o recibo de pago para efectos de la legislación laboral a que se refieren los arts 132, fraccs VII y VIII, y 804, párr 1o, fraccs II y IV, de la Ley Federal de Trabajo.
- IV. Solicitar, en su caso, las constancias y comprobantes fiscales a que se refiere la fracción anterior, a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, a más tardar dentro del mes siguiente a aquel en que se inicie la prestación del servicio y cerciorarse que estén inscritos en el RFC.

Adicionalmente, deberán solicitar a los trabajadores que les comuniquen por escrito, antes de que se efectúe el primer pago que les corresponda por la presta-

*ción de servicios personales subordinados en el año de calendario de que se trate, si prestan servicios a otro empleador y éste les aplica el subsidio para el empleo, a fin de que ya no se aplique nuevamente.*

- V. *Solicitar a las personas que contraten para prestar servicios subordinados, les proporcionen los datos necesarios a fin de inscribirlas en el RFC, o bien, cuando ya hubieran sido inscritas con anterioridad, les proporcionen su clave del citado registro.*
- VI. *Proporcionar a más tardar el 15 de febrero de cada año, a las personas a quienes les hubieran prestado servicios personales subordinados, constancia y comprobante fiscal del monto total de los viáticos pagados en el año de calendario de que se trate, por los que se aplicó lo dispuesto en el art 93, fracc XVII, de la LISR.*
- VII. *Presentar ante las oficinas autorizadas, a más tardar el 15 de febrero de cada año, declaración proporcionando información sobre las personas que hayan ejercido la opción a que se refiere la fracc VII del art 94 de la LISR, en el año de calendario anterior, conforme a las reglas generales que al efecto expida el SAT.*

Quedan exceptuados de las obligaciones señaladas los organismos internacionales, cuando así lo establezcan los tratados o convenios respectivos, y los Estados extranjeros.

## Exenciones

Son las previstas en el art 93, fraccs I a XXIX, conforme a los siguientes conceptos manejados por la *LISR* como ingresos, por cuya obtención no se pagará el impuesto respectivo:

- I. Prestaciones distintas del salario que reciban los trabajadores sujetos al salario mínimo general, para una o varias áreas geográficas, remuneraciones por tiempo extra o prestación de servicios en días de descanso.
- II. Excedente de las prestaciones efectuadas del pago del impuesto.
- III. Indemnizaciones por riesgos o enfermedades de trabajo.
- IV. Las jubilaciones, pensiones, haberes de retiro, así como las pensiones vitalicias u otras formas de retiro, provenientes de la subcuenta del seguro de retiro o de la subcuenta de retiro, cesantía en edad avanzada y vejez, previstas en la *Ley del Seguro Social*; y las provenientes de la cuenta individual del sistema de ahorro para el retiro prevista en la *Ley del Instituto de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado*, en los casos de invalidez, incapacidad, cesantía, vejez, retiro y muerte, cuyo monto diario no exceda de quince veces el salario mínimo general del área geográfica del contribuyente y el beneficio previsto en la ley de pensión universal. Por el excedente se pagará el impuesto en los términos del Título IV de la *LISR*.
- V. Aplicación de la exención de la fracción anterior.
- VI. Reembolsos de gastos médicos, dentales, hospitalarios y de funeral.
- VII. Prestaciones de seguridad social.
- VIII. Prestaciones de previsión social.
- IX. Previsión social, de acuerdo con el art 7o, párr V, de la *LISR*.

- X. Aportaciones y rendimientos provenientes de la subcuenta de vivienda.
- XI. Los provenientes de cajas o fondos de ahorro de los trabajadores.
- XII. Cuotas de seguridad social de los trabajadores pagadas por los patrones.
- XIII. Primas de antigüedad, retiro o indemnizaciones u otros pagos obtenidos en el momento de la terminación de la relación laboral.
- XIV. Gratificaciones, primas vacacionales, dominicales y participaciones de los trabajadores en las utilidades de las empresas (PTU).
- XV. Excedentes por ingresos.
- XVI. Remuneraciones por servicios personales subordinados, percibidas por extranjeros relacionados con el servicio exterior, delegaciones científicas, organismos internacionales, entre otros.
- XVII. Cantidades recibidas para viáticos.
- XVIII. Contratos de arrendamiento prorrogados.
- XIX. Enajenación de casa-habitación y de determinados bienes.
- XX. Intereses marcados en los incs *a*) y *b*) de la fracc XX del citado artículo.
- XXI. Cobro de sumas aseguradas.
- XXII. Herencias y legados.
- XXIII. Donativos, incs *a*), *b*) y *c*) de la fracc XXII del citado artículo.
- XXIV. Premios con motivo de concursos científico, artístico y literario o por promover valores cívicos.
- XXV. Indemnización por daños.
- XXVI. Alimentos, en los términos de ley.
- XXVII. Retiros de la subcuenta de retiro, y traspasos entre cuentas.
- XXVIII. Enajenación de derechos parcelarios.
- XXIX. Derechos de autor, en los términos de la *LISR*.

### 6.3.2 Ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales (arts 100 al 110, *LISR*)

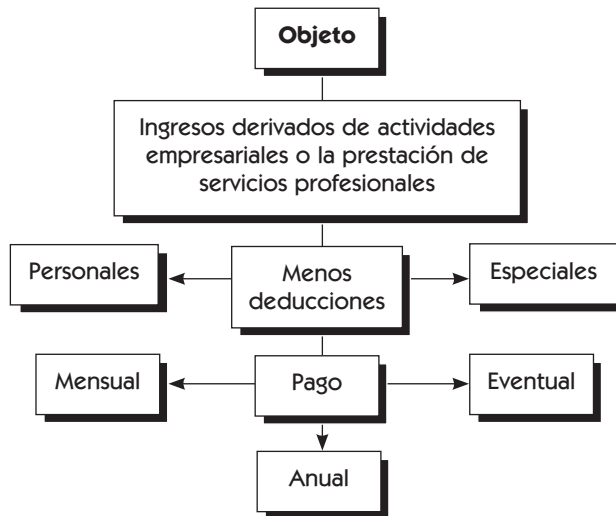
Es inexplicable que el Congreso de la Unión haya conjuntado el régimen fiscal para las personas físicas que reciben ingresos por honorarios con el de actividades empresariales, debido a que para pertenecer al régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales de la *LISR*, necesitan tener ingresos superiores a \$4 000 000 anuales.

No obstante lo anterior, se debe destacar que una persona física por honorarios que reciba alguna cantidad por ingresos estará comprendida en la secc I, del Cap II, del Título IV de la *LISR*.

Por otro lado, debe señalarse que se incorpora en ese régimen el gravamen con base en efectivo, es decir, se paga por los ingresos percibidos y, por lo tanto, las deducciones deberán estar pagadas.

*continúa*

Conforme a la exposición de motivos de la *LISR* en vigor, ésta contiene un capítulo que se refiere al régimen de actividades empresariales y profesionales, con el objeto de lograr una mayor simplificación, eficiencia y equidad, cuya característica principal es pagar el impuesto con base en el flujo de efectivo.



**FIGURA 6.16** Impuesto por honorarios

El nuevo régimen tiene las siguientes características principales:

- Acumular los ingresos en el momento en que los mismos sean realmente percibidos en efectivo, en bienes o servicios.
- Se eliminan los ajustes por inflación que anteriormente debían realizar las personas físicas empresarias bajo el esquema del componente inflacionario; respecto de los ingresos en crédito que tuvieran y sobre los cuales ya habían pagado el impuesto.
- Se efectuarán las deducciones relativas a compras y gastos, en el momento en que las mismas sean realmente erogadas en efectivo, en bienes o en servicios.
- Las inversiones podrán deducirse mediante la aplicación del porcentaje correspondiente para cada tipo de bien o aplicar la deducción inmediata en un solo ejercicio.
- Efectuar pagos provisionales mensuales a cuenta del ISR del ejercicio, los cuales se calcularán aplicando al total de los ingresos obtenidos en el periodo al



que corresponda el pago, disminuidos de las deducciones correspondientes a dicho periodo, la tarifa correspondiente para personas físicas.

- Se elimina el ajuste semestral de los pagos provisionales que realizaban las personas físicas empresarias y la utilidad gravable anual se acumulará a los demás ingresos del ejercicio.

### *Honorarios 2013*

### *Honorarios 2001*

Actualmente el régimen de personas físicas con actividades empresariales y profesionales.

El régimen anterior era el de honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

Los pagos por concepto de ISR e IVA deben ser efectuados mensualmente, a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago.

Los pagos de ISR e IVA eran realizados en forma trimestral.

Existe la opción de deducir las inversiones en un solo año, o bien en varios años, como se hacía antes.

Se deducían las inversiones, como equipo de cómputo, construcciones, mediante porcentajes, en varios años.

Cuando el Servicio de Administración Tributaria lo solicite, se deberá proporcionar la información relativa a los principales clientes y proveedores.

No se tenía esta obligación.

Se agrega que se puedan deducir del total de las cuotas pagadas al IMSS por todos los trabajadores, además de las ya conocidas.

Únicamente se deducían las cuotas pagadas por los trabajadores de salario mínimo.

La tasa del impuesto sobre la renta para el año es de 35%.

El impuesto sobre la renta máximo era de 40%.

Además de las deducciones personales, se podrán deducir las primas pagadas por seguros de gastos médicos.

La deducción por primas pagadas por seguros de gastos médicos no era contemplada.

### **Sujetos**

Las personas físicas que realicen actividades empresariales o por la prestación de servicios profesionales.

### **Objeto**

Gravar los ingresos percibidos por actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.

## Época de pago

Eventual, provisional y anual.

## Ingresos

- I. Por actividades empresariales: los provenientes de la realización de actividades comerciales, industriales, agrícolas, ganaderas, de pesca o silvícolas.
- II. Por la prestación de un servicio profesional: las remuneraciones que deriven de un servicio personal independiente y cuyos ingresos no estén considerados en el Capítulo I, del Título IV de la *LISR*.
- III. Los señalados en el art 101 de la *LISR*.

## Deducciones

Los contribuyentes pueden deducir, del total de sus ingresos, los gastos e inversiones estrictamente indispensables para la obtención de su ingreso, tales como: mobiliario, artículos de papelería, luz, teléfono, arrendamiento, salarios pagados, automóvil utilitario, etcétera.

Las inversiones se deducirán de acuerdo con los porcentajes establecidos en la ley, éstas se deducirán aplicando, en cada ejercicio, dichos porcentajes al monto original de la inversión.

## Requisitos de las deducciones de las personas físicas

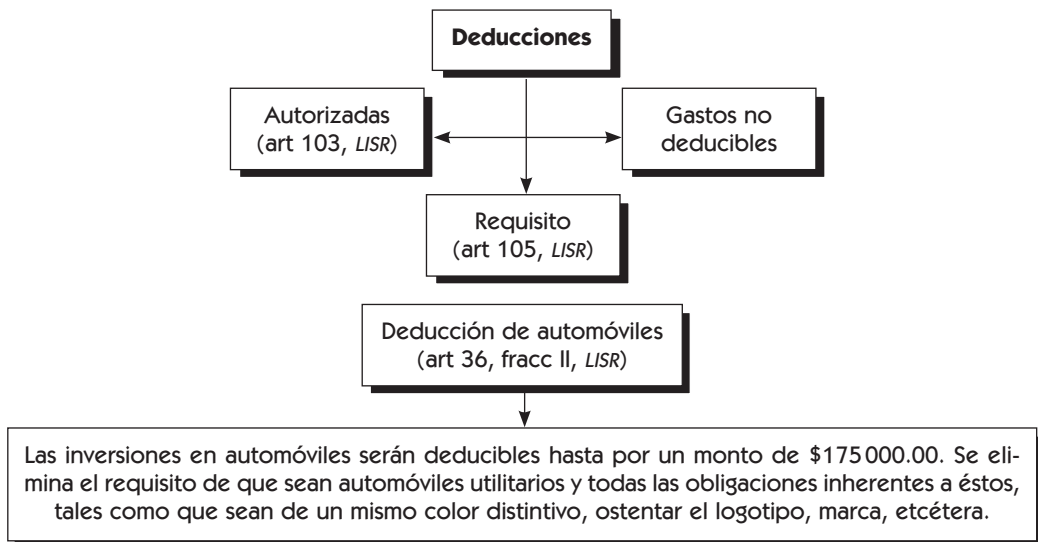
Para que los contribuyentes personas físicas puedan deducir los gastos e inversiones, éstas deben de cumplir con una serie de requisitos, los cuales se señalan en el art 147 de la *LISR* y consisten entre otros, en lo siguiente:

- Que sean estrictamente indispensables para la actividad u obtención del ingreso.
- Que en la deducción de inversiones se proceda en términos del art 149 de la *LISR*.
- Que se resten una sola vez.
- Estar amparada con comprobante fiscal; los pagos que excedan de \$2 000.00 se efectúen mediante transferencia electrónica, cheque nominativo de la cuenta del contribuyente, tarjeta de crédito, débito, de servicios o a través de los denominados *monederos electrónicos* autorizados por el SAT.
- Que estén debidamente registradas en contabilidad.
- Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a los conceptos que la *LISR* señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos por parte de la aseguradora a persona alguna, con garantía de las sumas aseguradas de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

- Cumplir con las obligaciones en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros.
- Que los pagos por deducir se efectúen a personas inscritas en el RFC.
- Tener en cuenta el plazo para requisitos y comprobantes (art 147, fracc VIII, *LISR*).
- Que hayan sido efectivamente erogadas durante el ejercicio.
- Que tratándose de las deducciones que autoriza el Capítulo II, su importe no exceda del monto de los ingresos obtenidos.
- Que los costos de adquisición declarados o los intereses que se deriven de créditos recibidos por el contribuyente correspondan a los del mercado.
- Que a las inversiones no se le dé efectos fiscales a su revaluación.
- En el caso de adquisición de bienes de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para la importación definitiva.
- Las pérdidas cambiarias de deudas o créditos en moneda extranjera se deduzcan conforme se devenguen.
- Los pagos que se pretendan deducir, se hagan a contribuyentes que causen el IVA, trasladándose en forma expresa y por separado en el comprobante fiscal.
- Subsidio al empleo (véase figura 6.17).

**Pagos** [véanse cuadros 6.2 a) y 6.2 b)]

1. Anual, para presentarla entre los meses de febrero y abril.
2. Provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, para presentarla a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago.
3. Eventual, durante los siguientes 15 días a la obtención del ingreso.



**FIGURA 6.17**

**CUADRO 6.2 a) Cálculo para el pago provisional mensual**

		Total de ingresos del periodo
-		Deducciones autorizadas
-		Participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas, pagadas en el ejercicio
-		Pérdidas fiscales ocurridas en ejercicios anteriores, que no se hubiesen disminuido
		-----
=		Base del impuesto
×		Tarifa (art 96, <i>LISR</i> )
		-----
=		Impuesto a enterar
-		Retenciones de 10% efectuadas por personas morales a personas físicas prestadoras de servicios profesionales
-		Pagos provisionales de meses anteriores del mismo ejercicio
		-----
=		Impuesto a pagar

**CUADRO 6.2 b) Cálculo para el pago anual**

		Ingresos acumulables
-		Deducciones autorizadas
		-----
=		Utilidad fiscal del ejercicio
-		PTU pagada
		-----
=		Utilidad fiscal del ejercicio después de PTU
-		Pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores
		-----
=		Base utilidad gravable
×		Tarifa (art 152, <i>LISR</i> )
		-----
=		Impuesto anual a cargo
-		Pagos provisionales de ISR, efectivamente pagados durante el año
		-----
=		Impuesto a pagar

**Obligaciones del contribuyente**

Entre otras, son las siguientes (art 110, *LISR*):

- Solicitar su inscripción al Registro Federal de Contribuyentes.
- Llevar contabilidad de conformidad con el *Código Fiscal de la Federación* y su reglamento.
- Expedir comprobantes fiscales que acrediten los ingresos que perciban.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

- Conservar la contabilidad y los comprobantes de los asientos respectivos.
- Presentar declaraciones provisionales, la anual, etcétera.

## Obligaciones de las personas morales

Todas las personas morales que realicen pagos por concepto de honorarios deben retener el 10% del monto de los mismos, sin deducción alguna, como pago provisional del ISR; también deben proporcionar constancia de retención.

Los contribuyentes podrán acreditar el impuesto que se les hubiera retenido contra los pagos provisionales que deban efectuar, sin que sea necesario acompañar a las declaraciones de dichos pagos las constancias respectivas.

**Deducciones efectuadas por concepto de alquiler del automóvil del administrador único de la empresa. Procede su rechazo cuando no se aporta ningún medio probatorio para acreditar que el vehículo fue utilizado para los fines del negocio.** De conformidad con lo dispuesto por el artículo 26, fracción I, de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* vigente en 1970 y 1971, se autorizaba la deducción de los gastos estrictamente indispensables para los fines del negocio, consecuencia normal del mismo y que estuvieran en proporción con las operaciones del causante; pero no basta que éste afirme que alquiló el automóvil del administrador único para los fines propios de la empresa, sino que debe acreditar con los medios probatorios correspondientes que el vehículo fue utilizado para dichos fines, a fin de que proceda la deducción respectiva.<sup>5</sup>

**Honorarios eventuales.** Conforme al art 107 de la *LISR*, las personas que obtengan en forma esporádica ingresos derivados de la prestación de servicios profesionales y no obtengan otros ingresos gravados conforme al Capítulo II del Título IV de la *LISR*, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa de 20% sobre los ingresos percibidos sin deducción alguna, dentro de los 15 días siguientes a la obtención de los ingresos. En este caso no hay obligación de llevar libros y registros.

**Exenciones.** Se considera ingreso exento hasta el equivalente de veinte salarios mínimos generales elevados al año, el derivado de la publicación de obras escritas en libros, periódicos o revistas, o de la reproducción en serie de grabaciones de obras musicales de su creación que obtenga el autor o un tercero, bajo su autorización, y se destinen para su enajenación al público, previa expedición del comprobante respectivo conforme a la fracc XXIX del art 93 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*.

### 6.3.3 Régimen de incorporación fiscal

Se encuentra regulado en los arts del 111 al 113 de la *LISR*.

<sup>5</sup> Tesis aislada 14236 [II-TASS-3215], 2a época, Sala, *RTFF*, año IV IV, núm 22, octubre de 1981, p 506.

Se suprimió para el año 2014 el régimen intermedio y el régimen de pequeños contribuyentes (REPECOS), estableciéndose un nuevo régimen opcional denominado *régimen de incorporación fiscal* para las personas físicas que realizan únicamente actividades empresariales, que enajenan bienes o prestan servicios por los que no se requiera para su realización título profesional y cuyos ingresos propios de la actividad empresarial en el ejercicio inmediato anterior no hubieren sido mayores a dos millones de pesos.

Con este nuevo régimen se pretende incrementar la base tributaria y solucionar dos de los principales problemas fiscales, como son una base contributiva pequeña y un sector informal creciente, lo que ha repercutido en una limitada recaudación.

No se puede pasar por alto que, curiosamente, se busca obtener mayores ingresos y en el primer año no se recaudará nada, pues habrá un descuento de 100% del ISR a cargo. Descuento que se irá disminuyendo progresivamente durante los ejercicios subsecuentes y hasta el décimo año es cuando se pagará la totalidad del impuesto.

Incluso se augura que este régimen tendrá una duración efímera en el sistema impositivo de la República.

Hay que tener en cuenta que en el primer año no se estará obligado al pago por la reducción a la que tiene derecho y en los años subsecuentes el ISR, al enterarse, aumentará en forma gradual.

## Objeto

En principio, gravar los ingresos de las personas físicas que realicen actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos. Lo anterior, porque con las reformas fiscales para el 2016 se incluyen otros supuestos normativos.

## Sujetos que pueden optar por el régimen

En los términos del art 111, párrafo primero, de la *LISR*, las personas físicas que realicen únicamente actividades empresariales, que enajenen bienes o presten servicios por los que no se requiera para su realización título profesional, podrán optar por pagar el impuesto sobre la renta en los términos establecidos en esta sección, siempre que los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

También podrán tributar en este régimen las siguientes personas:

1. Los socios, accionistas o integrantes de las personas morales con fines no lucrativos, siempre que no reciban remanentes distribuibles.
2. Las personas físicas que sean socios, accionistas o integrantes de instituciones o sociedades civiles, constituidas únicamente con objeto de administrar fondos o cajas de ahorro, y aquellas a las que se refiera la legislación laboral, así como las sociedades cooperativas de ahorro y préstamo a que se refiere la *Ley para Regular las Actividades de las Sociedades Cooperativas de Ahorro y Préstamo*, aun cuando reciban intereses de dichas personas morales, siempre que el total de los ingresos obtenidos en el ejercicio inmediato anterior por intereses y por las actividades empresariales, en su conjunto, no exceda de \$2 000 000.00
3. Los socios, accionistas o integrantes de asociaciones deportivas que tributen en el régimen general de la ley, siempre que no perciban ingresos de las personas morales a las que pertenezcan.
4. Las personas físicas que además de los ingresos que perciban del régimen de incorporación, obtengan ingresos por concepto de sueldos o salarios, asimilados a salarios o por intereses.

### ***Inicio de actividades***

Los contribuyentes que inicien actividades podrán optar por pagar el impuesto conforme a este régimen, cuando estimen que sus ingresos del ejercicio no excederán de dicho límite.

### **Operaciones por un periodo menor de doce meses**

Cuando en el ejercicio citado realicen operaciones por un periodo menor de doce meses, dividirán los ingresos manifestados entre el número de días que comprende el periodo y el resultado se multiplicará por 365 días; si la cantidad obtenida excede del importe del monto referido, en el ejercicio siguiente no se podrá tributar conforme a este régimen.

### **Actividades empresariales en copropiedad**

También podrán tributar en el régimen de incorporación las personas físicas que realicen actividades empresariales mediante copropiedad, siempre que la suma de los ingresos de todos los copropietarios por las actividades empresariales que realicen a través de la copropiedad, sin deducción alguna, no exceda en el ejercicio inmediato anterior de dos millones de pesos y que el ingreso que en lo individual le corresponda a cada copropietario por dicha copropiedad, sin deducción alguna, más los ingresos derivados de ventas de activos fijos propios de su actividad empresarial del mismo copropietario, en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido del límite señalado con anterioridad.

En el supuesto anterior, se puede nombrar a uno de los copropietarios como representante común para que a nombre de los copropietarios sea el encargado de cumplir con las obligaciones de este régimen.

**Base.** La cuantía de los ingresos propios de su actividad empresarial obtenidos en el ejercicio inmediato anterior, no hubieran excedido de la cantidad de dos millones de pesos.

**Pagos bimestrales definitivos.** Los contribuyentes calcularán y enterarán el impuesto en forma bimestral, el cual tendrá el carácter de pago definitivo, a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente, mediante la declaración que presentarán a través de los sistemas que disponga el SAT en su página de Internet.

**Determinación para la utilidad fiscal del bimestre.** Para esos efectos, la utilidad fiscal del bimestre de que se trate se determinará restando de la totalidad de los ingresos obtenidos en dicho bimestre en efectivo, en bienes o servicios, las deducciones autorizadas en la ley que sean estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos, así como las erogaciones efectivamente realizadas en el mismo periodo para la adquisición de activos, gastos y cargos diferidos y la PTU pagada en el ejercicio. Ejemplo:

A los ingresos efectivamente cobrados en el bimestre (efectivo, bienes, servicios) se les restan:

- Deducciones autorizadas, estrictamente indispensables para la obtención de los ingresos, efectivamente erogados.
- Adquisición de activos fijos, gastos y cargos diferidos, efectivamente erogados.
- Participación de los Trabajadores de las Utilidades (PTU) pagadas en el ejercicio.

Lo anterior da como resultado la utilidad fiscal del bimestre, que se multiplica por la tarifa bimestral (art 111, *LISR*) y así se obtiene el pago definitivo del bimestre.

**TABLA 6.2 Tarifa bimestral**

<i>Límite inferior</i>	<i>Límite superior</i>	<i>Cuota fija</i>	<i>Por ciento para aplicarse sobre el excedente del límite inferior</i>
\$	\$	\$	%
0.01	992.14	0.00	1.92
992.15	6 420.82	19.04	6.40
8 420.83	14 798.84	494.48	10.88
14 798.85	17 203.00	1 188.42	16.00
17 203.01	20 596.70	1 573.08	17.92
20 596.71	41 540.58	2 181.22	21.36

*continúa*



*continuación*

41 540.59	65 473.66	6 654.84	23.52
65 473.67	125 000.00	12 283.90	30.00
125 000.01	166 666.67	30 141.80	32.00
166 666.68	500 000.00	43 475.14	34.00
500 000.01	En adelante	156 808.46	35.00

Cuando los ingresos percibidos sean inferiores a las deducciones del periodo que corresponda, los contribuyentes deberán de considerar la diferencia que resulte entre ambos conceptos como deducible en los periodos siguientes.

**PTU del ejercicio.** Para determinar el PTU, quienes opten por este régimen, la renta gravable será la utilidad fiscal que resulte de la suma de las utilidades fiscales obtenidas en cada bimestre del ejercicio.

**Disminución del ISR.** El impuesto que se determine se podrá disminuir conforme a los porcentajes y de acuerdo con el número de años que tengan tributando en este régimen, de acuerdo con lo siguiente:

Contra el impuesto reducido, no podrá deducirse crédito o rebaja alguno por concepto de exenciones o subsidios.

**TABLA 6.3***Reducción del impuesto sobre la renta a pagar en el régimen de incorporación*

Año	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
Por la presentación de información de ingresos, erogaciones y proveedores:	100%	90%	80%	70%	60%	50%	40%	30%	20%	10%

**Pago y época de su presentación**

Como ya se dijo, es de carácter bimestral y definitivo y se debe realizar a más tardar el día 17 de los meses de marzo, mayo, julio, septiembre, noviembre y enero del año siguiente.

Los contribuyentes sólo podrán permanecer en el régimen que se prevé, durante un máximo de diez ejercicios fiscales consecutivos.

**Obligaciones del régimen**

Los contribuyentes sujetos al régimen, con fundamento en el art 112 de la *LISR*, tendrán las obligaciones siguientes:

- I. *Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.*
- II. *Conservar los comprobantes que reúnan requisitos fiscales, únicamente cuando no se haya emitido un comprobante fiscal por la operación.*
- III. *Registrar en los medios o sistemas electrónicos a que se refiere el art 28 del CFF los ingresos, egresos, inversiones y deducciones del ejercicio correspondiente.*
- IV. *Entregar a sus clientes comprobantes fiscales. Para estos efectos los contribuyentes podrán expedir dichos comprobantes, utilizando la herramienta electrónica de servicio de generación gratuita de factura electrónica que se encuentra en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria.*

*Tratándose de operaciones con el público en general, cuyo importe sea inferior a \$250.00, no se estará obligado a expedir el comprobante fiscal correspondiente cuando los adquirentes de los bienes o receptores de los servicios no los soliciten, debiéndose emitir un comprobante global por las operaciones realizadas con el público en general, conforme a las reglas de carácter general que para tal efecto emita el Servicio de Administración Tributaria.*

- V. *Efectuar el pago de las erogaciones relativas a sus compras e inversiones, cuyo importe sea superior a \$5 000.00, mediante transferencia electrónica de fondos, desde cuentas abiertas a nombre del contribuyente en instituciones que componen el sistema financiero y las entidades que para tal efecto autorice el Banco de México, cheque nominativo, tarjeta de crédito, débito o de servicios, o monedero electrónico autorizado por el SAT*

*Las autoridades fiscales podrán liberar de la obligación de pagar las erogaciones a través de los medios establecidos en el párrafo anterior, cuando las mismas se efectúen en poblaciones o en zonas rurales que no cuenten con servicios, financieros.*

- VI. *Presentar, a más tardar, el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, las declaraciones bimestrales.*
- VII. *Tratándose de las erogaciones por concepto de salarios, los contribuyentes deberán efectuar las retenciones en los términos del Capítulo I del Título IV de la LISR, conforme a las disposiciones previstas en la misma y en su reglamento, y efectuar bimestralmente, los días 17 del mes inmediato posterior al término del bimestre, el entero por concepto del impuesto sobre la renta de sus trabajadores, conjuntamente con la declaración bimestral que corresponda. Para el cálculo de la retención bimestral a que hace referencia esta fracción, deberá aplicarse la tarifa del art 111 de la LISR.*
- VIII. *Pagar el impuesto sobre la renta en los términos del presente régimen, siempre que, además de cumplir con los requisitos establecidos en ésta, presenten en forma bimestral ante el Servicio de Administración Tributaria, en la declaración a que hace referencia el párr sexto del art 111 de la LISR, los datos de los ingresos obtenidos y las erogaciones realizadas, incluyendo las inversiones, así como la información de las operaciones con sus proveedores en el bimestre inmediato anterior.*

*Quando no se presente en el plazo establecido la declaración a que se refiere el párrafo anterior, dos veces en forma consecutiva o en tres ocasiones durante el plazo de seis años contados a partir de que se incumpla por primera vez con dicha obligación, el contribuyente dejará de tributar en los términos del presente régimen y deberá tributar en los términos del régimen general que regula el Título IV de esta ley, según corresponda, a partir del mes siguiente a aquel en que debió presentar la información.*

## Sujetos que no pueden optar por el régimen

No podrán pagar el ISR en los términos del régimen de incorporación fiscal (art 111, *LISR*):

- I. *Los socios, accionistas o integrantes de personas morales o cuando sean partes relacionadas en los términos del art 90 de la LISR, o cuando exista vinculación en términos del citado artículo con personas que hubieran tributado conforme a este régimen.*
- II. *Los contribuyentes que realicen actividades relacionadas con bienes raíces, capitales inmobiliarios, negocios inmobiliarios o actividades financieras, salvo tratándose de aquellos que únicamente obtengan ingresos por la realización de actos de promoción o demostración personalizada a clientes personas físicas para la compraventa de casas-habitación o vivienda, y dichos clientes también sean personas físicas que no realicen actos de construcción, desarrollo, remodelación, mejora o venta de las casas-habitación o vivienda.*
- III. *Las personas físicas que obtengan ingresos por actividades empresariales y profesionales por concepto de comisión, mediación, agencia, representación, correduría, consignación y distribución, salvo tratándose de aquellas personas que perciban ingresos por conceptos de mediación o comisión y éstos no excedan de 30% de sus ingresos totales. Las retenciones que las personas morales les realicen por la prestación de este servicio, se consideran pagos definitivos en relación al régimen de incorporación fiscal.*
- IV. *Las personas físicas que obtengan ingresos a que se refiere el Capítulo II del Título IV de la LISR por concepto de espectáculos públicos y franquiciatarios.*
- V. *Los contribuyentes que realicen actividades a través de fideicomisos o asociación en participación.*

### 6.3.4 Ingresos por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles

Arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles (arts 114 a 118, *LISR*)

#### **Sujetos**

Son las personas físicas que perciban ingresos por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.

#### **Objeto**

Los ingresos obtenidos por:

1. El arrendamiento o subarrendamiento y, en general, por otorgar a título oneroso el uso y goce temporal de bienes inmuebles; en cualquier otra forma.
2. Los rendimientos de certificados de participación inmobiliaria no amortizables.

**Hay que tener cuidado con la *Ley Federal para Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita* (ley antilavado)**

- Tiene que integrarse un expediente de identificación del inquilino, si la renta mensual del bien inmueble es igual o superior a 1 605 veces el salario.
- Presentar aviso por medio de la página del SAT, cuando el monto de la renta mensual exceda de 3 210 veces el salario.
- Prohibición de recibir rentas en efectivo si éstas superan la cantidad de 3 210 veces el salario.
- Si lleva a cabo actos delictivos el arrendatario, en el inmueble arrendado, el Estado decomisará dicho bien al arrendador, de conformidad con lo previsto en la *Ley de Extinción de Dominio*.

### Forma y época de pago

Mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas, de manera provisional mensual o trimestral, y anual.

### Deducciones

1. Los pagos efectuados por el impuesto predial de los inmuebles, correspondientes al año de calendario.
2. Contribuciones locales de mejoras, de planificación o de cooperación a obras públicas a que esté afecto el bien inmueble y, en su caso, el impuesto local pagado sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles.
3. Los gastos de mantenimiento que no impliquen adiciones o mejoras.
4. Los gastos por consumo de agua, siempre que no los paguen quienes usen o gocen del inmueble.
5. Los intereses reales pagados por préstamos utilizados para la compra, construcción o mejoras de los inmuebles.
6. Los salarios, comisiones y honorarios pagados, junto con los impuestos, cuotas o contribuciones que éstos causen, que estén relacionados con la actividad, efectivamente pagados.
7. Primas de seguros, que amparen los bienes respectivos.
8. Las inversiones en construcciones, incluyendo adiciones y mejoras.
9. En subarrendamiento, sólo será deducible el importe de las rentas que pague el arrendatario al arrendador.

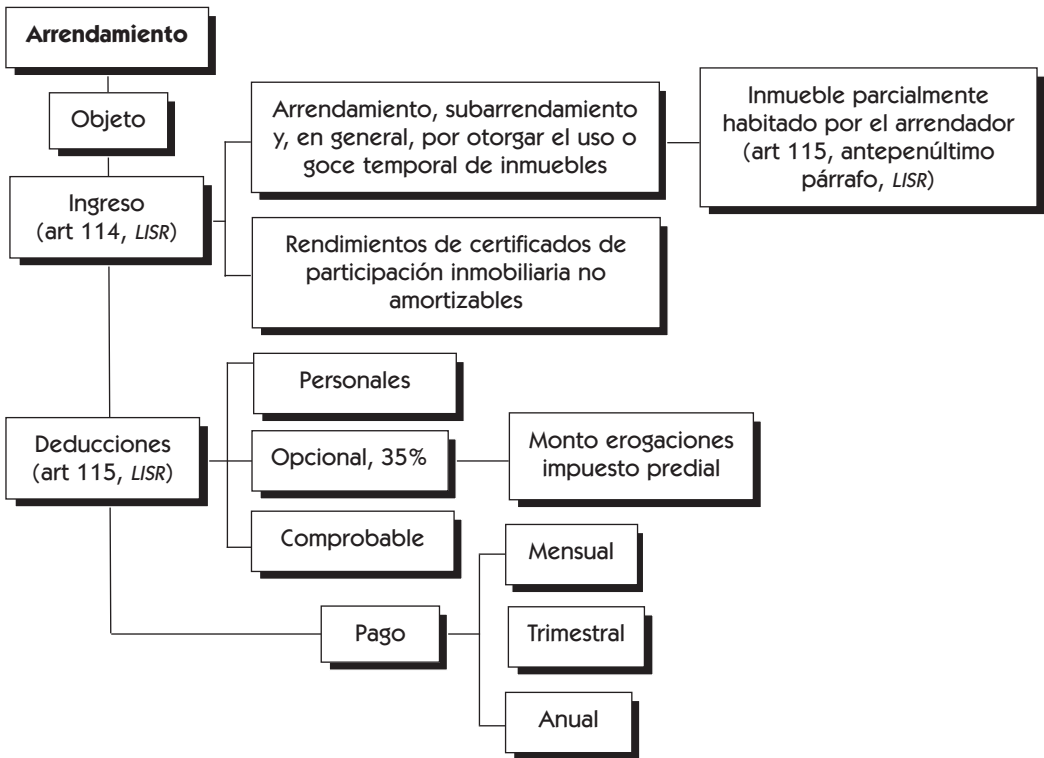
Cuando el uso o goce temporal del bien de que se trate no se hubiese otorgado por todo el ejercicio, las deducciones a que se refieren las fraccs I a V del art 115 de la *LISR*, se aplicarán únicamente cuando correspondan al periodo por el cual se

otorgó el uso o goce temporal del bien inmueble o a los tres meses inmediatos anteriores al que se otorgue dicho uso o goce.

**Deducción opcional.** En sustitución de las deducciones a que se refieren las fraccs I a VI del art 115 de la ley de la materia, el contribuyente podrá optar por deducir del ingreso el 35 %, más el monto de las erogaciones por el impuesto predial de los inmuebles respectivos.

**Deducciones personales.** Las personas físicas, entre otras, podrán deducir:

- a) Transportación escolar, cuando sea obligatoria.
- b) Honorarios médicos, dentales y gastos hospitalarios.
- c) Gastos de funerales.
- d) Donativos no onerosos ni remunerativos que cumplan con los requisitos fiscales establecidos en la ley.



**FIGURA 6.18**

### Obligaciones del contribuyente

- Efectuar el pago del ISR, en términos de lo dispuesto por la LISR en su capítulo respectivo.
- Solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

- Llevar contabilidad de conformidad con el *Código Fiscal de la Federación* y su reglamento, excepto contribuyentes que opten por la deducción de 35 %.
- Expedir comprobantes fiscales por las contraprestaciones recibidas.
- Presentar declaraciones provisionales y la anual.
- Informar al SAT de las contraprestaciones recibidas en efectivo, en moneda nacional, así como en piezas de oro o de plata, cuyo monto sea superior a \$100 000.00.

### Pagos provisionales

Los contribuyentes que obtengan ingresos de los señalados en el Capítulo III, del Título IV de las personas físicas, por el otorgamiento del uso o goce temporal de bienes inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensuales o trimestrales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas.

El pago provisional se determinará aplicando la tarifa que corresponda conforme a lo previsto en el tercer párrafo del art 106 de la *LISR*, a la diferencia que resulte de disminuir a los ingresos del mes o del trimestre por el que se efectúa el pago, el monto de las deducciones a que se refiere el art 115 de la citada ley, correspondientes al mismo periodo [véanse cuadros 6.3 a) y 6.3 b)].

Las personas morales que paguen la contraprestación deberán retener como pago provisional el 10 % sobre el monto de ésta, sin deducción alguna, debiendo proporcionar la constancia de retenciones.

### Pagos trimestrales

Si el contribuyente obtuvo ingresos cuyo monto mensual no exceda de diez veces el salario mínimo general vigente en la Ciudad de México elevado al mes, podrá efectuar los pagos provisionales de forma trimestral.

Los contribuyentes que obtengan ingresos por el otorgamiento del uso o goce temporal de inmuebles, efectuarán los pagos provisionales mensuales o trimestrales, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior al que corresponda el pago.

**CUADRO 6.3 a) Cálculo del pago provisional**

	Ingresos
–	Deducción opcional (impuesto predial) o deducciones específicas
	=====
=	Base del impuesto
×	Tarifa
	(art 106, <i>LISR</i> )
	=====
=	Impuesto a enterar

**CUADRO 6.3 b) Cálculo del pago anual**

	Ingresos
–	Deducción opcional (impuesto predial) o deducciones específicas
	=====
=	Ingresos acumulables
–	Deducciones anuales personales
	=====
=	Base del impuesto
×	Tarifa (art 106, <i>LISR</i> )
	=====
=	Impuesto a enterar
–	Retenciones
–	Pagos provisionales
=	Impuesto a cargo o a favor

El art 93, fracc XVIII, de la *LISR*, establece una exención para los contribuyentes que obtengan ingresos provenientes de contratos de arrendamiento prorrogados por disposición de ley (rentas congeladas).

La cesión de derechos sobre los ingresos por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles se considerará como una operación de financiamiento; la cantidad que se obtenga por la cesión se tratará como préstamo, debiendo acumularse las rentas devengadas conforme al contrato, aun cuando éstas se cobren por el adquirente de los derechos. La contraprestación pagada por la cesión se tratará como crédito o deuda para el cálculo del ajuste anual por inflación, según se trate, y la diferencia con las rentas tendrá el tratamiento de interés.

**Operaciones de fideicomisos.** Están reguladas por el art 117 de la *LISR*.

### **6.3.5 Ingresos por enajenación de bienes** (arts 119 a 128, *LISR*)

(véase figuras 6.19 y 6.20)

#### **Sujetos**

Las personas físicas que obtengan ingresos por enajenación de bienes.

#### **Objeto**

Gravar los ingresos por la enajenación de bienes muebles o inmuebles.

#### **Base gravable**

Toda transmisión de propiedad, aun en la que el enajenante se reserve el dominio del bien enajenado, previa deducción de los conceptos que autorice la ley.

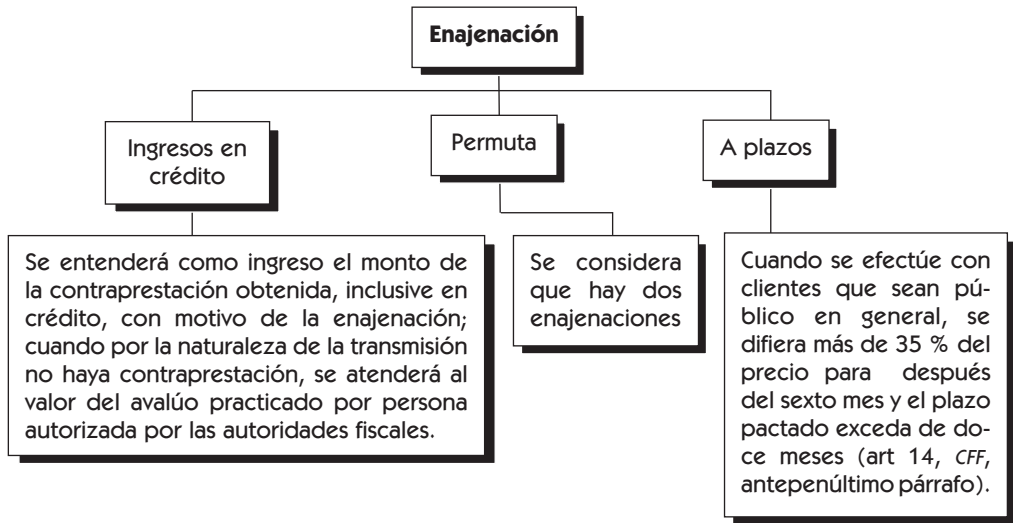


FIGURA 6.19

**Ingreso**

El que se obtiene por:

- a) Toda transmisión de la propiedad.
- b) Adjudicaciones.
- c) Aportaciones a sociedades o asociaciones.
- d) Arrendamiento financiero.
- e) Fideicomisos.
- f) Cesión de derechos sobre bienes afectos a un fideicomiso.
- g) Transmisión de dominio de un bien tangible o del derecho para adquirirlo.
- h) En los casos de permuta se considera que hay dos enajenaciones.
- i) Transmisión de derechos de crédito relacionados con la proveeduría de bienes, de servicios o de ambos a través de un contrato de factoraje financiero.
- j) La que se realice mediante fusión o escisión (véase figura 6.20).

**Ingresos no acumulables, exentos** (art 119, último párrafo, LISR)

- a) Los derivados de la transmisión de propiedad de bienes por causa de muerte, donación o por fusión de sociedades.
- b) Los derivados de la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito cuando el ingreso por la enajenación se considere interés en los términos del art 80 de la ley en cita.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.



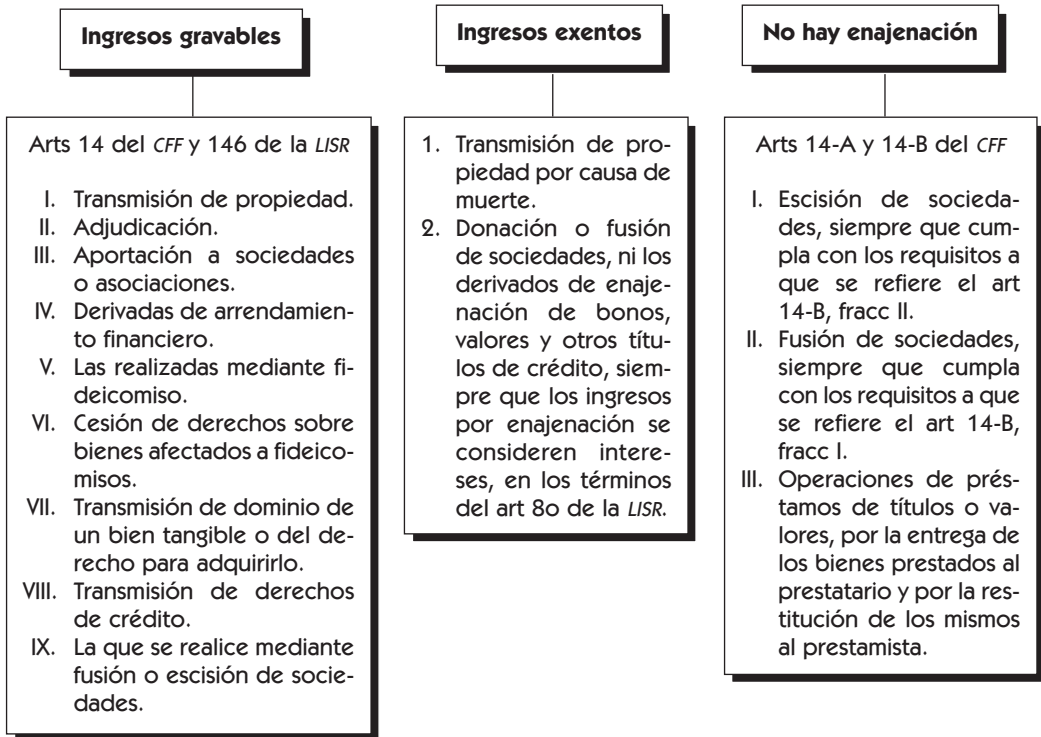


FIGURA 6.20 Enajenación de bienes

## Exenciones

Los derivados de la enajenación de:

- a) La casa-habitación del contribuyente, siempre que el monto de la contraprestación obtenida no exceda de setecientas mil unidades de inversión y la transmisión se formalice ante fedatario público. Además, el enajenante no debió haber realizado otra enajenación durante los cinco años anteriores y hubiere obtenido la exención.

La exención prevista en este inciso será aplicable siempre que durante los tres años inmediatos anteriores a la fecha de enajenación de que se trate, el contribuyente no hubiere enajenado otra casa-habitación por la que hubiera obtenido la exención prevista en este inciso y manifieste, bajo protesta de decir verdad, dichas circunstancias ante el fedatario público ante quien se protocolice la operación.

- b) Bienes muebles, distintos de las acciones, de las partes sociales, de los títulos valor y de las inversiones del contribuyente, cuando en un año calendario la diferencia entre el total de las enajenaciones y el costo comprobado de la ad-

quisición de los bienes enajenados, no exceda de tres veces el salario mínimo general elevado al año. Por la utilidad que exceda se pagará el impuesto.

### Determinación de la ganancia

Al respecto, el art 120 de la *LISR* señala en su primer párrafo que las personas que obtengan ingresos por la enajenación de bienes podrán efectuar las deducciones a que se refiere el art 121 de dicha ley, y con la ganancia así determinada se calculará el impuesto anual.

$$\begin{array}{r}
 \text{Ingresos por enajenación de bienes} \\
 - \text{Deducciones señaladas en el art 121 de la } LISR \\
 \hline
 = \text{Ganancia base del impuesto}
 \end{array}$$

### Deducciones

1. El costo comprobado de adquisición actualizado, tratándose de inmuebles; el costo actualizado será, cuando menos, el 10 % del monto de la enajenación de que se trate.
2. El importe de las inversiones hechas en construcciones, mejoras y ampliaciones, cuando se enajenen inmuebles o certificados de participación inmobiliaria no amortizables (sin incluir los gastos de conservación).
3. Los gastos notariales, impuestos y derechos por escrituras de adquisición y de enajenación, el impuesto local de los ingresos por enajenación de bienes inmuebles pagados por el enajenante, así como los pagos por avalúo de bienes inmuebles.
4. Las comisiones y mediaciones pagadas por el enajenante con motivo de la adquisición o de la enajenación del bien.
5. Las pérdidas en la enajenación de inmuebles, acciones, partes sociales y certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, en los términos del art 122, primer párrafo.

Para los bienes adquiridos por herencia, legado o donación, el costo de adquisición o costo promedio de acción será el pagado por el autor de la sucesión o donante y se tendrá en cuenta como la fecha de adquisición, la correspondiente a aquella operación.

Tratándose de donaciones no exentas, el costo de adquisición o costo promedio de acción, será el valor de avalúo que haya servido para calcular el monto del impuesto y, como fecha de adquisición, aquella en la que se hubiera pagado el referido impuesto.

## Pagos provisionales

Los contribuyentes sujetos a este régimen, están obligados a presentar un pago provisional por cada operación realizada a cuenta del impuesto anual, cuyo monto se obtendrá como se indica en el cuadro 6.4. Por ejemplo, tratándose de la enajenación de inmuebles realizadas por personas físicas no empresariales.

**CUADRO 6.4** Cálculo del pago provisional de las personas físicas no empresariales por enajenación de inmuebles

	Valor de la enajenación
-	Deducciones autorizadas
	<hr/> <hr/>
=	Ganancias determinadas
÷	Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de veinte años
	<hr/> <hr/>
=	Base para el pago provisional
×	El mismo número de años en que se dividió la ganancia
	<hr/> <hr/>
=	Impuesto a cargo para el pago provisional

**CUADRO 6.5 a) y b)** Para determinar el impuesto hay que tener en cuenta lo siguiente:

a)	b)
<b>Ganancia acumulable</b>	<b>Ganancia no acumulable</b>
Valor de la enajenación	Total de ganancia determinada por enajenación
-	
Deducciones	
<hr/> <hr/>	
=	
Ganancia determinada por la enajenación	- Ganancia acumulable
÷	
Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de veinte años	
<hr/> <hr/>	
=	
Ganancia inflacionaria	= Ganancia no acumulable

**CUADRO 6.5 c) Cálculo del pago anual**

	Valor de la enajenación
-	Deducciones autorizadas
	<hr style="border-top: 3px double #000;"/>
=	Ganancias determinadas por enajenación
÷	Número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de veinte años
	<hr style="border-top: 3px double #000;"/>
=	Base para el pago del impuesto
×	Tarifa (art 152, LISR)
	<hr style="border-top: 3px double #000;"/>
=	Impuesto determinado

**Tasa aplicable a ingresos acumulables**

La tasa aplicable a los ingresos acumulables se determina de la forma que indica el cuadro 6.6 a), en la que el cociente será la tasa.

**CUADRO 6.6 a) Tasa aplicable a ingresos acumulables**

	Ingresos acumulables
-	Deducciones autorizadas, excepto fraccs II, III y IV del art 151 de la LISR
	<hr style="border-top: 3px double #000;"/>
=	Resultado
÷	La cantidad a la que se le aplicó la tarifa
	<hr style="border-top: 3px double #000;"/>
=	El cociente será la tasa

**CUADRO 6.6 b) Determinación de ingresos no acumulables**

	Ganancia determinada por enajenación
-	Ganancia acumulable
	<hr style="border-top: 3px double #000;"/>
=	Ganancias no acumulables

## Tasa para aplicar a ingresos no acumulables

Se podrá optar por calcular la tasa conforme a lo dispuesto en el art 120, fracc III, incs *a*) y *b*), de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, que a continuación se menciona:

- a) Se aplicará la tarifa que resulte conforme al art 152 de la *LISR* a la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el año en que se realizó la enajenación, disminuidos por las deducciones autorizadas por la propia ley, excepto las establecidas en las fraccs I, II y III del art 151 de la misma ley. El resultado así obtenido se dividirá entre la cantidad a la que se le aplicó la tarifa y el cociente será la tasa.
- b) La tasa promedio que resulte de sumar las tasas calculadas conforme a lo previsto en el inciso anterior para los últimos cinco ejercicios, incluido aquel en el que se realizó la enajenación dividida entre cinco.

### 6.3.6 Ingresos por adquisición de bienes (arts 130-132, *LISR*)

#### **Sujetos**

Personas físicas que obtengan ingresos por adquisición de bienes.

#### **Objeto**

Gravar los ingresos por adquisición de bienes, como son los siguientes:

- I. La donación.
- II. Los tesoros.
- III. La adquisición por prescripción.
- IV. Los supuestos señalados en los arts 125, 160 y 161 de la *LISR*
- V. Las construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles que, de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce, queden a beneficio del propietario. El ingreso se entenderá que se obtiene al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones, conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

El ingreso será igual al valor de avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales. Se considera *ingreso*, el total de la diferencia mencionada en el art 125 de la ley citada.

## Deducciones aplicables en la declaración anual

1. Las contribuciones locales y federales, excepto el ISR y los gastos notariales efectuados con motivo de la adquisición.
2. Los demás gastos efectuados con motivo de juicios en los que se reconozca el derecho a adquirir.
3. Los pagos efectuados con motivo del avalúo.
4. Las comisiones y mediaciones pagadas por el adquirente.

## Obligaciones del contribuyente

- Calcular, determinar y enterar un pago provisional en el monto que resulte de aplicar la tasa de 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna, durante los siguientes 15 días a la obtención de éste.
- Presentación de la declaración anual.
- En operaciones consignadas en escritura pública, en las que el valor del bien de que se trate se determine mediante avalúo, el pago provisional se hará mediante declaración que se presentará dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se firme la escritura o minuta. Los notarios, corredores, jueces y demás fedatarios, que por disposición legal tengan funciones notariales, calcularán el impuesto bajo su responsabilidad y lo enterarán mediante la citada declaración en las oficinas autorizadas y deberán expedir comprobante fiscal, en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado. Dichos fedatarios, dentro de los quince días siguientes a aquél en que se firme la escritura o minuta a más tardar el día 15 de febrero de cada año, deberán presentar ante las oficinas autorizadas la información que al efecto establezca el *Código Fiscal de la Federación*, respecto de las operaciones realizadas en el ejercicio inmediato anterior.

### 6.3.7 Ingresos por intereses (arts 133-136, *LISR*)

El art 133 de la *LISR* señala que se consideran ingresos por intereses para éste régimen los previstos por el art 8o de dicha ley y los demás que conforme a la misma tengan tratamiento de interés.

#### **Sujetos**

Las personas físicas que obtengan ingresos por intereses, cualquiera que sea el nombre con que se les designe, por los conceptos siguientes:

#### **Ingresos**

Los rendimientos de crédito de cualquier clase. Se entiende que, entre otros, son intereses:

- a) Los rendimientos de la deuda pública, de los bonos u obligaciones, incluyendo primas, descuentos y premios.
- b) El monto de las comisiones que correspondan con motivo de apertura o garantía de créditos.
- c) Los premios de reportos o de préstamos de valores.
- d) El monto de las contraprestaciones correspondientes a la aceptación de un aval, del otorgamiento de una garantía o de la responsabilidad de cualquier clase, excepto cuando dichas contraprestaciones deban hacerse a instituciones de seguros o fianzas.
- e) La ganancia en la enajenación de bonos, valores y otros títulos de crédito, siempre que sean de los que se colocan entre el gran público inversionista, conforme a las reglas generales que al efecto expida el Servicio de Administración Tributaria.

También se consideran ingresos por intereses los demás que, conforme a la *LISR*, tengan el tratamiento de interés.

De igual forma, entre otros, se dará el tratamiento de interés a los pagos efectuados por las instituciones de seguros, a los asegurados o a sus beneficiarios, así como en determinados supuestos al factoraje financiero, arrendamiento financiero, a los ajustes considerados interés, ganancias y pérdidas cambiarias, las acciones de sociedad de inversión y operaciones derivadas de deuda, rendimientos de las aportaciones voluntarias para el retiro, aportaciones complementarias depositadas en la cuenta correspondiente, en los términos de la ley, en los sistemas de ahorro para el retiro.

### Obligaciones de quienes pagan intereses

- a) Quienes paguen intereses a que se refiere el art 133 de la *LISR*, están obligados a retener y enterar el impuesto aplicando la tasa que al efecto establezca el Congreso de la Unión, para el ejercicio de que se trate en la *Ley de Ingresos de la Federación*, sobre el monto del capital que dé lugar al pago de los intereses como pago provisional.
- b) Tratándose de los intereses a que se refiere el segundo párrafo del art 134 de la *LISR*, la retención se efectuará a la tasa de 20 % sobre los intereses nominales.

### Personas físicas que únicamente tengan ingresos por intereses

Las personas físicas que únicamente obtengan ingresos acumulables, podrán optar por considerar la retención que se efectúe como pago definitivo, siempre que dichos ingresos correspondan al ejercicio de que se trate y no excedan de \$100 000.00.

**Los intereses**

- a) Pagados por instituciones de crédito, siempre que los mismos provengan de cuentas de cheques, para el depósito de sueldos y salarios, pensiones o para haberes de retiro o depósitos de ahorro, cuyo saldo promedio diario de la inversión no exceda de 5 salarios mínimos generales elevados al año.
- b) Pagados por sociedades cooperativas de ahorro y préstamo y por las sociedades financieras populares, provenientes de inversiones cuyo saldo promedio diario no exceda de 5 salarios mínimos generales elevados al año.

**Son obligaciones de quienes perciben ingresos por intereses:**

- Solicitar inscripción en el RFC.
- Presentar la declaración anual conforme a la *LISR*.
- Conservar toda la documentación relacionada con los ingresos, retenciones y pagos de este impuesto.

**Mecánica del impuesto**

**Determinación de la tasa del impuesto promedio**

↓

Suma de los resultados en por ciento, que se obtengan de dividir el impuesto determinado en cada ejercicio entre el ingreso gravable del mismo ejercicio, de los ejercicios anteriores de que se trate en los que haya pagado el impuesto

÷ El mismo número de ejercicios considerados, sin que excedan de cinco

= El impuesto resultante se sumará al impuesto que corresponda al ejercicio de que se trate y se pagará conjuntamente con este último

**Interés real**

↓

Tasa del impuesto promedio del ISR que le correspondió al mismo, en los ejercicios inmediatos anteriores en los que haya pagado este impuesto a aquel en que se efectúe el cálculo, sin que exceda de cinco

= IMPUESTO CAUSADO

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.



## Interés real y ajuste por inflación

Se considera *interés real* el monto en el que los intereses excedan al ajuste por inflación. Para estos efectos, el *ajuste por inflación* se determinará multiplicando el saldo promedio diario de la inversión que genere los intereses, por el factor que se obtenga de restar la unidad del cociente que resulte de dividir el índice nacional de precios al consumidor del mes más reciente del periodo de la inversión, entre el citado índice correspondiente al primer mes del periodo.

Cuando el cálculo se realice por un periodo inferior a un mes o abarque fracciones de mes, el incremento porcentual del citado índice para dicho periodo o fracción de mes se considerará en proporción al número de días por el que se efectuará el cálculo.

El saldo promedio de la inversión será el saldo que se obtenga de dividir la suma de los saldos diarios de la inversión entre el número de días de la inversión, sin considerar los intereses devengados no pagados.

$$\frac{\text{Monto de los intereses} \\ - \text{Ajuste por inflación}}{\text{INTERÉS REAL}} \\ \text{Determinación del ajuste por inflación}$$

### Inhibición de la realización de inversiones

Se considera que el último párrafo del art 136 de la *LISR* puede inhibir la inversión, al señalar que quienes paguen intereses deben proporcionar al Servicio de Administración Tributaria la información prevista por el art 55 de dicha ley, aun cuando no sean instituciones de crédito. Lo anterior porque violan el secreto bancario, al exigir que se informe directamente a la autoridad fiscal el nombre, el RFC, la tasa de interés promedio nominal, el número de días de inversión, etc, de los particulares.

### 6.3.8 Ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales (art 140, *LISR*)

Los comentarios a este régimen fiscal se basan en el estudio realizado sobre la materia por **Alan Muñoz Polvo**:

#### Ingresos

Para efectos de este apartado se entiende que el ingreso por dividendos o utilidades distribuidas lo recibe el propietario del título-valor y, en el caso de las partes sociales, la persona que aparezca como titular de las mismas.

El art 10 de la *LISR* establece que las personas morales que distribuyan dividendos o utilidades deberán calcular y enterar el impuesto que corresponda, aplicando la tasa de 30%. A su vez, dicho numeral dispone que no se estará obligado al pago del impuesto cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal neta (véase figura 6-21).

Conforme al art 140 de la *LISR*, las personas físicas deberán acumular a sus demás ingresos los percibidos por dividendos o utilidades.

Para estos efectos, de conformidad con dicho artículo, también se consideran dividendos o utilidades los siguientes:

- I. Los intereses a que se refieren los arts 85 y 123 de la *Ley General de Sociedades Mercantiles* y las participaciones en la utilidad que se paguen a favor de los obligacionistas u otros por sociedades mercantiles residentes en México o por sociedades nacionales de crédito.
- II. Los préstamos a los socios o accionistas, a excepción de aquellos que reúnan los siguientes requisitos:
  - a) Que sean consecuencia normal de las operaciones de la persona moral.
  - b) Que se pacte a plaza menor de un año.

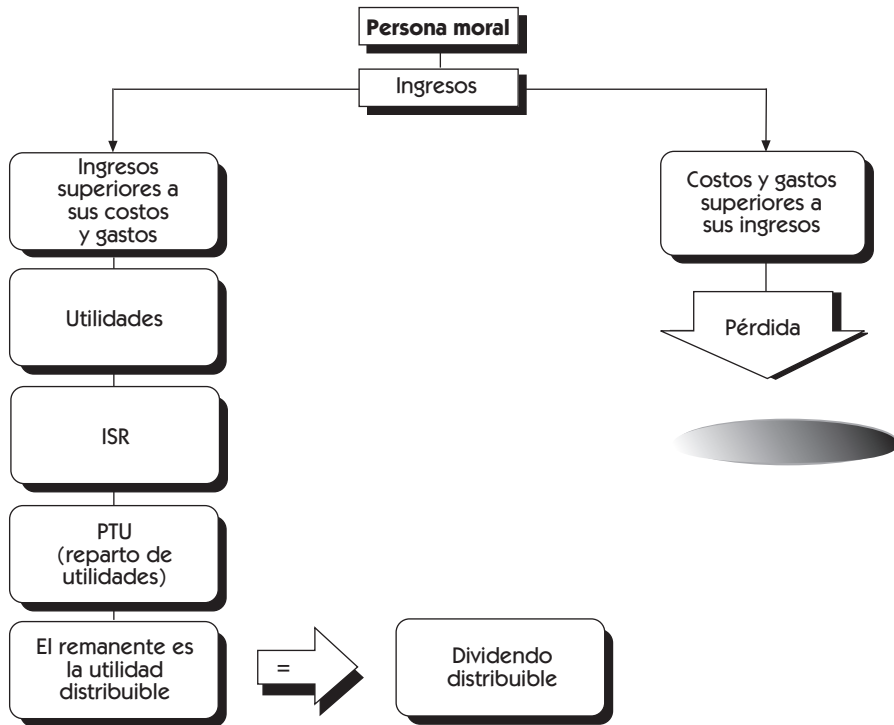


FIGURA 6.21

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

- c) Que el interés pactado sea igual o superior a la tasa que fije la *Ley de Ingresos de la Federación* para la prórroga de créditos fiscales.
  - d) Que efectivamente se cumplan estas condiciones pactadas.
- III. Las erogaciones que no sean deducibles, conforme a la *LISR* y beneficien a los accionistas de personas morales.
- IV. Las omisiones de ingresos o las compras no realizadas e indebidamente registradas.
- V. La utilidad fiscal determinada, inclusive presuntivamente, por las autoridades fiscales.
- VI. La modificación a la utilidad fiscal derivada de la determinación de los ingresos acumulables y de las deducciones, autorizadas en operaciones celebradas entre partes relacionadas, hecha por las autoridades.

## Causación

Se acumularán los dividendos o utilidades, por las personas físicas, en el momento en que los perciban.

Respecto a la distribución de los dividendos o utilidades mediante el aumento de partes sociales o la entrega de acciones de la misma persona moral, o cuando se reinviertan en la suscripción y pago del aumento de capital de la misma persona, dentro de los 30 días naturales siguientes a su distribución, el dividendo o la utilidad se entenderá percibido en el año de calendario en el que se pague el reembolso por reducción de capital o por liquidación de la persona moral de que se trate, en los términos del art 78 de la *LISR*.

Es importante precisar que no se estará obligado al pago del impuesto a que se refiere este apartado, cuando los dividendos o utilidades provengan de la cuenta de utilidad fiscal a que se refiere el art 77 de la *LISR*.

## Acreditamiento del impuesto determinado en el ejercicio por distribución de dividendos o utilidades

Las personas físicas que acumulen ingresos por concepto de dividendos o utilidades podrán acreditar, contra el impuesto que se determine en su declaración anual, el impuesto sobre la renta pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades, siempre y cuando quien efectúe el acreditamiento considere como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, el monto del impuesto sobre la renta pagado por dicha sociedad correspondiente al dividendo o utilidad percibido, y además cuenten con la constancia y el comprobante fiscal a que se refiere la fracc XI del art 76 de la *LISR*. Para estos efectos, el impuesto pagado por la sociedad se determinará aplicando la tasa de 30% al resultado de multiplicar el dividendo o utilidad percibido por el factor de 1.4286.

	+	Dividendos o utilidades percibidos ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades
		Monto acumulable por concepto de dividendos o utilidades distribuidos
		<b>Determinación del ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades</b>
	×	Monto del dividendo o utilidad Factor de 1.4286
	=	Resultado
	×	Tasa de 30 %
		ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades

**Tasa adicional de 10% por pago de dividendos realizados por las personas morales**

Las personas físicas están sujetas a una tasa adicional de 10 % sobre los dividendos o utilidades distribuidos por las personas morales residentes en México, las que pagarán mediante retención cuando distribuyan los dividendos o utilidades y lo enterarán conjuntamente con el pago provisional del periodo que corresponda. El pago realizado tendrá el carácter de definitivo, es decir, los dividendos o utilidades percibidos que sean objeto de retención del ISR no deberán acumularse a los demás ingresos del ejercicio que, en su caso, obtenga la persona física.

	×	Dividendos o utilidades distribuidos a la persona física Tasa del ISR adicional (10%)
		ISR adicional sobre los dividendos o utilidades distribuidos a la persona física

**Cálculo del impuesto del ejercicio**

Las personas físicas que obtengan ingresos acumulables por concepto de dividendos o utilidades, calcularán el impuesto anual como sigue:

## Determinación del impuesto del ejercicio

-	Ingresos acumulables Deducciones personales
=	Base del ISR del ejercicio
-	Límite inferior de la tarifa del art 152 de la <i>LISR</i>
=	Excedente del límite inferior
×	Tasa para aplicarse sobre el excedente del límite inferior
=	Impuesto marginal
+	Cuota fija
=	Impuesto del ejercicio
<b>Saldo a cargo o a favor del ejercicio</b>	
-	ISR del ejercicio ISR pagado por la sociedad que distribuyó los dividendos o utilidades
=	ISR por pagar o saldo a favor del ejercicio

Las personas físicas que obtengan ingresos por dividendos o utilidades están obligadas a pagar su impuesto anual mediante declaración que presentarán en abril del año siguiente.

### 6.3.9 De los ingresos por obtención de premios (arts 137-139, *LISR*)

#### *Ingresos*

Los derivados de las siguientes actividades autorizadas legalmente:

- a) Celebración de loterías.
- b) Celebración de rifas.
- c) Celebración de sorteos.
- d) Celebración de juegos con apuestas.
- e) Celebración de concursos de toda clase (*véase* figura 6.22)

—El reintegro correspondiente a los billetes que permiten la participación en loterías no se considera como premio, toda vez que no modifican positivamente el patrimonio del contribuyente, sino que sólo le reembolsan el valor del referido billete.

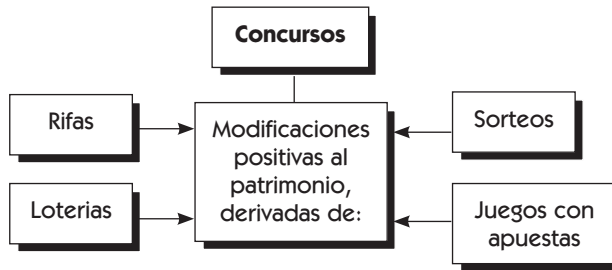


FIGURA 6.22

### Tasa y tarifa

Se aplicarán al valor del premio correspondiente y varían según el mismo. Tratándose de ingresos que deriven de loterías, rifas, sorteos y concursos se calculará sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, aplicando la siguiente tarifa:

- De 1% sobre el valor del premio correspondiente a cada boleto o billete entero, sin deducción alguna, siempre que las entidades federativas no graven con un impuesto local sobre tales ingresos, o el gravamen establecido no exceda de 6%. La tasa del impuesto será de 21% en aquellas entidades federativas que apliquen un impuesto local sobre tales ingresos, a una tasa que exceda de 6%.
- El impuesto derivado de juegos con apuestas organizados en territorio nacional, será gravado aplicándole una tasa de 1% sobre el valor total de la cantidad a distribuir entre todos los boletos premiados.

### Obligaciones para quien paga el premio

- Efectuar las retenciones de este impuesto.
- Entregar a las personas a quienes les efectúen pagos por los conceptos a que se refiere el Capítulo VII, Título IV de la *LISR*, un comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación y el impuesto retenido que fue enterado.
- Entregar constancia de ingresos por los premios por los que no se está obligado al pago del impuesto.
- Conservar la documentación relacionada con las constancias, comprobantes fiscales y las retenciones de este impuesto.

### 6.3.10 De los demás ingresos que obtengan las personas físicas

(arts 141 al 146, *LISR*)

*Ingresos se consideran, entre otros, los siguientes:*

- a) El importe de las deudas perdonadas por el acreedor o pagadas por otra persona.

- b) La ganancia cambiaria y los intereses provenientes de créditos distintos a los señalados en el Capítulo VI, Título IV de la *LISR*.
- c) Las prestaciones que se obtengan con motivo del otorgamiento de fianzas o avales, cuando no se presten por instituciones legalmente autorizadas.
- d) Los procedentes de toda clase de inversiones hechas en sociedades residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.
- e) Los dividendos de sociedades residentes en el extranjero.
- f) Por la explotación de concesiones, permisos, autorizaciones o contratos otorgados por la Federación, los estados o los municipios, o los derechos amparados por las solicitudes en trámite.
- g) Los que provengan de cualquier acto o contrato celebrado con el superficiario para la explotación del subsuelo.
- h) Los provenientes de la participación en los productos obtenidos del subsuelo por persona distinta al concesionario, explotador o superficiario.
- i) Los intereses moratorios, indemnizaciones por perjuicios y los ingresos derivados de cláusulas penales o convencionales.
- j) La parte proporcional por el remanente distribuible que determinen las personas morales, siempre que no se hubiera pagado el ISR en términos del último párrafo del art 79 de la *LISR*.
- k) Los que perciban por derechos de autor las personas distintas a éste.
- l) Las cantidades acumulables en las cuentas personales especiales para el ahorro.
- m) Las cantidades provenientes de un inmueble destinado a hospedaje otorgado en administración a un tercero.
- n) Los percibidos por operaciones financieras a un subyacente que no cotice en el mercado.
- o) Los ingresos estimados en los términos de la fracc III del art 91 de la *LISR* determinados, inclusive presuntivamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.
- p) Las cantidades que paguen las instituciones de seguros a los asegurados o a sus beneficiarios, que no se consideren intereses ni indemnizaciones a que se refiere la fracc XXI del art 93 y el art 133 de la *LISR*, independientemente del nombre con el que se les designe, siempre que la prima haya sido pagada por el empleador, así como las que correspondan al excedente determinado conforme al segundo párrafo de la fracc XVII del art 93 de la citada ley. En este caso, las instituciones de seguros deberán efectuar una retención aplicando la tasa de 20 % sobre el monto de las cantidades pagadas, sin deducción alguna y expedir comprobante fiscal en el que conste el monto de la operación, así como el impuesto retenido que fue enterado.
- q) Los provenientes de las regalías a que se refiere el art 15-B del *Código Fiscal de la Federación*.
- r) Los ingresos provenientes de planes personales de retiro o de la subcuenta de aportaciones voluntarias a que se refiere la fracc V del art 151 de la *LISR*,

cuando se perciban sin que el contribuyente se encuentre en los supuestos de invalidez o incapacidad para realizar un trabajo remunerado, de conformidad con las leyes de seguridad social, o sin haber llegado a la edad de 65 años. Para estos efectos se considerará como ingreso el monto total de las aportaciones que hubiese realizado a dicho plan personal de retiro o a la subcuenta de aportaciones voluntarias que hubiere deducido conforme al art 151, fracc V, de la *LISR*, actualizadas; así como los intereses reales devengados durante todos los años de la inversión, actualizados.

### Anticipo de ingresos esporádicos

Los contribuyentes que obtengan en forma esporádica ingresos de los señalados en el Capítulo IX del Título IV de la *LISR*, salvo aquellos a que se refieren los arts 143 y 177 de la *LISR*, cubrirán como pago provisional a cuenta del impuesto anual, el monto que resulte de aplicar la tasa de 20% sobre el ingreso percibido, sin deducción alguna. El pago provisional se hará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro de los 15 días siguientes a la obtención del ingreso.

### Pagos provisionales mensuales

Los contribuyentes que obtengan periódicamente ingresos de los señalados en el citado capítulo, salvo aquellos a que se refieren los arts 143 y 177 de la misma ley, efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del impuesto anual, a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquél al que corresponda el pago, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas. El pago provisional se determinará aplicando la tarifa del art 96 de la *LISR* a los ingresos obtenidos en el mes, sin deducción alguna; contra dicho pago podrán acreditarse las cantidades retenidas en términos del párr tercero, del art 145, de la *LISR*.

## 6.4 Impuesto sobre la renta a los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional (Título V, arts 153 al 175, *LISR*)

En 1928, México suscribió el primer convenio internacional respecto a la condición jurídica del extranjero. Este convenio establecía que las personas extranjeras estaban obligadas a contribuir de igual manera que las personas del país donde se encontraran.

En ese sentido, están obligados a pagar el impuesto sobre la renta, entre otros, las personas físicas residentes en el extranjero que perciban ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en México, cuando no cuenten con un establecimiento permanente o, si lo tienen, cuando dichos ingresos no sean atribuibles a éste.



El art 153 de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* considera sujetos obligados a aquellos residentes en el extranjero que reúnan las características siguientes:

- a) Obtengan ingresos en efectivo, en bienes, en servicios o en crédito, aun los determinados presuntivamente por las autoridades fiscales, provenientes de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional.
- b) Cuando no tengan un establecimiento permanente en el país o, cuando teniéndolo, los ingresos no sean atribuibles al mismo.

Se consideran *ingresos gravados* los pagos efectuados que beneficien al residente en el extranjero, incluso cuando le evitan una erogación como pueden ser viáticos, hospedaje, transportación, alimentos, seguros, membresías en clubes sociales o deportivos, etc, que pague un residente en México con motivo de su estancia en éste, para desarrollar actividades que le reporten ingresos gravados en el Título V de la *LISR*.

Respecto del residente en México que pague por cuenta del extranjero el ISR correspondiente a este último, también se le considerará ingreso gravado, mientras que dicha erogación será no deducible para quien efectúe el entero del impuesto que debería haber retenido.

Como consecuencia de la apertura comercial surgida al firmarse el Tratado de Libre Comercio, principalmente con América del Norte, con la Unión Europea y con otros países del mundo, se ha incrementado el auge del intercambio comercial, que ha originado la necesidad de analizar las repercusiones contables, financieras y fiscales del ente económico, pero principalmente en materia hacendaria en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones tributarias.

Cabe mencionar que en 1981 la *Ley del Impuesto sobre la Renta* reguló por primera vez que, además de las obligaciones generales, los contribuyentes con establecimientos ubicados en el extranjero deberán llevar libros y registro de conformidad con lo dispuesto en el art 86 del mencionado ordenamiento legal.

El art 94 del reglamento de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* señala que los contribuyentes en cuestión deberán llevar en los establecimientos del extranjero, por lo menos la misma contabilidad y registros que los nacionales en México, de acuerdo con el *Código Fiscal de la Federación* y su reglamento.

A su vez, cuando un residente en el extranjero perciba ingresos por salarios, se atenderá a la ubicación de la fuente de riqueza para definir si se encuentra gravado el ingreso. Al respecto, el art 180 de la *LISR* señala que si el servicio se presta en el país, la fuente de riqueza se encuentra en él; en tal circunstancia, se tratará de un ingreso sujeto al pago del impuesto en México.

**Impuesto sobre la renta, deducciones por pago de comisiones a residentes en el extranjero.** De conformidad con el artículo 3o, fracción II de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, son sujetos del impuesto los extranjeros residentes en el extranjero, por los ingresos proce-

dentes de fuentes de riqueza situadas en territorio nacional; en tal virtud, los ingresos gravables que obtienen los comisionistas extranjeros, como contraprestación a los servicios prestados a empresas mexicanas, proceden de fuentes de riqueza situadas en el territorio nacional por ser la fuente de dichos ingresos la empresa nacional situada en el país, debiéndose descontar y pagar el impuesto sobre la renta en términos de la ley de la materia.<sup>6</sup>

### 6.4.1 Establecimiento permanente

El magistrado **Rubén Aguirre Pangburn**, miembro de la Academia Mexicana de Derecho Fiscal, dice que el establecimiento permanente se encuentra definido en el art 5o del modelo de la OCDE, el cual contempla tres tipos, a saber:

1. La regla básica se construye alrededor del concepto *lugar fijo de negocios*. No toda intervención de un residente en el extranjero en el país de la fuente constituye un establecimiento permanente, sino que debe haber alguna actividad sustancial. Así, el art 5o, párr primero, dispone lo siguiente: “La expresión establecimiento permanente significa un lugar fijo de negocios mediante el cual un residente de un Estado contratante realiza toda o parte de su actividad”.

El propio modelo contiene dos casos adicionales de establecimiento permanente, conocidos como *la cláusula de construcción* y *la cláusula del agente dependiente*. La primera otorga la potestad de gravamen al país de la fuente, siempre que la construcción exceda de seis o 12 meses, según se acuerde; en consecuencia, las obras de menor duración sólo las gravará el país de residencia de los inversionistas. La cláusula del agente dependiente puede convertir residentes del país de la fuente, personas físicas o morales, en establecimientos permanentes de los residentes del país de la residencia.

2. En lo que atañe a la cláusula de construcción, el art 5.3 señala: “La expresión establecimiento permanente comprende así mismo las obras, la construcción o el proyecto de instalación o montaje o las actividades de inspección relacionados con ellos, pero sólo cuando tales obras, construcción o actividades continúen durante un periodo superior a doce meses”.

No obstante, los tratados en los que México ha sido parte estipulan seis meses.

3. La cláusula del agente dependiente la contiene el modelo en el art 5.5, que preceptúa:

No obstante lo dispuesto en los párrafos 1 y 2, cuando una persona distinta de un agente que goce de un estatuto independiente al cual se le aplica el párrafo 7 actúe por cuenta de un residente de un Estado contratante y ostente y ejerza habitualmente en el otro Estado contratante poderes que la faculden para concluir contratos en nombre del residente, se considerará que dicho residente tiene un establecimiento perma-

<sup>6</sup> Tesis aislada 252 446, 7a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 109-114, sexta parte, p 97.

nente en este otro Estado respecto de las actividades que esta persona realiza por cuenta del residente, a menos que las actividades de esta persona se limiten a las mencionadas en el párrafo 4 y que, de haber sido ejercidas por medio de un lugar fijo de negocios, no se hubiera considerado este lugar como un establecimiento permanente, de acuerdo con las disposiciones de este párrafo.

### **Existencia conforme a la regla básica**

Para determinar si existe establecimiento permanente conforme a la regla básica, se debe demostrar que, en el caso concreto, concurren los principios objetivo, subjetivo y la prueba de funcionalidad.

### **Principio objetivo**

Para demostrar este principio se deben comprobar dos extremos: la prueba del lugar de negocios y la prueba de localización.

1. *Prueba del lugar de negocios.* El modelo incorpora en el art 5.2 la llamada *lista positiva*, de carácter enunciativo, consistente en el señalamiento de lugares de negocios que en principio constituyen establecimientos permanentes, como los que se mencionan a continuación: una sede de dirección, una sucursal, una oficina, una fábrica, un taller, una mina, un pozo de petróleo o de gas, una cantera o cualquier otro lugar de extracción de recursos naturales.

Puede ocurrir que algunos de los anteriores lugares de negocios u otro no incluido en la enumeración anterior no sea establecimiento permanente por contenerse en la llamada *lista negativa*, la cual es de carácter limitativo y la regula el art 5.4, que dice:

*No obstante lo dispuesto anteriormente en este artículo, se considera que el término establecimiento permanente en relación con un residente de un Estado contratante no incluye:*

- a) *La utilización de instalaciones con el único fin de almacenar, exponer o entregar bienes o mercancías pertenecientes al residente.*
- b) *El mantenimiento de existencias de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de almacenarlas, exponerlas o entregarlas.*
- c) *El mantenimiento de un depósito de bienes o mercancías pertenecientes al residente con el único fin de que sean transformadas por otra persona.*
- d) *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías o de recoger información para el residente.*
- e) *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin de hacer publicidad, suministrar información, realizar investigaciones científicas, preparar la colocación de préstamos o desarrollar otras actividades similares que tengan carácter preparatorio o auxiliar: siempre que estas actividades se realicen para el residente; y*
- f) *El mantenimiento de un lugar fijo de negocios con el único fin del ejercicio combinado en los incisos a) a e), a condición de que el conjunto de la actividad del lugar fijo de negocios conserve su carácter preparatorio o auxiliar.*

2. *Prueba de localización.* El lugar de negocios tiene que estar vinculado geográficamente con el país de la fuente, es decir, encontrarse en su territorio. En principio se trata de un lugar fijo localizado en el territorio de un país con cierto grado de permanencia, lo cual constituye un requisito contenido en la *Ley del Impuesto sobre la Renta*. Cabe recordar que la definición de establecimiento permanente del art 2o de esta ley no incorpora el adjetivo *fijo* que sí incluyen los tratados celebrados por México.

El concepto de *fijo* lo han interpretado de diversas maneras los tribunales de varios países. Algunos aceptan como establecimiento permanente un circo que se desplaza por distintos lugares, pero otros han negado esta característica a las obras de teatro que se presentan en distintas ciudades del mismo país; sin embargo, algunas naciones aceptan estos lugares como “peripatéticos” fijos de negocios. En cualquier caso, debido a la regla del lugar fijo, conviene dejar claro que los autobuses y camiones no son un establecimiento permanente, salvo cuando establezcan oficinas de boletos en el país de la fuente.

### Principio subjetivo: presencia física del contribuyente

Una vez analizado el principio objetivo, se debe completar el concepto de *establecimiento permanente* con la demostración de la presencia física del contribuyente. Las dos pruebas conducentes para confirmar este principio son la del uso y la de la permanencia.

1. *Prueba del uso.* ¿Se requiere tener derecho al uso o basta comprobar el simple uso? Los tribunales alemanes sostienen que el residente del país de la fuente necesita tener derecho sobre *el lugar fijo de negocios*, al extremo de que ese derecho implique que no puede ser removido de aquél sin su consentimiento. Supóngase que en el contrato de un servicio de consultoría se especifica que los consultores tendrán a su disposición las oficinas de su cliente en el país de la fuente. En tal virtud, la cláusula constituye el requisito para acreditar ante los tribunales alemanes el derecho de uso. Por el contrario, los países angloamericanos consideran suficiente, para acreditar esta prueba, el simple uso del lugar fijo de negocios sin necesidad de tener el título específico ni un derecho consagrado en un contrato, como exigen los alemanes. En el caso de México, los tribunales aún no se han pronunciado sobre este particular.

Una variante relacionada con la prueba de uso se refiere a la pregunta siguiente: ¿es necesaria la presencia física de un residente en el extranjero? En general, la respuesta debe ser afirmativa, aunque conviene subrayar que en el caso de las asociaciones en participación (*partnership agreement*) se acepta que no se requiere la presencia física para acreditar el uso.

2. *Prueba de la permanencia.* ¿Qué tan arraigado debe ser el establecimiento? ¿Se requiere una permanencia definitiva (*everlasting*)? ¿Basta con una continuidad indefinida (*indefinitely continuing*)?

La prueba de la permanencia se relaciona con la solución dada al uso. Si se adopta el criterio alemán, se debe tener adicionalmente el derecho de la permanencia; por el contrario, si prevalece el principio anglosajón, ese derecho no requiere demostrarse.

Con independencia de lo señalado en el párrafo anterior, basta con que el establecimiento tenga una continuidad indefinida, aunque se trate de una actividad empresarial realizada con ánimo de permanencia. Incluso algunos países han considerado que este concepto es relativo, al aceptar que puede haber establecimiento permanente en instalaciones que se efectúan por un tiempo limitado, relacionadas con actividades de verano o de invierno.

### Principio de funcionalidad

En cuanto a este principio, se debe demostrar la conexión entre la actividad empresarial y la oficina principal. Las dos pruebas para demostrar tal principio son la de la actividad empresarial y la de la conexión.

1. *Prueba de la actividad empresarial.* Conforme a la legislación interna, puede haber problemas con diferentes definiciones en dos países; baste recordar el criterio adoptado por las naciones de derecho romano-germánico para distinguir las actividades civiles de las mercantiles, criterio que no se contempla en los países del *Common Law*. Así, una actividad no mercantil, desarrollada en México, no puede considerarse empresarial; eventualmente, se puede estimar que una nación anglosajona reúne la prueba de la actividad empresarial.

Esta prueba debe interpretarse en concordancia con los arts 60, 80 y 14 del modelo de la OCDE.

Si se trata de ingresos obtenidos de bienes inmuebles, incluidos los provenientes de actividades agropecuarias y forestales, éstos se gravarán por el país donde se encuentren los inmuebles conforme a las reglas del art 60.

Respecto de las utilidades que provengan de la explotación, en tráfico internacional, de buques y aeronaves, aquéllas las gravará la nación donde se encuentre la matriz de la empresa; así, el país de la fuente de los establecimientos permanentes no podrá gravarlos, de conformidad con el art 80 del modelo.

En cuanto al art 14, referido a las actividades independientes, éstas no serán actividades empresariales cuando las realice una persona física, por lo menos para los países que distinguen entre actividades civiles y mercantiles; sin embargo, puede existir una sociedad mercantil que proporcione servicios profesionales, como las empresas de ingenieros, en cuyo caso se registrarán por el art 14 y no por el 50.

Por último, las actividades empresariales deben ser congruentes con las definiciones del art 70 del modelo y no estar comprendidas en la lista negativa que contiene el párrafo cuarto del art 50.

2. *Prueba de la conexión.* Mediante esta prueba se busca relacionar las actividades del establecimiento con el residente en el extranjero a fin de evitar la doble

tributación, de acuerdo a lo que la *Ley del Impuesto sobre la Renta* mexicana señala en el art 4o como ingresos atribuibles a un establecimiento permanente.

La legislación mexicana, así como el modelo de las Naciones Unidas, establecen la llamada *teoría de la atracción*, en virtud de la cual los ingresos que obtenga el residente en el extranjero por enajenaciones o servicios proporcionados en el país de la fuente se atribuyen al establecimiento permanente, aunque aquél no haya participado en las operaciones respectivas.

El modelo de la OCDE contiene la teoría de la base, en virtud de la cual sólo se gravan en el país de la fuente los ingresos atribuibles al establecimiento permanente, o sea, aquellos en los que el establecimiento participa directamente.

Los tratados negociados por México generalmente contienen una teoría intermedia; así, en el párrafo tercero del protocolo del tratado celebrado con Francia se estipula:

*En lo concerniente al párr 1o del art 7o, cuando una empresa de un Estado contratante enajene mercancías en el otro Estado contratante por medio de un establecimiento permanente que se encuentra situado en el mismo y que enajene en este otro Estado mercancías de tipo idéntico o similar a las que enajena habitualmente por medio de dicho establecimiento permanente, tales mercancías serán consideradas como enajenadas por medio de dicho establecimiento permanente, siempre que la empresa no esté en condiciones de comprobar que dicha operación fue realizada por razones económicas serias.*

Por su importancia se hace mención a los arts 2o al 5o de la *LISR*, que regulan el régimen del establecimiento permanente:

**Art 2o.** *Para los efectos de esta Ley, se considera establecimiento permanente cualquier lugar de negocios en el que se desarrollen, parcial o totalmente, actividades empresariales o se presten servicios personales independientes. Se entenderá como establecimiento permanente, entre otros, las sucursales, agencias, oficinas, fábricas, talleres, instalaciones, minas, canteras o cualquier lugar de exploración, extracción o explotación de recursos naturales.*

*No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando un residente en el extranjero actúe en el país a través de una persona física o moral, distinta de un agente independiente, se considerará que el residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, en relación con todas las actividades que dicha persona física o moral realice para el residente en el extranjero, aun cuando no tenga en territorio nacional un lugar de negocios o para la prestación de servicios, si dicha persona ejerce poderes para celebrar contratos a nombre o por cuenta del residente en el extranjero tendientes a la realización de las actividades de éste en el país, que no sean de las mencionadas en el artículo 3o de esta ley.*

*En caso de que un residente en el extranjero realice actividades empresariales en el país, a través de un fideicomiso, se considerará como lugar de negocios de dicho residente, el lugar en que el fiduciario realice tales actividades y cumpla por cuenta del residente en el extranjero con las obligaciones fiscales derivadas de estas actividades.*

*Se considerará que existe establecimiento permanente de una empresa aseguradora residente en el extranjero, cuando ésta perciba ingresos por el cobro de primas dentro del territorio nacional u otorgue seguros contra riesgos situados en él, por*



medio de una persona distinta de un agente independiente, excepto en el caso del reaseguro.

De igual forma, se considerará que un residente en el extranjero tiene un establecimiento permanente en el país, cuando actúe en el territorio nacional a través de una persona física o moral que sea un agente independiente, si éste no actúa en el marco ordinario de su actividad. Para estos efectos, se considera que un agente independiente no actúa en el marco ordinario de sus actividades cuando se ubique en cualquiera de los siguientes supuestos:

- I. Tenga existencias de bienes o mercancías, con las que efectúe entregas por cuenta del residente en el extranjero.
- II. Asuma riesgos del residente en el extranjero.
- III. Actúe sujeto a instrucciones detalladas o al control general del residente en el extranjero.
- IV. Ejercer actividades que económicamente corresponden al residente en el extranjero y no a sus propias actividades.
- V. Perciba sus remuneraciones independientemente del resultado de sus actividades.
- VI. Efectúe operaciones con el residente en el extranjero utilizando precios o montos de contraprestaciones distintos de los que hubieran usado partes no relacionadas en operaciones comparables.

Tratándose de servicios de construcción de obra, demolición, instalación, mantenimiento o montaje en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, se considerará que existe establecimiento permanente solamente cuando los mismos tengan una duración de más de 183 días naturales, consecutivos o no, en un periodo de doce meses.

Para los efectos del párrafo anterior, cuando el residente en el extranjero subcontrate con otras empresas los servicios relacionados con la construcción de obras, demolición, instalaciones, mantenimiento o montajes en bienes inmuebles, o por actividades de proyección, inspección o supervisión relacionadas con ellos, los días utilizados por los subcontratistas en el desarrollo de estas actividades se adicionarán, en su caso, para el cómputo del plazo mencionado.

Se considerarán ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los provenientes de la actividad empresarial que desarrolle o los ingresos por honorarios y, en general, por la prestación de un servicio personal independiente, así como los que deriven de enajenaciones de mercancías o de bienes inmuebles en territorio nacional, efectuados por la oficina central de la persona, por otro establecimiento de ésta o directamente por el residente en el extranjero, según sea el caso. Sobre dichos ingresos se deberá pagar el impuesto en los términos de los Títulos II o IV de esta Ley, según corresponda.

También se consideran ingresos atribuibles a un establecimiento permanente en el país, los que obtenga la oficina central de la sociedad o cualquiera de sus establecimientos en el extranjero, en la proporción en que dicho establecimiento permanente haya participado en las erogaciones incurridas para su obtención.

**Art 3o.** No se considerará que constituye establecimiento permanente:

- I. La utilización o el mantenimiento de instalaciones con el único fin de almacenar o exhibir bienes o mercancías pertenecientes al residente en el extranjero.
- II. La conservación de existencias de bienes o de mercancías pertenecientes al residente en el extranjero con el único fin de almacenar o exhibir dichos bienes o mercancías o de que sean transformados por otra persona.

- III. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de comprar bienes o mercancías para el residente en el extranjero.
- IV. La utilización de un lugar de negocios con el único fin de desarrollar actividades de naturaleza previa o auxiliar para las actividades del residente en el extranjero, ya sean de propaganda, de suministro de información, de investigación científica, de preparación para la colocación de préstamos, o de otras actividades similares.
- V. El depósito fiscal de bienes o de mercancías de un residente en el extranjero en un almacén general de depósito, ni la entrega de los mismos para su importación al país.

**Art 4o.** Los beneficios de los tratados para evitar la doble tributación sólo serán aplicables a los contribuyentes que acrediten ser residentes en el país de que se trate y cumplan con las disposiciones del propio tratado y de las demás disposiciones de procedimiento contenidas en esta Ley, incluyendo la de presentar la declaración informativa sobre su situación fiscal en los términos del artículo 32-H del Código Fiscal de la Federación o bien, la de presentar el dictamen de estados financieros cuando se haya ejercido la opción a que se refiere el art 32-A del citado Código, y de designar representante legal.

Además de lo previsto en el párrafo anterior, tratándose de operaciones entre partes relacionadas, las autoridades fiscales podrán solicitar al contribuyente residente en el extranjero que acredite la existencia de una doble tributación jurídica, a través de una manifestación bajo protesta de decir verdad firmada por su representante legal, en la que expresamente señale que los ingresos sujetos a imposición en México y respecto de los cuales se pretendan aplicar los beneficios del tratado para evitar la doble tributación, también se encuentran gravados en su país de residencia, para lo cual deberá indicar las disposiciones jurídicas aplicables, así como aquella documentación que el contribuyente considere necesaria para tales efectos.

En los casos en que los tratados para evitar la doble tributación establezcan tasas de retención inferiores a las señaladas en esta Ley, las tasas establecidas en dichos tratados se podrán aplicar directamente por el retenedor; en el caso de que éste aplique tasas mayores a las señaladas en los tratados, el residente en el extranjero tendrá derecho a solicitar la devolución por la diferencia que corresponda.

Las constancias que expidan las autoridades extranjeras para acreditar la residencia surtirán efectos sin necesidad de legalización y solamente será necesario exhibir traducción autorizada cuando las autoridades fiscales así lo requieran.

**Art 5o.** Los residentes en México podrán acreditar, contra el impuesto que conforme a esta Ley les corresponda pagar, el impuesto sobre la renta que hayan pagado en el extranjero por los ingresos procedentes de fuente ubicada en el extranjero, siempre que se trate de ingresos por los que se esté obligado al pago del impuesto en los términos de la presente Ley. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá siempre que el ingreso acumulado, percibido o devengado, incluya el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero.

Tratándose de ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero a personas morales residentes en México, también se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por dichas sociedades, que corresponda al dividendo o utilidad percibido por el residente en México. Quien efectúe el acreditamiento a que se refiere este párrafo considerará como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado por la sociedad,



correspondiente al dividendo o utilidad percibido por el residente en México, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. El acreditamiento a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando la persona moral residente en México sea propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero, al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate.

Para los efectos del párrafo anterior, el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en otro país, correspondiente al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México, se obtendrá aplicando la siguiente fórmula:

$$MPI = \left(\frac{D}{U}\right)(IC)$$

Donde:

- MPI:** Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en primer nivel corporativo, que distribuye dividendos o utilidades de manera directa a la persona moral residente en México.
- D:** Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.
- U:** Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.
- IC:** Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero, que distribuyó dividendos a la persona moral residente en México.

Adicionalmente a lo previsto en los párrafos anteriores, se podrá acreditar el monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado por la sociedad residente en el extranjero que distribuya dividendos a otra sociedad residente en el extranjero, si esta última, a su vez, distribuye dichos dividendos a la persona moral residente en México. Quien efectúe el acreditamiento conforme a este párrafo, deberá considerar como ingreso acumulable, además del dividendo o utilidad percibido en forma directa por la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución, el monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo que corresponda al dividendo o utilidad percibido en forma indirecta por el que se vaya a efectuar el acreditamiento, aun cuando el acreditamiento del monto proporcional del impuesto se limite en términos del párrafo séptimo de este artículo. El monto proporcional del impuesto sobre la renta, pagado en un segundo nivel corporativo, se determinará de conformidad con la siguiente fórmula:

$$MPI_2 = \left(\frac{D}{U}\right)\left(\frac{D_2}{U_2}\right)(IC_2)$$

Donde:

- MPI<sub>2</sub>:** Monto proporcional del impuesto sobre la renta pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero en segundo nivel corporativo, que distribuye

- dividendos o utilidades a la otra sociedad extranjera en primer nivel corporativo, que a su vez distribuye dividendos o utilidades a la persona moral residente en México.*
- D:* *Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.*
- U:* *Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos, después del pago del impuesto sobre la renta en primer nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la persona moral residente en México.*
- D<sub>2</sub>:* *Dividendo o utilidad distribuida por la sociedad residente en el extranjero a la sociedad residente en el extranjero, que distribuye dividendos a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por la primera distribución.*
- U<sub>2</sub>:* *Utilidad que sirvió de base para repartir los dividendos después del pago del impuesto sobre la renta en segundo nivel corporativo, obtenida por la sociedad residente en el extranjero que distribuye dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero, la cual distribuye dividendos a la persona moral residente en México.*
- IC<sub>2</sub>:* *Impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero por la sociedad residente en el extranjero, que distribuyó dividendos a la otra sociedad residente en el extranjero, que a su vez distribuye dividendos a la persona moral residente en México.*

*El acreditamiento a que se refiere el párrafo anterior, sólo procederá siempre que la sociedad residente en el extranjero que haya pagado el impuesto sobre la renta que se pretende acreditar se encuentre en un segundo nivel corporativo. Para efectuar dicho acreditamiento, la persona moral residente en México deberá tener una participación directa en el capital social de la sociedad residente en el extranjero que le distribuye dividendos de cuando menos un diez por ciento. Esta última sociedad deberá ser propietaria de cuando menos el diez por ciento del capital social de la sociedad residente en el extranjero en la que el residente en México tenga participación indirecta, debiendo ser esta última participación de cuando menos el cinco por ciento de su capital social. Los porcentajes de tenencia accionaria señalados en este párrafo, deberán haberse mantenido al menos durante los seis meses anteriores a la fecha en que se pague el dividendo o utilidad de que se trate. Adicionalmente, para efectuar el acreditamiento referido en el párrafo anterior, la sociedad residente en el extranjero en la que la persona moral residente en México tenga participación indirecta, deberá ser residente en un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información.*

*Tratándose de personas morales, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar la tasa a que se refiere el artículo 9o de esta ley, a la utilidad fiscal que resulte conforme a las disposiciones aplicables de la presente ley por los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero. Para estos efectos, las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero se considerarán al cien por ciento; las deducciones que sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional no deberán ser consideradas y, las deducciones que sean atribuibles parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en territorio nacional y parcialmente a ingresos de fuente de riqueza en el extranjero, se considerarán en la misma proporción que represente el ingreso*

proveniente del extranjero de que se trate, respecto del ingreso total del contribuyente en el ejercicio. El cálculo del límite de acreditamiento a que se refiere este párrafo se realizará por cada país o territorio de que se trate.

Adicionalmente, tratándose de personas morales, la suma de los montos proporcionales de los impuestos pagados en el extranjero que se tiene derecho a acreditar conforme al segundo y cuarto párrafos de este artículo, no excederá del límite de acreditamiento. El límite de acreditamiento se determinará aplicando la siguiente fórmula:

$$LA = [(D + MPI + MPI_2)(T)] - ID$$

Donde:

- LA: Límite de acreditamiento por los impuestos sobre la renta corporativos pagados en el extranjero en primer y segundo nivel corporativo.
- D: Dividendo o utilidad distribuido por la sociedad residente en el extranjero a la persona moral residente en México, sin disminuir la retención o pago del impuesto sobre la renta que en su caso se haya efectuado por su distribución.
- MPI: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el tercer párrafo de este artículo.
- MPI<sub>2</sub>: Monto proporcional del impuesto sobre la renta corporativo pagado en el extranjero a que se refiere el cuarto párrafo de este artículo.
- T: Tasa a que se refiere el artículo 9o de esta ley.
- ID: Impuesto acreditable a que se refieren el primer y sexto párrafos de este artículo, en que corresponda al dividendo o utilidad percibido por la persona moral residente en México.

Cuando la persona moral que en los términos de los párrafos anteriores tenga derecho a acreditar el impuesto sobre la renta pagado en el extranjero se escinda, el derecho al acreditamiento le corresponderá exclusivamente a la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, lo podrá transmitir a las sociedades escindidas en la proporción en que se divida el capital social con motivo de la escisión.

En el caso de las personas físicas, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar lo previsto en el Capítulo XI del Título IV de esta ley a los ingresos percibidos en el ejercicio de fuente de riqueza ubicada en el extranjero, una vez efectuadas las deducciones autorizadas para dichos ingresos de conformidad con el capítulo que corresponda del Título IV antes citado. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada.

En el caso de las personas físicas que determinen el impuesto correspondiente a sus ingresos por actividades empresariales en los términos del Capítulo II del Título IV de esta ley, el monto del impuesto acreditable a que se refiere el primer párrafo de este artículo no excederá de la cantidad que resulte de aplicar al total de los ingresos del extranjero la tarifa establecida en el art 152 de esta ley. Para estos efectos, las deducciones que no sean atribuibles exclusivamente a los ingresos de fuente de riqueza ubicada en el extranjero deberán ser consideradas en la proporción antes mencionada. Para fines de este párrafo y del anterior, el cálculo de los límites de acreditamiento se realizará por cada país o territorio de que se trate.

*Las personas físicas residentes en México que estén sujetas al pago del impuesto en el extranjero, en virtud de su nacionalidad o ciudadanía, podrán efectuar el acreditamiento a que se refiere este artículo hasta por una cantidad equivalente al impuesto que hubieran pagado en el extranjero de no haber tenido dicha condición.*

*Cuando el impuesto acreditable se encuentre dentro de los límites a que se refieren los párrafos que anteceden y no pueda acreditarse total o parcialmente, el acreditamiento podrá efectuarse en los diez ejercicios siguientes, hasta agotarlo. Para los efectos de este acreditamiento se aplicarán, en lo conducente, las disposiciones sobre pérdidas del Capítulo V del Título II de esta ley.*

*La parte del impuesto pagado en el extranjero que no sea acreditable de conformidad con este artículo, no será deducible para efectos de la presente ley.*

*Para determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse en los términos del segundo y cuarto párrafos de este artículo, se deberá efectuar la conversión cambiaria respectiva, considerando el último tipo de cambio publicado en el Diario Oficial de la Federación, con anterioridad al último día del ejercicio al que corresponda la utilidad con cargo a la cual se pague el dividendo o utilidad percibido por el residente en México. En los demás casos a que se refiere este artículo, para efectos de determinar el monto del impuesto pagado en el extranjero que pueda acreditarse, la conversión cambiaria se efectuará considerando el promedio mensual de los tipos de cambio diarios publicados en el Diario Oficial de la Federación en el mes de calendario en el que se pague el impuesto en el extranjero, mediante retención o entero.*

*Los contribuyentes que hayan pagado en el extranjero el impuesto sobre la renta en un monto que exceda al previsto en el tratado para evitar la doble tributación que, en su caso, sea aplicable al ingreso de que se trate, sólo podrán acreditar el excedente en los términos de este artículo una vez agotado el procedimiento de resolución de controversias contenido en ese mismo tratado.*

*No se tendrá derecho al acreditamiento del impuesto pagado en el extranjero, cuando su retención o pago esté condicionado a su acreditamiento en los términos de esta ley.*

*Los contribuyentes deberán contar con la documentación comprobatoria del pago del impuesto en todos los casos. Cuando se trate de impuestos retenidos en países con los que México tenga celebrados acuerdos amplios de intercambio de información, bastará con una constancia de retención.*

*Las personas morales residentes en México que obtengan ingresos por dividendos o utilidades distribuidos por sociedades residentes en el extranjero, deberán calcular los montos proporcionales de los impuestos y el límite a que se refiere el párrafo séptimo de este artículo, por cada ejercicio fiscal del cual provengan los dividendos distribuidos. Para efectos de lo anterior, las personas morales residentes en México estarán obligadas a llevar un registro que permita identificar el ejercicio al cual correspondan los dividendos o utilidades distribuidas por la sociedad residente en el extranjero. En el caso de que la persona moral residente en México no tenga elementos para identificar el ejercicio fiscal al que correspondan los dividendos o utilidades distribuidas, en el registro a que se refiere este párrafo se considerará que las primeras utilidades generadas por dicha sociedad son las primeras que se distribuyen. Los contribuyentes deberán mantener toda la documentación que compruebe la información señalada en el registro a que se refiere este párrafo. Los residentes en México que no mantengan el registro o la documentación mencionados, o que no realicen el cálculo de la manera señalada anteriormente, no tendrán derecho a acreditar el impuesto al que se refieren los párrafos segundo y cuarto de este artículo. El registro mencionado en este párrafo deberá llevarse a partir de la adquisición de la tenencia accionaria, pero deberá conte-*

ner la información relativa a las utilidades respecto de las cuales se distribuyan dividendos o utilidades, aunque correspondan a ejercicios anteriores.

Quando un residente en el extranjero tenga un establecimiento permanente en México y sean atribuibles a dicho establecimiento ingresos de fuente ubicada en el extranjero, se podrá efectuar el acreditamiento en los términos señalados en este artículo, únicamente por aquellos ingresos atribuibles que hayan sido sujetos a retención.

Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta, cuando cumpla con lo establecido en las reglas generales que expida el Servicio de Administración Tributaria. Se considerará que un impuesto pagado en el extranjero tiene la naturaleza de un impuesto sobre la renta, cuando se encuentre expresamente señalado como un impuesto comprendido en un tratado para evitar la doble imposición en vigor, de los que México sea parte.

### Diferencia entre establecimiento permanente y residentes en el extranjero

#### *Establecimiento permanente*

- Se encuentra regulado en el Título I de la LISR.
- Realiza una actividad empresarial en el país llevada a cabo por residentes en el extranjero, a través de una sucursal, fábrica, agencia, oficina, de una instalación, mina, cantera o cualquier otro lugar de extracción o explotación de recursos naturales.
- Deben acumular sus ingresos y pagar los impuestos corporativos correspondientes.
- Tienen que llevar contabilidad y otros libros corporativos. Presentan su declaración anual.
- Tributa bajo el principio de fuente de riqueza territorial y debe de cumplir con todas las obligaciones que en su caso correspondan al residente en territorio nacional.

#### *Residentes en el extranjero*

- Aplica en el Título V de la LISR.
- No lleva a cabo actividades empresariales. Su ingreso es por asistencia técnica, regalías, dividendos, enajenación de acciones o títulos de valor, arrendamiento de bienes, intereses, etcétera.
- Se encuentra sujeto a una tasa de retención y el impuesto que de ésta se derive se considera como pago definitivo.
- No presenta declaración anual, ni lleva contabilidad ni otros libros de carácter corporativo.
- Queda obligado y sometido a la retención del gravamen por parte del pagador, como cumplimiento definitivo de su obligación fiscal.

### 6.4.2 Fuente de riqueza

Este régimen es aquel en el que, para determinar los tributos y considerar la capacidad contributiva, únicamente se tiene en cuenta la generación de riqueza, es decir, lo derivado de los factores de producción. La fuente de riqueza se refiere al lugar en que se originan o generan los ingresos.

Es muy importante identificar el tipo de ingreso que se obtiene y el lugar donde se encuentra la fuente de riqueza, para determinar si la persona que lo recibe está obligada o no a pagar el impuesto en México, así como en su caso la tasa y la época de pago.

### 6.4.3 Tratados para evitar la doble tributación

El primer tratado que firmó México para evitar la doble tributación, fue con Estados Unidos, el 18 de septiembre de 1992. El convenio tenía como finalidad evitar la doble tributación, así como la evasión fiscal, en relación con el impuesto sobre la renta; fue aprobado por el Congreso de la Unión mediante la Cámara de Senadores (*DOF* del 2 de agosto de 1993).

Desde 1992, México ha celebrado múltiples convenios para evitar la doble tributación. El ejercicio de esta facultad por parte del Ejecutivo Federal para llevar a cabo dichos convenios se fundamenta en los arts 89, fracc X, y 133 constitucional, que señalan como facultad del Ejecutivo “dirigir la política exterior y celebrar tratados internacionales sometiéndolos a la aprobación del Senado...”, así como: “Esta Constitución, las leyes del Congreso de la Unión que emanen de ella y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma, celebrados y que se celebren por el presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley Suprema de toda la Unión”.

En México existen convenios para evitar la doble tributación y acuerdos de intercambio de información, además de acuerdos en materia aduanera. Actualmente están en vigor tratados con 42 países para evitar la doble tributación, los cuales fueron firmados de 2012 a 2015. Es importante mencionar que en varios casos los convenios para impedir la doble tributación incluyen los temas de intercambio de información. Aunado a lo anterior, cabe destacar que el artículo primero del *Código Fiscal de la Federación* alude a la conexión entre el derecho internacional y el derecho fiscal, al señalar: “Las personas físicas y las morales, están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas. Las disposiciones de este Código se aplicarán en su defecto y sin perjuicio de lo dispuesto por los tratados internacionales de los que México sea parte”.

## 6.5 Impuesto al valor agregado

### Antecedentes

Esta contribución apareció por primera ocasión en Francia y ulteriormente se extendió al mercado común europeo.

*continúa*



continuación

El impuesto al valor agregado tiene su antecedente en el impuesto sobre ingresos mercantiles, el cual gravaba en cascada cada etapa de comercialización, desde el fabricante o productor hasta el consumidor final, y resultaba sumamente gravoso.

Para evitar el efecto de cascada, a partir de 1980 se estableció el impuesto al valor agregado.

Los impuestos que se derogaron al entrar en vigor la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, fueron los siguientes:

1. *Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles.*
2. *Ley del Impuesto sobre Reventa de Aceites y Grasas Lubricantes.*
3. *Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Alfombras, Tapetes y Tapices.*
4. *Ley del Impuesto sobre Despepite de Algodón en Rama.*
5. *Ley del Impuesto sobre Automóviles y Camiones Ensamblados.*
6. Decreto por el cual se fija el impuesto que causarán el benzol, toluol, xilol y naftas de alquitrán de hulla, destinados al consumo interior del país.
7. *Ley del Impuesto a la Producción del Cemento.*
8. *Ley del Impuesto sobre Cerillos y Fósforos.*
9. *Ley del Impuesto sobre Compraventa de Primera Mano de Artículos Electrónicos, Discos, Cintas, Aspiradoras y Pulidoras.*
10. *Ley del Impuesto sobre Llantas y Cámaras de Hule.*
11. *Ley del Impuesto a las Empresas que Explotan Estaciones de Radio o Televisión.*
12. *Ley del Impuesto sobre Vehículos Propulsados por Motores Tipo Diesel y por Motores Acondicionados para Uso de Gas Licuado de Petróleo.*
13. *Ley de Compraventa de Primera Mano de Artículos de Vidrio o Cristal.*
14. *Ley Federal del Impuesto Sobre Portes y Pasajes.*
15. Decreto relativo al impuesto de 10 % sobre las entradas brutas de los ferrocarriles.
16. Decreto que establece un impuesto sobre uso de aguas de propiedad nacional en la producción de fuerza motriz.
17. *Ley del Impuesto sobre la Explotación Forestal.*
18. *Ley de Impuestos y Derechos a la Explotación Pesquera.*

Estructuración de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*. El articulado de la ley se agrupa en nueve capítulos, que son los siguientes:

- a) Capítulo I. “Disposiciones generales”
- b) Capítulo II. “De la enajenación”

- c) Capítulo III. “De la prestación de servicios”
- d) Capítulo IV. “Del uso o goce temporal de bienes”
- e) Capítulo V. “De la importación de bienes y servicios”
- f) Capítulo VI. “De la exportación de bienes o servicios”
- g) Capítulo VII. “De las obligaciones de los contribuyentes”
- h) Capítulo VIII. “De las facultades de las autoridades”
- i) Capítulo IX. “De las participaciones a las entidades federativas”

### **Características**

El impuesto al valor agregado tiene las características siguientes:

- a) Es *indirecto*: porque el sujeto pasivo puede trasladar a terceras personas la carga tributaria.
- b) Es *instantáneo*: ya que se debe liquidar en el momento en que se realiza el acto gravado.
- c) Es *real*: porque recae sobre un bien sin considerar las condiciones del sujeto que realiza el acto.
- d) Es *proporcional*: porque mantiene una constante relación directa entre la base y la cuantía del impuesto.

#### **Como principales ventajas de este impuesto tenemos:**

- a) Elimina los males del impuesto de etapas múltiples, por cuanto que el precio final al consumidor no lleva acumulado impuesto tantas veces como se hayan celebrado operaciones con el artículo vendido.
- b) Es un impuesto de una sola etapa, la de la venta al consumidor, pero con múltiples puntos de recaudación, tantos como el producto cambió de manos hasta llegar al consumidor.
- c) El efecto del tributo se difunde más.
- d) Facilita la fiscalización de las empresas, por cuanto que las deducciones declaradas por una firma denuncian el impuesto pagado a otras.
- e) Alienta las exportaciones y castiga a las importaciones.
- f) Recompensa la eficiencia, pesando menos en las empresas que mantienen bajos sus costos.
- g) Es la forma menos dolorosa de recaudar recursos fiscales, porque las cantidades cubiertas por el contribuyente se recuperan por éste y puede llegar al consumidor final disfrazado en el precio como el de etapas múltiples.

*continúa*



continuación

**Como desventajas tenemos:**

- a) Hay igual número de contribuyentes que en el impuesto de etapas múltiples.
- b) Hay mayores complicaciones de recaudación que en el de etapas múltiples.
- c) Es de manejo más complicado para el contribuyente, comparado con el de etapas múltiples.
- d) Hay tasas diferenciales.
- e) Es regresivo por cuanto que toma una mayor participación de los consumidores finales de bajos ingresos, que de los de elevados recursos.
- f) El pequeño y mediano industrial o comerciante se ven seriamente afectados con respecto a los competidores fuertes y poderosos, ya que éstos al realizar compras en volumen y efectuar pagos de inmediato les produce sendos descuentos que no están al alcance de aquéllos. Por tanto, si una cadena de autoservicio vende más barato que un establecimiento de abarrotes, el impuesto al valor agregado incrementa el gasto en este último y ello alentará al consumidor final a caminar un poco más, con tal de obtener un menor precio y menor impuesto a pagar.<sup>7</sup>

**Sujetos**

Los sujetos del impuesto al valor agregado son las personas físicas y morales que, en territorio nacional, realicen actos o actividades gravados por la ley del IVA.

**Objeto**

El objeto del multicitado impuesto es gravar las siguientes actividades:

- La enajenación de bienes.
- La prestación de servicios independientes.
- Otorgar el uso o goce temporal de bienes.
- La importación de bienes o servicios.

**Base del impuesto**

La base del impuesto es el valor de los actos o actividades que realiza el contribuyente, más los conceptos incrementables que establece la ley.

Acerca de este punto, es importante señalar lo dispuesto en el art 12 de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, el cual establece que para calcular el impuesto,

<sup>7</sup> **Emilio Margáin Manautou** (1981), *Exégesis del impuesto al valor agregado en México*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí, pp 15-17.

tratándose de enajenaciones, se considerará como valor el precio o la contraprestación pactados, así como las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente por otros impuestos, derechos, intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto (véase mapa).

### **Momento en el que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones**

El art 1-B de la *LIVA*, en su primer párrafo, señala que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones cuando se reciban en efectivo, en bienes o en servicios, aun cuando aquéllas correspondan a anticipos, depósitos o a cualquier otro concepto sin importar el nombre con el que se les designe, o bien, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones que den lugar a las contraprestaciones.

**Tasa.** La tasa del impuesto puede ser de 16% o de 0%.

1. *De 16% es la general* y corresponde al sector más amplio de las actividades económicas.

2. *De 0%* permite acreditar las sumas de dinero erogadas en pago del impuesto para los insumos necesarios para la producción y comercialización de los bienes y servicios, como la enajenación de animales o vegetales, etcétera.

Se crea el art 2-A de la *LIVA* que da origen a la llamada *tasa 0%*, que tiene por objeto precisar cuáles son los actos o actividades en los que se tiene derecho a la acreditación del impuesto que se les ha trasladado cuando actuaron como consumidores.

La tasa se aplicará en forma expresa y por separado.

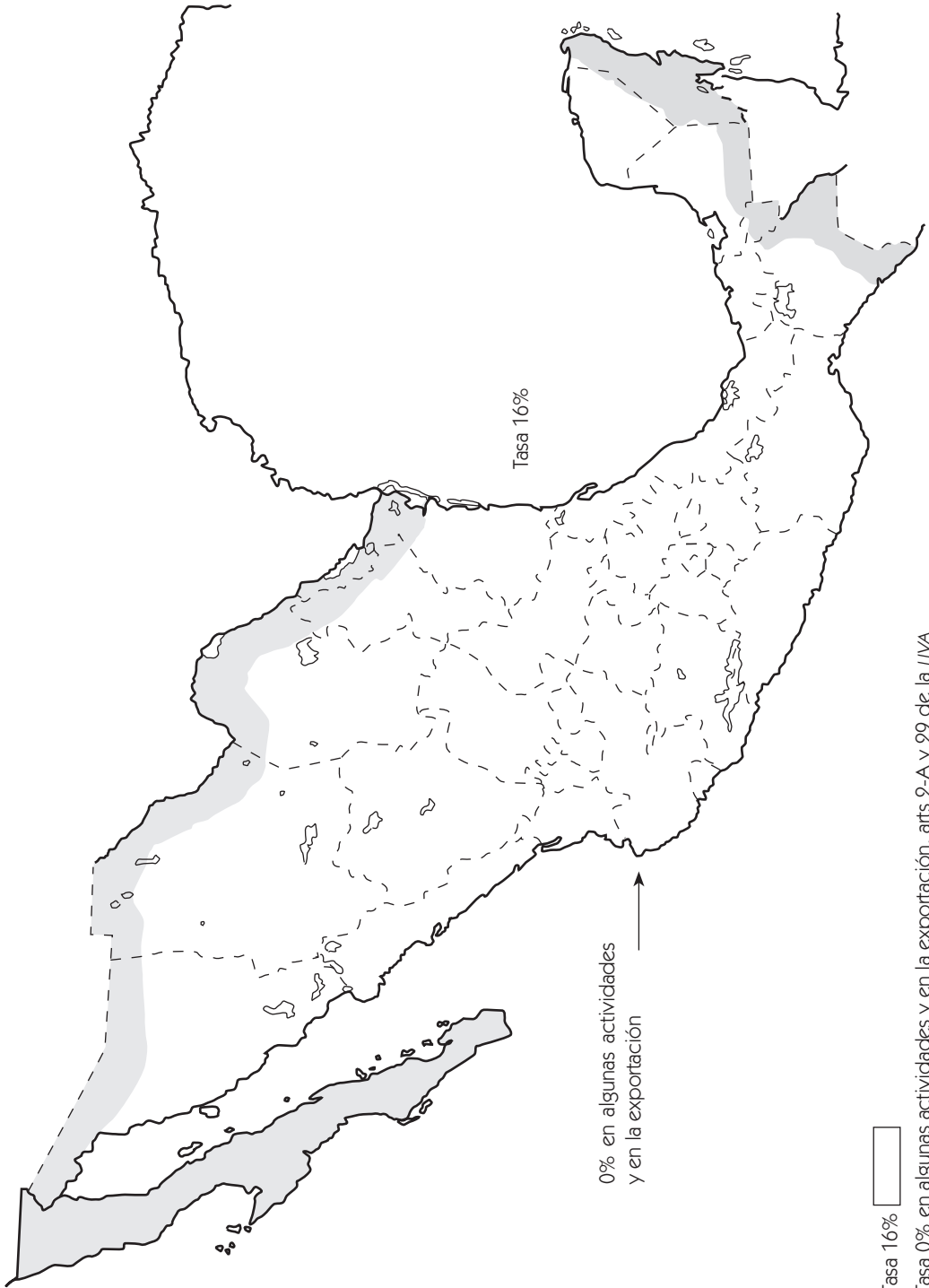
La normatividad aplicable a este impuesto se debe revisar debido a que la tasa general de 16% es demasiado elevada, y como es una contribución que se traslada, impacta al consumidor final. De ahí que dicha tasa se tiene que cambiar por una más baja, ya sea regresar a la anterior de 10%, y con una especial para artículos de lujo o suntuarios, que podría ser hasta de 20%.

Por otro lado, hay que ajustar las disposiciones legales respectivas para que además de que sean claras y precisas, en ellas se contemple todo el universo de situaciones, de tal forma que los criterios administrativos y reglamentarios sean absorbidos en la ley.

Por último, fue un error quitar para el 2014 la tasa preferencial en las zonas fronterizas, lo que demuestra una gran ignorancia sobre la situación económica en las áreas comerciales de las fronteras de la República.

### **Diferencia entre la tasa de 0% y la exención**

Esta diferencia consiste en que la tasa de 0% permite el acreditamiento, en tanto que las actividades exentas no tienen derecho a ese beneficio.



Tasa 16%

Tasa 0% en algunas actividades y en la exportación, arts 2-A y 29 de la LIVA

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

### **Definición de las actividades gravadas**

*Enajenación.* Para los efectos de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, además de lo señalado en el art 14 del *Código Fiscal de la Federación*, la enajenación es el faltante de los bienes en los inventarios de las empresas.

#### *Prestación de servicios independientes*

- I. Es la obligación de hacer que realice una persona en favor de otra, cualquiera que sea el acto que le dé origen y el nombre o clasificación que a dicho acto le den otras leyes.
- II. El transporte de personas o bienes.
- III. El seguro, el afianzamiento y el reafianzamiento.
- IV. El mandato, la comisión, la mediación, la agencia, la representación, la correeduría, la consignación y la distribución.
- V. La asistencia técnica y la transferencia de tecnología.
- VI. Toda otra obligación de dar, de no hacer o de permitir, asumida por una persona en beneficio de otra, siempre que no esté considerada por esta ley como enajenación o uso o goce temporal de bienes.

*Uso o goce temporal de bienes.* Es el arrendamiento, el usufructo y cualquier otro acto, independientemente de la forma jurídica que al efecto se utilice, por el que una persona permita a otra usar o gozar temporalmente bienes tangibles a cambio de una contraprestación. Se dará el tratamiento que la *LIVA* establece para el uso o goce temporal de bienes a la prestación del servicio de tiempo compartido.

#### *Importación de bienes o servicios*

- I. Es la introducción al país de bienes.
- II. La adquisición, por personas residentes en el país, de bienes intangibles enajenados por personas no residentes en él.
- III. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes intangibles proporcionados por personas no residentes en el país.
- IV. El uso o goce temporal, en territorio nacional, de bienes tangibles cuya entrega material se hubiera efectuado en el extranjero.
- V. El aprovechamiento en territorio nacional de los servicios a que se refiere el art 14, cuando se presten por no residentes en el país. Esta fracción no es aplicable al transporte internacional.

Cuando un bien exportado temporalmente retorne al país habiéndosele agregado valor en el extranjero por reparación, aditamentos o por cualquier otro concepto que implique un valor adicional, se considerará importación de bienes o servicios y deberá pagarse el impuesto por dicho valor en los términos del art 27 de esta ley.

*Exportación de bienes o servicios*

- I. La que tenga el carácter de definitivo, en los términos de la *Ley Aduanera*.
- II. La enajenación de bienes intangibles realizada por persona residente en el país, a quien resida en el extranjero.
- III. El uso o goce temporal, en el extranjero, de bienes intangibles proporcionados por personas residentes en el país.
- IV. El aprovechamiento en el extranjero de servicios prestados por residentes en el país, por concepto de:
  - a) Asistencia técnica, servicios técnicos relacionados con ésta e informaciones relativas a experiencias industriales, comerciales o científicas.
  - b) Operaciones de maquila y submaquila para exportación en los términos de la legislación aduanera y del Decreto para el Fomento y Operación de la Industria Maquiladora de Exportación.  
Para los efectos anteriores, se entenderá que los servicios se aprovechan en el extranjero cuando los bienes objeto de maquila o submaquila sean exportados por la empresa maquiladora.
  - c) Publicidad.
  - d) Comisiones y mediaciones.
  - e) Seguros y reaseguros, así como afianzamientos y reafianzamientos.
  - f) Operaciones de financiamiento.
  - g) Filmación o grabación, siempre que cumplan con los requisitos que al efecto se señalen en el reglamento de esta ley.
  - h) Servicio de atención en centros telefónicos de llamadas originadas en el extranjero, que sea contratado y pagado por un residente en el extranjero sin establecimiento permanente en México.
- V. La transportación internacional de bienes prestada por residentes en el país y los servicios portuarios de carga, descarga, alijo, almacenaje, custodia, estiba y acarreo dentro de los puertos e instalaciones portuarias, siempre que se presen en maniobras para la exportación de mercancías.
- VI. La transportación aérea de personas y de bienes, prestada por residentes en el país, por la parte del servicio que en los términos del penúltimo párrafo del art 16 no se considera prestada en territorio nacional.

**Traslación**

El contribuyente trasladará dicho impuesto, en forma expresa y por separado, a las personas que adquieran los bienes, los usen o gocen temporalmente, o reciban los servicios. Se entenderá por *traslado del impuesto*, el cobro o cargo que el contribuyente debe hacer a dichas personas de un monto equivalente al impuesto establecido en la *LIVA*. Inclusive cuando se retenga en los términos de los arts 1o-A o 3o, párr tercero, de la *LIVA*.

## Ejemplo

“El Cometa” vende ropa en:	\$7 000
IVA 16 % trasladado	\$1 120
Total de la factura	\$8 120

## Acreditamiento

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores señalados en la *LIVA*, la tasa que corresponda según sea el caso.

Al respecto, resultan aplicables las siguientes tesis del Poder Judicial de la Federación:

**Impuesto al valor agregado. Su acreditamiento.** En los términos del artículo 4o, fracción I de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, se señalan los requisitos para que los contribuyentes puedan acreditar el citado impuesto, como lo son, entre otros, que corresponda a bienes o servicios estrictamente indispensables para la empresa y que estén identificados y gravados por esa ley; en consecuencia, si la misma resolución administrativa impugnada, la autoridad, al transcribir el dictamen financiero del ejercicio fiscal de la empresa, comprendido del 1o de enero al 31 de diciembre de 1986 se detalla y razona el acreditamiento del impuesto al 100%, especificándose que esto así era porque existió identificación del impuesto trasladado con los actos y actividades por los que se paga el susodicho impuesto, como lo son los impuestos al valor agregado, luego entonces debe de concluirse que es procedente y válido el acreditamiento del impuesto trasladado.<sup>8</sup>

**Impuesto al valor agregado. Las personas morales con fines no lucrativos, al no ser contribuyentes del impuesto sobre la renta, están impedidas para acreditar aquel tributo en términos del artículo 4o de la ley que lo regula (legislación vigente en 2003 y 2004).** Si bien es cierto que el artículo 4o de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, vigente en 2003 y 2004, no exige expresamente que quien pretenda acreditar el tributo que regula deba necesariamente ser contribuyente del impuesto sobre la renta, también lo es que al disponer en el segundo párrafo de su fracción I, que para que sea acreditable aquel gravamen identificado, trasladado y pagado se requiere que las erogaciones de las que éste derive sean deducibles para efectos del impuesto sobre la renta, implícitamente exige que éstas cumplan con todos y cada uno de los requisitos que para las deducciones exige la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, entre las cuales se encuentra que el contribuyente sea causante de dicho tributo, ya que de haber sido otra la intención del legislador, así lo habría señalado. Luego, si el artículo 93, párrafo primero, de la *Ley del Impuesto sobre la Renta* dispone que las personas morales con fines no lucrativos no son contribuyentes de ese tributo, es inconcuso que no están obligadas a su pago al carecer de gastos cuya deducción resulte procedente y, por tanto, están impedidas para acreditar el impuesto sobre la renta con base en el precepto citado en primer término. No obsta a lo anterior el hecho de que esas personas morales estén obligadas a

<sup>8</sup> Precedente 25 425 [III-PSS-227], 3a época, Pleno, *RTFF*, año VI, núm 63, marzo de 1993, p 13.

aceptar la traslación y, en su caso, a pagar el impuesto al valor agregado, ya que las adquisiciones o gastos que realizan, y por las que se les cobra tal tributo, se destinan a un consumo final; es decir, esas personas morales no participan en la cadena productiva, sino que simplemente consumen los productos o reciben los servicios.<sup>9</sup>

### Ejemplo

1. “La Estrella” compra materias primas para elaborar la ropa que vende en:	\$ 5 000
Traslada el IVA en:	\$ 800
2. “La Estrella” vende ropa a “El Cometa” en:	\$ 10 000
Le traslada el IVA por:	\$ 1 600
3. IVA acreditable (nuevo concepto, art 4o):	\$ 700
4. Total de IVA por pagar:	\$ 800

### Determinación del impuesto acreditable

Como consecuencia de que ahora el impuesto se causará sobre la base de efectivo, el acreditamiento del impuesto trasladado procederá hasta el momento en que se pague y, en su caso, las adquisiciones realizadas que hayan dado origen al mismo también hayan sido efectivamente pagadas.

### Impuesto acreditable

Se entiende por impuesto acreditable el impuesto al valor agregado que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto que él hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, en el mes de que se trate.

Para que sea acreditable el IVA deberán reunirse los siguientes requisitos:

- I. Que el IVA corresponda a bienes, servicios o al uso o goce temporal de bienes, estrictamente indispensables para la realización de actividades distintas de la importación, por las que se deba pagar el impuesto previsto en la *LIVA* o a las que se les aplique la tasa de 0%. Para los efectos de la *LIVA*, se consideran estrictamente indispensables las erogaciones efectuadas por el contribuyente que sean deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, aun cuando no se esté obligado al pago de este último impuesto. Tratándose de erogaciones parcialmente deducibles para los fines del impuesto sobre la renta, únicamente se considerará para los efectos del acreditamiento el monto equivalente al IVA que haya sido trasladado al contribuyente y el propio impuesto al valor agregado que haya pagado con motivo de la importación, en la proporción en la que dichas erogaciones sean deducibles para los fines del ISR.

<sup>9</sup> Jurisprudencia **172 508** [XXIII.3o. J/10], 9a época, TCC, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXV, mayo de 2007, p 1779.



### ***Inversiones o gastos en periodos preoperativos***

Tratándose de inversiones o gastos en periodos preoperativos, se podrá estimar el destino de los mismos y acreditar el impuesto al valor agregado que corresponda a las actividades por las que se vaya a estar obligado al pago del impuesto que establece la ley. Si de dicha estimación resulta diferencia de impuesto que no exceda de 10% del impuesto pagado, no se cobrarán recargos, siempre que el pago se efectúe espontáneamente.

### ***Traslado del impuesto***

II. Que el impuesto al valor agregado haya sido trasladado expresamente al contribuyente y que conste por separado en los comprobantes fiscales a que se refiere la fracc III del art 32 de la LIVA.

### ***Impuesto trasladado y efectivamente pagado***

III. Que el impuesto al valor agregado trasladado al contribuyente haya sido efectivamente pagado en el mes de que se trate.

### ***Retención y entero del impuesto***

IV. Que tratándose del IVA trasladado que se hubiese retenido conforme al art 1o-A de la LIVA, dicha retención se entere en los términos y plazos establecidos en la misma. El impuesto retenido y enterado, podrá ser acreditado en la declaración de pago mensual siguiente a la declaración en la que se haya efectuado el entero de la retención.

### ***Procedimiento de acreditamiento***

V. El procedimiento de acreditamiento se estará a lo establecido en la fracc V, del art 5 de la LIVA, cuando se esté obligado al pago del impuesto al valor agregado o cuando sea aplicable la tasa de 0%, sólo por una parte de las actividades que realice el contribuyente.

### ***Derecho personal al acreditamiento***

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión. En el caso de escisión, el acreditamiento del impuesto pendiente de acreditar a la fecha de la escisión sólo lo podrá efectuar la sociedad escidente. Cuando esta última desaparezca, se estará a lo dispuesto en el antepenúltimo párrafo del art 14-B del *Código Fiscal de la Federación*.

Cabe mencionar el criterio emitido por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, en la siguiente jurisprudencia:

**Valor agregado. La imposibilidad de que los contribuyentes con actividades exentas puedan acreditar el impuesto relativo, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria (decreto publicado el 1o de diciembre de 2004).** El hecho de que los contribuyentes con actividades exentas no puedan acreditar el impuesto al valor agregado, que a su vez les hubiere sido trasladado por sus proveedores o el pagado en la importación, no transgrede el principio de proporcionalidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, pues la razón de que se niegue tal derecho radica en la circunstancia de que se les exige de pagar el tributo, no obstante que actualicen el supuesto descrito por la norma como hecho generador. Además, considerando que quien desarrolla actos o actividades exentas se coloca en un supuesto de excepción a la forma ordinaria en que opera el gravamen, tampoco ve mermada su verdadera capacidad contributiva en tanto que, tratándose de este tipo de operaciones, la manifestación de riqueza se sigue del gasto respectivo, caso en el cual, si bien es cierto que el productor de bienes o el prestador de servicios contribuyente, debe absorber la carga tributaria como un gasto o costo, también lo es que puede considerarlo en el precio de enajenación de los bienes o servicios, sin que ello implique la traslación del impuesto, pues no debe pasarse por alto el hecho de que no se trata de un consumidor final y que el impuesto al valor agregado no en todos los casos incide en este último, sino que tal efecto es susceptible de verificarse en etapas intermedias del proceso de producción y distribución de bienes, con la finalidad de proteger el poder adquisitivo de determinados sectores de la población.<sup>10</sup>

IVA trasladado ( - )	IVA acreditable =	<i>Impuesto a cargo</i> (cuando el IVA trasladado es mayor que el acreditable)
----------------------	-------------------	--

IVA trasladado ( - )	IVA acreditable =	<i>Impuesto a favor</i> (cuando el IVA acreditable es mayor que el trasladado)
----------------------	-------------------	--

### ***Retención del IVA que se traslada***

Cuando la retención del impuesto proceda, se efectuará en el momento en que se pague el precio o contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado.

En cuanto a esta retención, es oportuno mencionar que el art 1o-A de la *LIVA* obliga a efectuar la retención del impuesto que se les traslade, a los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los siguientes supuestos:

- I. Sean instituciones de crédito que adquieran bienes mediante dación en pago o adjudicación judicial o fiduciaria.

<sup>8</sup> Jurisprudencia 171 265 [2a.]. 177/2007], 9a época, 2a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t XXVI, septiembre de 2007, p 556.

## II. Sean personas morales que:

- a) Reciban servicios personales independientes, o usen o gocen temporalmente bienes, prestados u otorgados por personas físicas, respectivamente.
- b) Adquieran desperdicios para ser utilizados como insumos de su actividad industrial o para su comercialización.
- c) Reciban servicios de autotransporte terrestre de bienes, prestados por personas físicas o morales.
- d) Reciban servicios prestados por comisionistas, cuando éstos sean personas físicas.

## III. Sean personas físicas o morales que adquieran bienes tangibles, o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país.

Es aplicable, la siguiente tesis jurisprudencial:

**Valor agregado. Diferencias entre hecho imponible del tributo y supuesto normativo de retención, previstos en los artículos 1o y 1o-A, fracción III, de la ley del impuesto relativo (legislación vigente en 2005).** El artículo 1o de la ley invocada, establece cuáles son los hechos imponibles que darán lugar al pago de la referida carga económica. Así, se tiene la obligación de cubrir el impuesto por las personas físicas y jurídicas que en territorio nacional realicen los siguientes actos o actividades: a) enajenar bienes; b) prestar servicios independientes; c) otorgar el uso y goce temporal de bienes o, d) importar bienes o servicios. También el precepto en consulta establece, entre otras cosas, que el impuesto se calculará aplicando la tasa de 15% del impuesto, la obligación de traslado del mismo y el lugar de su pago. Ahora bien, por lo que se refiere al supuesto normativo de la obligación de retención prevista en el artículo 1o-A, fracción III, del señalado ordenamiento, se configura legalmente sobre las personas físicas y morales a quienes se les traslade el impuesto cuando, entre otros supuestos, adquieran bienes tangibles o los usen o gocen temporalmente, que enajenen u otorguen por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en el país. De esta forma, existe una clara diferencia entre el hecho imponible por el cual se debe pagar el impuesto y el supuesto normativo por el cual debe retenerse el mismo, consistente en que cada uno responde a la regulación de una situación tributaria distinta. En el caso de la obligación de pago del impuesto, por haberse realizado en territorio nacional cualquiera de los actos o actividades gravados por el impuesto. En el caso de la obligación de retención, porque se traslada obligatoriamente el IVA y se actualiza de cualquiera de los supuestos mencionados. Lo expuesto se corrobora atendiendo a la finalidad que persigue cada uno de los preceptos analizados. La finalidad del hecho imponible que genera la obligación de pago del impuesto, es que el sujeto pasivo que lo realizó directamente cumpla efectivamente dicha obligación. En cambio, la finalidad del supuesto normativo que produce la obligación de retención obedece a asegurar el pago del impuesto no a través del sujeto que lo realizó directamente, sino mediante un sujeto que no lo realizó, pero que, por disposición legal se encuentra en el lugar de aquél y, por ende, obligado a realizar la retención del impuesto que se le traslada.<sup>11</sup>

<sup>11</sup> Tesis aislada **2 003 435** [1a. CXVII/2013 (10a.)], 10a época, 1a Sala, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, Libro XIX, t 1, abril de 2013, p 975.

**No retención**

No efectuarán la retención a que se refiere el art 1-A de la *LIVA*, las personas físicas o morales que estén obligadas al pago del impuesto exclusivamente por la importación de bienes.

**Obligados sustitutos**

Quienes efectúen la retención a que se refiere el art 1-A de la *LIVA*, sustituirán al enajenante, prestador de servicio u otorgante del uso o goce temporal de bienes en la obligación de pago y entero del impuesto.

**Momento de retención**

El retenedor efectuará la retención del impuesto en el momento en el que se pague el precio o la contraprestación y sobre el monto de lo efectivamente pagado, y lo enterará mediante declaración en las oficinas autorizadas conjuntamente con el pago del impuesto correspondiente al mes en el cual se efectúe la retención o, en su defecto, a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel en el que se hubiese efectuado la retención, sin que contra el entero de la retención pueda realizarse acreditamiento, compensación o disminución alguna.

**Retención menor**

El Ejecutivo Federal, en el reglamento de la *LIVA*, podrá autorizar una retención menor al total del impuesto causado, tomando en consideración las características del sector o de la cadena productiva de que se trate, el control del cumplimiento de obligaciones fiscales, así como la necesidad demostrada de recuperar con mayor oportunidad el impuesto acreditable.

No están obligados al pago del IVA:

1. Por la prestación de servicios a que hace referencia el art 15 de la *LIVA*.
2. Por la enajenación de los bienes a que hace referencia el art 9o de la *LIVA*.
3. No se pagará el impuesto por el uso o goce temporal a que hace referencia el art 20 de la *LIVA*, de los siguientes bienes:
  - Inmuebles destinados o utilizados exclusivamente para casa-habitación. Si un inmueble tuviere varios destinos o usos, no se pagará el impuesto por la parte destinada o utilizada para casa-habitación. Lo dispuesto no es aplicable a los inmuebles o parte de ellos que se proporcionen amueblados o se destinen o utilicen como hoteles o casas de hospedaje.
  - Fincas dedicadas o utilizadas sólo a fines agrícolas o ganaderos.
  - Bienes tangibles cuyo uso o goce sea otorgado por residentes en el extranjero sin establecimiento permanente en territorio nacional, por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del art 24 de la *LIVA*.

- Libros, periódicos y revistas.
4. No se pagará el impuesto al valor agregado a que hace referencia el art 25 de la *LIVA*, en las importaciones siguientes:
- Las que, en los términos de la legislación aduanera, no lleguen a consumirse, sean temporales, tengan el carácter de retorno de bienes exportados temporalmente o sean objeto de tránsito o transbordo.
  - Si los bienes importados temporalmente son objetos de uso o goce en el país, se estará a lo dispuesto en el Capítulo IV de la *LIVA*
  - Tampoco se pagará este impuesto por los bienes que se introduzcan al país, mediante el régimen aduanero de recinto fiscalizado estratégico.
  - Las de equipajes y menajes de casa a que se refiere la legislación aduanera.
  - Las de bienes cuya enajenación en el país y las de servicios por cuya prestación en territorio nacional no den lugar al pago del impuesto al valor agregado, o cuando sean de los señalados en el art 2-A de la *LIVA*.
  - Las de bienes donados por residentes en el extranjero a la Federación, entidades federativas, municipios o a cualquier otra persona que mediante reglas de carácter general autorice la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
  - Las de obras de arte que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que se destinen a exhibición pública en forma permanente.
  - Las de obras de arte creadas en el extranjero por mexicanos o residentes en territorio nacional, que por su calidad y valor cultural sean reconocidas como tales por las instituciones oficiales competentes, siempre que la importación sea realizada por su autor.
  - Oro, con un contenido mínimo de dicho material de 80%.
  - La de vehículos, que se realice de conformidad con el art 62, fracc I de la *Ley Aduanera*, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, mediante reglas de carácter general.

Las importaciones definitivas de los bienes por los que se haya pagado el impuesto al valor agregado, al destinarse a los regímenes aduaneros de importación temporal para la elaboración, transformación o reparación en programas de maquila o de exportación; de depósito fiscal para someterse al proceso de ensamblaje y fabricación de vehículos; de elaboración, transformación o reparación en recinto fiscalizado, y de recinto fiscalizado estratégico, o de mercancías que incluyan los bienes por los que se pagó el impuesto, siempre que la importación definitiva la realicen quienes hayan destinado los bienes a los regímenes mencionados. No será aplicable lo dispuesto en esta fracción, cuando el impuesto se haya pagado aplicando el crédito fiscal previsto en el art 28-A de esta ley.

### Devolución del IVA a turistas

Conforme al art 31 de la *Ley del IVA*, los extranjeros con calidad de turistas de conformidad con la *Ley General de Población* que retornen al extranjero por vía aérea o marítima, podrán obtener la devolución del impuesto al valor agregado que les haya sido trasladado en la adquisición de mercancías, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I. Que el comprobante fiscal que expida el contribuyente reúna los requisitos que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general.
- II. Que las mercancías adquiridas salgan efectivamente del país, lo que se verificará en la aduana aeroportuaria o marítima, según sea el caso, por la que salga el turista.
- III. Que el valor de las compras realizadas por establecimiento, asentado en el comprobante fiscal que presente el turista al momento de salir del territorio nacional, ampare un monto mínimo en moneda nacional de \$1 200 pesos.

El Servicio de Administración Tributaria establecerá las reglas de operación para efectuar las devoluciones a que se refiere el presente artículo y podrá otorgar concesión a los particulares para administrar dichas devoluciones, siempre que los servicios para efectuar la devolución no generen un costo para el órgano mencionado.

En todo caso, la devolución que se haga a los extranjeros con calidad de turistas deberá disminuirse con el costo de administración que corresponda a las devoluciones efectuadas.

#### *Tasas básicas del impuesto al valor agregado (porcentaje)*

<i>País</i>	<i>IVA en 1997</i>
Argentina	21
Bolivia	3
Brasil	17
Chile	18
Colombia	18
Costa Rica	15
Ecuador	10
El Salvador	13
Guatemala	10
Haití	10
Honduras	7
Jamaica	18
México	16

*continúa*

continuación

Nicaragua	15
Panamá	5
Paraguay	10
Perú	18
Rep. Dominicana	8
Uruguay	23

Fuente elaborada por el CEEFER con el de los Cepal, sobre la bolsa de valores oficiales del Departamento de Asuntos Fiscales del IVA del año 2000.

### **Pago**

A partir de 2003 el impuesto se paga de manera definitiva cada mes, a más tardar el día 17 del mes siguiente a que corresponda el pago.

### **Impuesto local a las ventas**

Conforme al art 43 de la *LIVA*, las entidades federativas podrán establecer impuestos cedulares sobre los ingresos que obtengan las personas físicas que perciban ingresos por la prestación de servicios profesionales, por otorgar el uso o goce temporal de bienes inmuebles, por enajenación de bienes inmuebles o por actividades empresariales, sin que se considere un incumplimiento de los convenios celebrados con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

## **6.6 Impuesto especial sobre producción y servicios**

### **Antecedentes**

En 1979, el número de impuestos especiales ascendió a 52. Con motivo de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado* quedaron derogados 28 impuestos especiales.

Mediante dicha ley se buscó adecuar, simplificar y sistematizar los impuestos especiales, que se agruparon de la forma siguiente: compraventa de primera mano de aguas envasadas y refrescos, envasamiento de bebidas alcohólicas, producción y consumo de cerveza, venta de gasolina, y tabacos labrados.

La *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* fue publicada en el *Diario Oficial de la Federación* el 30 de diciembre de 1980 y entró en vigor

continúa

continuación

el 1o de enero de 1981. Ante su vigencia, quedaron abrogados los ordenamientos legales siguientes:

- *Ley del Impuesto sobre Venta de Gasolina.*
- *Ley del Impuesto sobre Seguros.*
- *Ley del Impuesto sobre Tabacos Labrados.*
- *Ley del Impuesto sobre Teléfonos.*
- *Ley del Impuesto sobre Producción y Consumo de Cervezas.*
- *Ley Federal de Impuestos a las Industrias de Azúcar, Alcohol, Aguardiente y Envasamiento de Bebidas Alcohólicas.*

### **Estructura de la ley**

Capítulo	Contenido	Artículos
I	Disposiciones generales	1 a 6-A
II	De la enajenación	7 a 11
III	De la importación de bienes	12 a 16
IV	De la prestación de servicios	17 a 18-A
V	De las obligaciones de los contribuyentes	19 a 21
VI	De las facultades de las autoridades	22 a 26-P
VII	De las participaciones a las entidades federativas	27 a 29
	Artículos transitorios	

### **Características**

El impuesto especial sobre producción y servicios reúne las características siguientes:

1. *Es indirecto*: ya que el sujeto pasivo del impuesto puede trasladar éste a otras personas, de manera que no sufre el impacto económico en forma definitiva.
2. *Es especial*: debido a que grava en forma específica determinada actividad económica.
3. *Tiene un tratamiento diferencial*: porque establece tanto tasas diversas para cada producto y servicio cuyo valor grava, así como obligaciones no gravadas.
4. *Es semiplurifacético*: en función de que grava casi todas las etapas del proceso de producción y distribución de bienes o servicios, excepto algunas fases finales de consumo.



5. *Es no acumulativo*: toda vez que el impuesto se traslada fuera del precio, se registra por separado en la contabilidad y se acredita después sin que forme parte del precio.

6. *Se puede controlar*: porque genera el interés en el contribuyente de exigir facturas y traslado expreso del impuesto al proveedor.

7. *Tiene un sobreconsumo*: pues grava la circulación y gastos de bienes que, con el uso, se extinguen o destruyen.

8. *Es real*: debido a que no atiende a las características del sujeto obligado, ni del que soporta el gravamen finalmente, sino sólo a la actividad.

## GLOSARIO

---

Respecto al mencionado impuesto, es oportuno mencionar que la ley hace referencia a los conceptos vinculados con la misma, como son, entre otros:

**Alcohol.** Es la solución acuosa de etanol con las impurezas que la acompañan, con graduación de 55° G. L., a una temperatura de 15 °C. No queda comprendido el etanol para uso automotriz.

**Alcohol desnaturalizado.** Es la solución acuosa de etanol con las impurezas que la acompañan, con una graduación mayor de 55° G. L., a una temperatura de 15°C, con la adición de las sustancias desnaturalizantes autorizadas por la Secretaría de Salud. No queda comprendido el etanol para uso automotriz.

**Bebidas alcohólicas a granel.** Son las envasadas en recipientes cuya capacidad exceda de 5 000 mililitros.

**Bebidas energizantes.** Las bebidas no alcohólicas adicionadas con la mezcla de cafeína en cantidades superiores a 20 miligramos por cada cien mililitros de producto y taurina o glucoronolactona o tiamina o cualquier otra sustancia que produzca efectos estimulantes similares.

**Bebidas refrescantes.** Son las elaboradas con un mínimo de 50% a base de vino de mesa, producto de la fermentación natural de frutas, pudiéndose adicionar agua, bióxido de carbono o agua carbonatada, jugo de frutas, extracto de frutas, aceites esenciales, ácido cítrico, azúcar, ácido benzoico o ácido sórbico o sus sales como conservadores, así como aquellas que se elaboran de destilados alcohólicos diversos de los antes señalados.

**Cerveza.** Es la bebida fermentada, elaborada con malta de cebada, lúpulo, levadura y agua o con infusiones de cualquier semilla farinácea procedente de gramíneas o leguminosas, raíces o frutos feculentos o azúcares con adjuntos de la malta, con adición del lúpulo o sucedáneos de éste.

**Combustibles fósiles.** Son los derivados del petróleo, carbón mineral o gas natural que se destinan a un proceso de combustión: diésel, gasolina, propano, butano, gasavión, turbosina y kerosenos.

**Combustibles no fósiles.** Son combustibles o componentes de combustibles que no se obtienen o derivan de un proceso de destilación del petróleo crudo o del

procesamiento de gas natural y que cumplen con especificaciones para ser usados, directamente o mediante mezclas, en motores de combustión interna.

**Concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes.** Aquellos que por dilución permiten obtener bebidas energizantes con las características de éstas.

**Contraprestación.** El precio pactado adicionado con las cantidades que además se carguen o cobren al adquirente del bien o al prestatario del servicio por intereses normales o moratorios, penas convencionales o cualquier otro concepto distinto de impuestos. A falta de precio pactado o cuando éste se determine en cantidad “cero” se considerará el valor que los bienes o servicios tengan en el mercado, o en su defecto, al de avalúo.

También forman parte de la contraprestación los anticipos o depósitos que reciba el enajenante o el prestador del servicio antes de entregar el bien o prestar el servicio, cualquiera que sea el nombre que se dé a dichos anticipos o depósitos.

Cuando con motivo de la enajenación de bienes sujetos al pago de este impuesto se convenga, además del precio por dicha enajenación, el pago de cantidades adicionales al mismo por concepto de publicidad o cualquier otro, que en su defecto se hubieran tenido que realizar por parte del enajenante, dichas erogaciones formarán parte del valor o precio pactado.

Tratándose de enajenaciones se considerará que forman parte de la contraprestación, además de lo señalado en los párrafos anteriores, las cantidades que se carguen o cobren al adquirente del bien por concepto de envases y empaques no retornables, necesarios para contener los bienes que se enajenan.

Cuando la contraprestación que reciba el contribuyente por la enajenación de bienes o la prestación de servicios no sea en dinero, sino total o parcialmente en otros bienes o servicios, se considerará como valor de éstos el de mercado o, en su defecto, el de avalúo. Los mismos valores se tomarán en cuenta en caso de donación, cuando por ella se deba pagar el impuesto establecido en la *LIEPS*.

En las permutas y pagos en especie, el impuesto especial sobre producción y servicios se deberá pagar por cada bien cuya propiedad se transmita o por cada servicio que se preste.

**Diésel.** Combustible líquido e incoloro que puede obtenerse del proceso de refinación del petróleo crudo o mediante procesos alternativos que pueden utilizar como insumo materias primas que tuvieron su origen en el petróleo y que cumple con especificaciones para ser usado, directamente o mediante mezclas, principalmente como combustible de calefacción y en motores de combustión interna cuya eficiencia se mide en número de cetano.

**Envases reutilizados.** Aquellos que ya fueron usados para envasar y comercializar cerveza, recolectados y sometidos a un proceso que permite recuperar sus características sanitarias originales y sean utilizados nuevamente para envasar y comercializar el mismo tipo de producto, sin que este proceso en ningún caso implique que el envase está sujeto a procesos industriales de transformación.

Tratándose de los importadores, se considerarán como envases reutilizados los que hayan recolectado y exporten al extranjero amparados en el documento aduanal correspondiente, siempre que se trate de envases que cumplan con las características a que se refiere el párrafo anterior.

**Gasolina.** Combustible líquido e incoloro sin plomo, que se puede obtener del proceso de refinación del petróleo crudo al fraccionarse típicamente a temperaturas entre los 30 °C y 225 °C (en destilación fraccionada) o mediante procesos alternativos que pueden utilizar como insumo materias primas que tuvieron su origen en el petróleo y que cumple con especificaciones para ser usado directamente o mediante mezclas, en motores de combustión interna.

**Marbete.** El signo distintivo de control fiscal y sanitario, que se adhiere a los recipientes que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que no exceda de 5 000 mililitros.

**Mieles incristalizables.** El producto residual de la fabricación de azúcar, cuando referido a 85° brix a 20 °C, los azúcares fermentables expresados en glucosa no excedan de 61 %.

**Oporto.** Es el vino generoso con denominación de origen, regulado por las leyes y reglamentos del gobierno portugués.

**Precinto.** El signo distintivo de control fiscal y sanitario, que se adhiere a los recipientes que contengan bebidas alcohólicas con capacidad que exceda de 5 000 mililitros.

**Tabacos labrados.** Son los cigarros, los puros y otros tabacos labrados:

*Cigarros.* Los cigarros con o sin filtro, elaborados con mezcla de tabacos rubios o de tabacos oscuros, envueltos con papel o cualquier otra sustancia que no contenga tabaco.

*Puros.* Los tabacos labrados confeccionados y enrollados al 100 % con hojas de tabaco o cualquier otra sustancia que contenga tabaco.

*Otros tabacos labrados.* Los que no están comprendidos en los incisos anteriores. Se consideran tabacos labrados, entre otros, a los tabacos cernidos, picados, de hebra, de mascar, así como al rapé.

## Objeto

- a) La enajenación en territorio nacional o, en su caso, la importación de los bienes señalados en la *LIEPS*. Para los efectos de la *LIEPS* se considera importación la introducción al país de bienes (véase figura 6.23).
- b) La prestación de los servicios señalados en la *LIEPS* (véase figura 6.23-A).
- c) Realización de juegos con apuestas y sorteos, juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, que en el desarrollo de aquéllos utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares que se efectúen en el territorio nacional, previstos en el art 2o, fracc II, inc B, de la *LIEPS*.

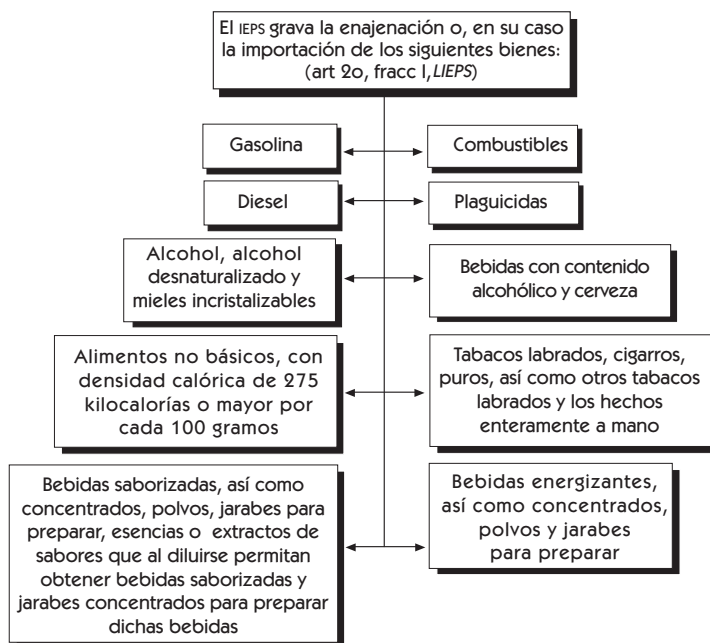


FIGURA 6.23

- d) Los que se proporcionen en territorio nacional a través de una o más redes públicas de telecomunicaciones.

### Sujetos

Los sujetos al impuesto especial sobre producción y servicios son las personas físicas y las morales que realicen actos o actividades gravadas, señaladas en el art 1o de la LIEPS.

Las reformas fiscales para 2002 en relación con la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios* fueron de las más discutidas, y para 2003 se ajustan algunas discrepancias e inconsistencias que tenía la ley vigente en 2002 y que originaban inseguridad e incertidumbre jurídicas, las cuales no fueron ajustadas totalmente. Lo preocupante es que continúa una política fiscal de singular rapacidad en perjuicio de los mexicanos, a grado tal que si no es por una posición firme del Legislativo, se hubiera gravado la enajenación de aguas naturales y el gas licuado de petróleo para combustión automotriz. Ojalá los nuevos gobiernos retomen una política fiscal que incentive la estabilidad y el crecimiento económico, sin ahogar a los súbditos de un Estado con tantas

*continúa*

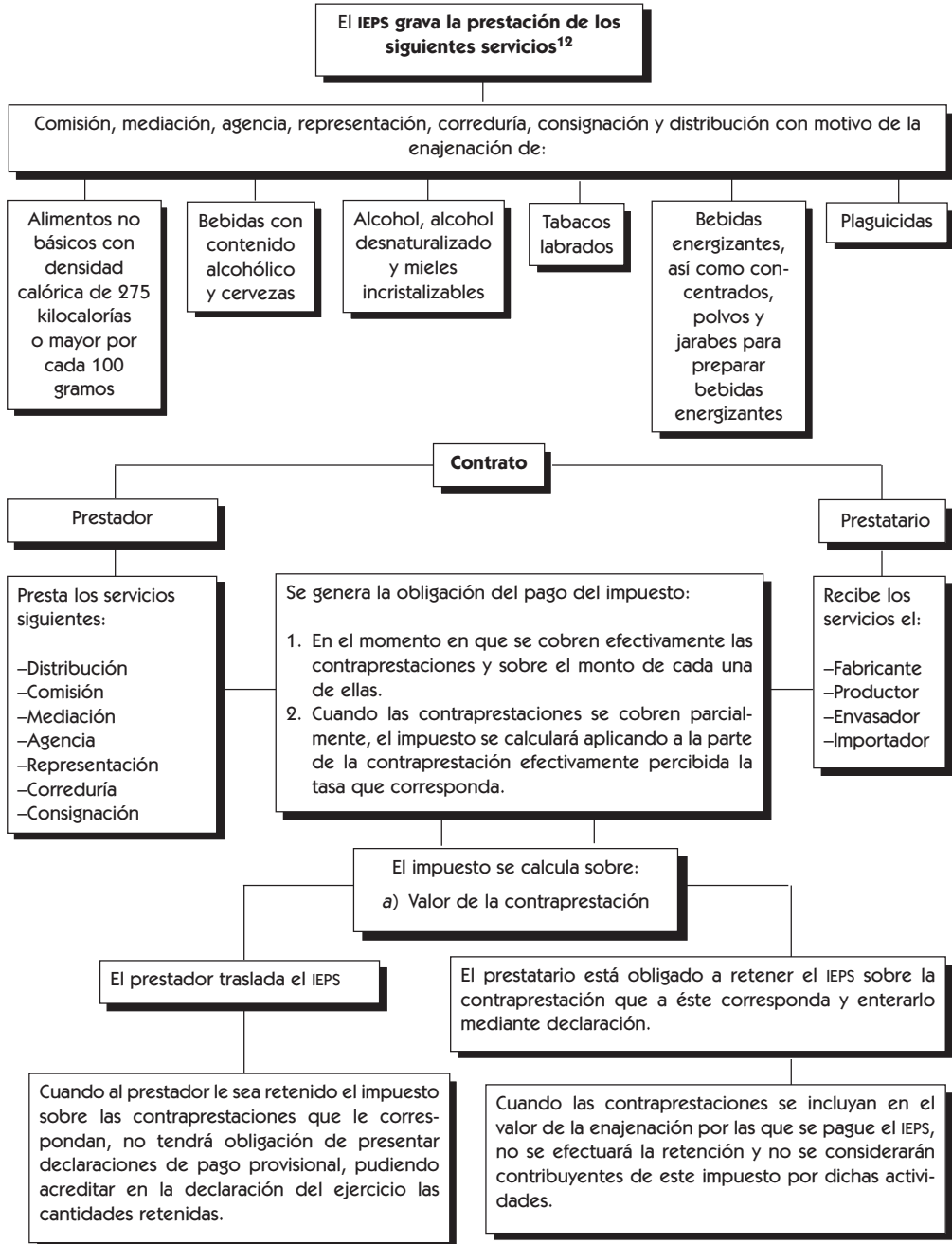


FIGURA 6.23-A

<sup>12</sup> **Jesús F. Hdz. Rodríguez y Mónica Isela Galindo Cosme** (2004), *Estudio práctico del impuesto especial de producción y servicios*, México, ISEF, p 52.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

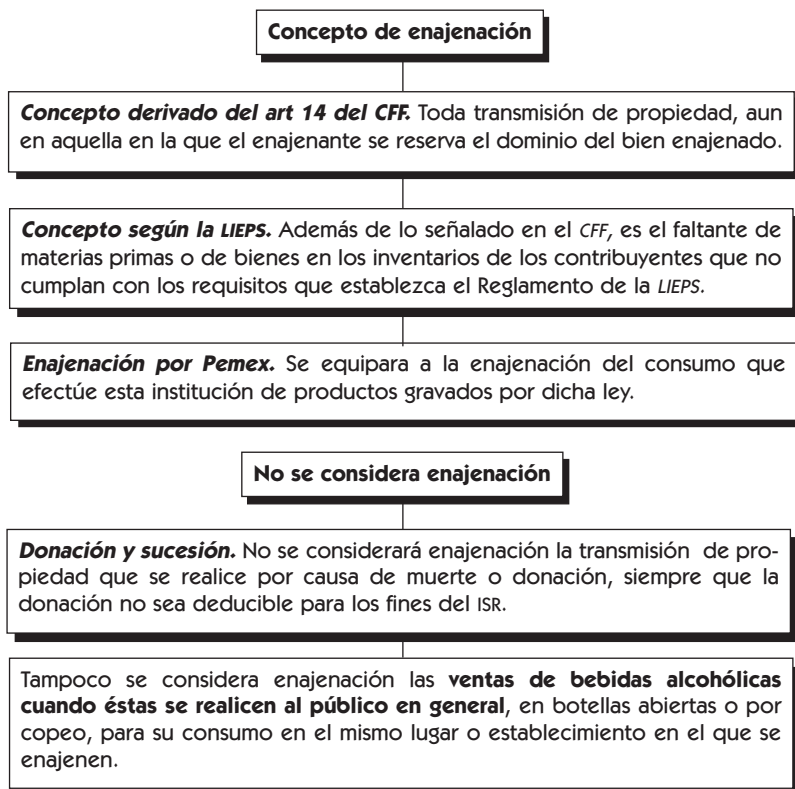


FIGURA 6.23-B

continuación

contribuciones como son, entre otras, las que gravan: bebidas energizantes, por asistir a los cines, por observar las ballenas y las tortugas, etcétera.

En 2007 se derogó la enajenación o importación de refrescos, bebidas hidratantes o rehidratantes, concentrados, etc (art 2o, fracc I, incs *g*) y *h*), LIEPS) por considerarse incompatible con las disposiciones de la Organización Mundial de Comercio. Asimismo, se aprobó un aumento a la tasa de los cigarros, puros y otros tabacos labrados de 160%; y para los puros y otros tabacos labrados hechos enteramente a mano se aprobó una tasa de 30.4%.

Para el 2010 se establecen cuotas adicionales a la enajenación e importación de cigarros (\$0.04) y tabacos labrados (\$0.75).

Para el 2011 se prevé un incremento en la cuota de cigarros enajenados o importados, que es de \$0.35 y gravar la enajenación de bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes con una tasa de 25%.

El colmo es que tratándose de este impuesto, para 2014, disfrazándose una política inminentemente recaudatoria, se establecieron nuevos gravámenes, con el pretexto del fin extrafiscal que en nuestro país la obesidad ha registrado incrementos significativos, con la consecuente repercusión en los costos de salud pública y el aumento de enfermedades tales como *diabetes mellitus* tipo 2, hipertensión arterial, enfermedad coronaria, enfermedad vascular cerebral, osteoartritis, entre otras. Además de desincentivar conductas que afectan negativamente el medio ambiente, así como gravar importaciones temporales IMMEX, depósito fiscal automotriz, recinto fiscalizado y estratégico.

### **El IEPS a alimentos no básicos, con densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor por cada 100 gramos**

- Botanas
- Productos de confitería
- Chocolates
- Productos derivados del cacao
- Flanes
- Pudines
- Dulces de frutas y hortalizas
- Cremas de cacahuate y avellanas
- Dulces de leche
- Alimentos preparados a base de cereales, helados, nieves y paletas de hielo

### **Impuestos verdes**

1. Impuestos a los combustibles fósiles
2. Plaguicidas

Cabe destacar que si en relación a esos impuestos no se toman otras medidas o acciones, es incuestionable que no se va a lograr lo que se pretende, como es desincentivar conductas que afectan negativamente el medio ambiente, como son, emisiones a la atmósfera de bióxido de carbono, principal gas de efecto invernadero y el uso de plaguicidas que generan indirectamente daños a la salud y al medio ambiente.

## Base del impuesto

### Por enajenación

Requisitos:

- Se considerará como valor el de la contraprestación.
- El precio de venta será al detallista, productores o importadores de cigarros, enajenación en el territorio nacional.

(Art 11, *LIEPS*)

### Por servicios

El valor total de las contraprestaciones pactadas.

(Art 17, *LIEPS*)

## Tasas

Las tasas aplicables son las establecidas categóricamente en los arts 2o, 2-A y 2-B de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*.

## Causación

El impuesto se causa sobre el flujo de efectivo, es decir, cuando el contribuyente haya cobrado efectivamente el ingreso.

## Cálculo y pago

- El impuesto se calcula en todos los casos mensualmente, y debe pagarse a más tardar el día 17 del mes siguiente al que corresponda el pago, excepto en las importaciones, que se hace conjuntamente con el pago del impuesto general de importación.
- Los saldos a favor, de los pagos provisionales, únicamente se podrán compensar contra el impuesto que corresponda en los pagos mensuales siguientes hasta agotarlo (*véase* figura 6.24).

## Esquema ad valorem bebidas alcohólicas

Se adopta el esquema *ad valorem* (semejante al del IVA) para la determinación del impuesto a las bebidas alcohólicas, con objeto de evitar distorsiones y lograr mayor equidad en la causación de este impuesto.

## Destrucción de envases

Quienes enajenen al público en general bebidas alcohólicas, en el mismo lugar deberán destruir los envases que las contenían, inmediatamente después de que se haya agotado su contenido (esta medida entró en vigor el 1o de abril de 2002) (*véase* figura 6.25).



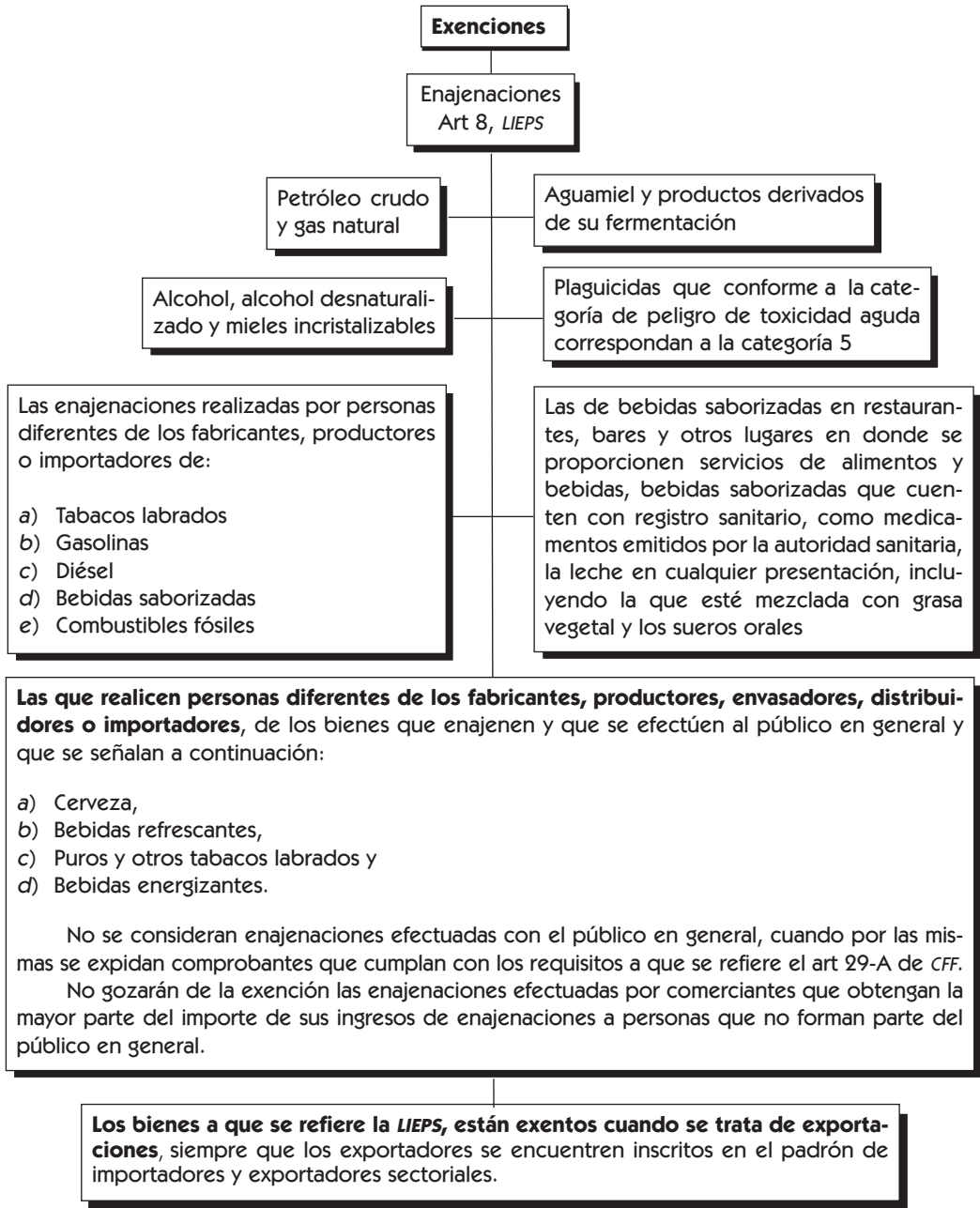


FIGURA 6.24

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

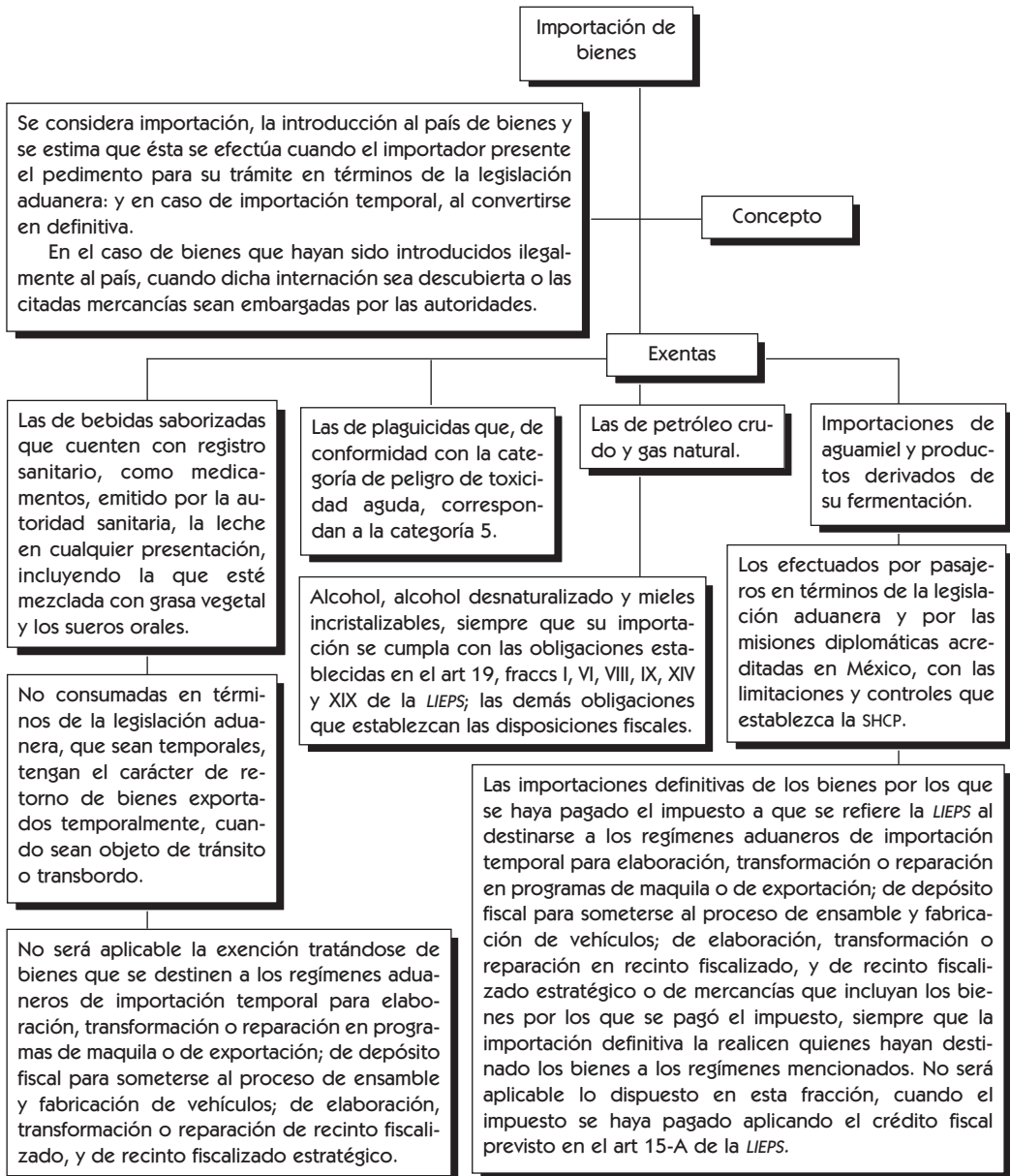


FIGURA 6.25

### Acreditamiento

Los contribuyentes a que se refiere la *LIEPS* pagarán el impuesto a su cargo, sin que proceda acreditamiento alguno contra dicho pago, salvo en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo del art 4o de la *LIEPS*.

El acreditamiento consiste en restar el impuesto acreditable de la cantidad que resulte de aplicar a los valores o unidades de medida señalados en la ley, las tasas o las cuotas que correspondan, según sea el caso.

### Impuesto acreditable

Se entiende por impuesto acreditable un monto equivalente al del IEPS efectivamente trasladado al contribuyente o el impuesto que éste hubiere pagado con motivo de la importación, exclusivamente en los supuestos a que se refiere el segundo párrafo, del art 4o de la *LIEPS* en el mes que corresponda.

El acreditamiento podrá efectuarse sólo con respecto al impuesto que corresponda a bienes de la misma clase.

### Nuevo supuesto de acreditamiento

Las personas físicas y morales que adquieran alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables, así como los importadores de dichos bienes, podrán acreditar el impuesto pagado por la enajenación o importación de los mismos, contra el que causen por la enajenación de bebidas alcohólicas. Cuando los bienes antes citados sean utilizados para la elaboración de productos distintos a las bebidas alcohólicas, podrán acreditarlo contra el impuesto sobre la renta que resulte a su cargo.

### Requisitos

El acreditamiento debe reunir los requisitos siguientes:

- I. Que se trate de contribuyentes que causen el impuesto en relación con el que se pretende acreditar, en los términos de la *LIEPS* y que corresponda a bienes o servicios por los que se deba pagar el impuesto, o a los que se les aplique la tasa de 0 %.
- II. Que los bienes se enajenen sin haber modificado su estado, forma o composición, salvo que se trate de bebidas alcohólicas a granel o de sus concentrados; de concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que sean utilizados para preparar bebidas saborizadas, así como los bienes a que se refiere el art 2o, fracc I, incs *d), h) i) y j)* de la *LIEPS*.  
 Tratándose de la exportación de bienes a que se refiere el art 2o, fracc III, de esta ley, no será exigible el requisito previsto en esta fracción.
- III. Que el impuesto haya sido trasladado expresamente al contribuyente y conste por separado en los comprobantes a que se refiere la fracc II del art 19 de la *LIEPS*.
- IV. Que el impuesto acreditable y el impuesto a cargo contra el cual se efectúe el acreditamiento, correspondan a bienes de la misma clase, considerándose como tales los que se encuentran agrupados en cada uno de los incisos a que se refiere la fracc

I del art 2o, de la *LIEPS*. En el caso de la cerveza y de las bebidas refrescantes, éstas se considerarán cada una como bienes de diferente clase de las demás bebidas con contenido alcohólico.

- V. Que el impuesto que le haya sido trasladado al contribuyente y que éste pretenda acreditar, haya sido efectivamente pagado a quien efectuó dicho traslado.

En las actividades o actos exentos no procede el acreditamiento.

### **Los no contribuyentes**

No procederá el acreditamiento a que se refiere este art (4o, *LIEPS*) cuando quien lo pretenda realizar no sea contribuyente del impuesto por enajenación del bien, por la prestación del servicio o por la exportación de bienes a que se refiere el art 2o, fracc III, de la *LIEPS*, por el que se le trasladó el citado impuesto o por el que se pagó en la importación. En ningún caso procederá el acreditamiento respecto a los actos o actividades que se encuentren exentos de este impuesto.

### **Traslado del impuesto**

Se entenderá por traslado del impuesto el cobro o cargo que el contribuyente debe efectuar, de un monto equivalente al impuesto establecido en la *LIEPS*. No se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación.

Cuando el contribuyente no acredite el impuesto que le fue trasladado contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos meses siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo acreditado.

El derecho al acreditamiento es personal para los contribuyentes de este impuesto y no podrá ser transmitido por acto entre vivos, excepto tratándose de fusión de sociedades mercantiles.

### **Procederá el acreditamiento (art 4, segundo párrafo, *LIEPS*)**

Únicamente procederá el acreditamiento del impuesto trasladado al contribuyente por la adquisición de lo siguiente:

1. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
2. Combustibles automotrices
3. Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes.
4. Bebidas saborizadas: concentrados, polvos, jarabes, esencias o extractos de sabores, que al diluirse permitan obtener bebidas saborizadas, y jarabes o concentrados para preparar bebidas saborizadas que se expendan en envases abiertos utilizando aparatos automáticos, eléctricos o mecánicos, siempre que

los bienes a que se refiere este inciso contengan cualquier tipo de azúcares añadidos.

5. Plaguicidas.
6. Alimentos no básicos enlistados con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor, por cada 100 gramos.

Así como el pagado por el propio contribuyente en la importación de los bienes siguientes:

1. Bebidas con contenido alcohólico y cerveza.
2. Tabacos labrados.
3. Combustibles automotrices: gasolinas, diésel.
4. Bebidas energizantes, así como concentrados, polvos y jarabes para preparar bebidas energizantes.
5. Bebidas saborizadas.
6. Combustibles fósiles.
7. Plaguicidas.
8. Alimentos no básicos que se enlistan con una densidad calórica de 275 kilocalorías o mayor, por cada 100 gramos.

### **Los exentos**

En ningún caso procederá el acreditamiento respecto de los actos o actividades que se encuentren exentos del *IEPS*.

### **El impuesto trasladado no es acreditable**

El art 4o, antepenúltimo párrafo, de la *LIEPS*, señala que no se considerará acreditable el impuesto que se traslade sin tener esta obligación.

### **Pierde el derecho de acreditamiento**

La *LIEPS*, en su art 4o, penúltimo párrafo, dispone que cuando el contribuyente no acredite el impuesto que le fue trasladado en los términos de dicho artículo contra el impuesto que le corresponda pagar en el mes de que se trate o en los dos meses siguientes, pudiendo haberlo hecho, perderá el derecho a hacerlo en los meses siguientes hasta por la cantidad en que pudo haberlo acreditado.

### **Obligaciones de los contribuyentes**

- Obligación de llevar contabilidad
- Obligación de expedir comprobantes fiscales
- Obligación de presentar declaraciones e informes
- Registro de precios de venta para productores e importadores de cigarrillos

- Obligación de adherir marbetes o precintos a los envases que contengan bebidas alcohólicas
- Informativa de bienes producidos, enajenados o importados en el año inmediato anterior
- Separación de contabilidad y registros en caso de comisionistas
- Informativa trimestral de los 50 principales clientes y proveedores
- Informativa de precios de enajenación, valor y volumen de cada producto para productores e importadores de tabaco labrado
- Control físico del volumen fabricado, producido o envasado
- Importadores y exportadores deben estar inscritos en el padrón a cargo de la SHCP
- Reporte anual de equipos
- Reporte trimestral del precio de enajenación
- Inscripción en el padrón de contribuyentes de bebidas alcohólicas a cargo de la SHCP
- Solicitar marbetes y precintos
- Informe trimestral de marbetes y precintos
- Obligación de llevar un control volumétrico de producción
- Información en la declaración del ISR
- Destrucción de envases que contenían bebidas alcohólicas
- Inscripción en el padrón de importadores de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables que no elaboran bebidas alcohólicas, a cargo de la SHCP.
- Registro e informe del total de los litros de cerveza enajenados
- Cajetillas de cigarros, imprimir el código de seguridad
- Manifestación, bajo protesta de decir verdad, del número de litros de cerveza saborizada con azúcares añadidos que se pueden obtener.

### ***Determinación presuntiva. Algunos casos***

- *Cuando el contribuyente omite registrar adquisiciones de materia prima:* se presumirá, salvo prueba en contrario, que éstas fueron utilizadas para elaborar productos, por los que se está obligado al pago del impuesto establecido en la *LIEPS*, que estos productos fueron enajenados y efectivamente cobrados en el mes en que se adquirieron las materias primas y que el impuesto respectivo no fue declarado.
- *Cuando el contribuyente omite registrar empaques, envases o sus accesorios, u omite informar sobre el control, extravío, pérdida, destrucción o deterioro de marbetes o precintos:* se presumirá, salvo prueba en contrario, que dichos faltantes se utilizaron para el envasado o empaquetado de productos por los que se está obligado al pago del impuesto establecido en la *LIEPS*, que estos productos fueron enajenados y efectivamente cobrados en el mes en que se adquirieron los empaques, envases, accesorios, marbetes o precintos, y que el impuesto respectivo no fue declarado.

- *Cuando existan diferencias entre el control físico del volumen envasado y el control volumétrico de producción utilizado:* las autoridades fiscales considerarán que dichas diferencias corresponden al número de litros producidos o envasados y enajenados en el mes en que se presentaron las diferencias, y que el impuesto respectivo no fue declarado.
- *Las autoridades fiscales podrán determinar presuntivamente el número de litros producidos, destilados o envasados:* cuando los contribuyentes de alcohol, alcohol desnaturalizado y mieles incristalizables no den cumplimiento a lo establecido en el último párrafo de la fracc XII del art 19 de la *LIEPS*. Para estos efectos, las autoridades fiscales podrán considerar que los equipos de destilación o envasado adquiridos, incorporados, modificados o enajenados por los contribuyentes, fueron utilizados para producir, destilar o envasar, a su máxima capacidad, los bienes citados y que los litros que así se determinen, disminuidos de aquéllos reportados por los contribuyentes en los términos del segundo párrafo de la fracc XII del artículo antes citado, fueron enajenados y efectivamente cobrados en el periodo por el cual se realiza la determinación.

Así mismo, deberán reportar a dicha dependencia la fecha de inicio del proceso de producción, destilación o envasado, con quince días de anticipación al mismo, acompañando la información sobre las existencias de producto en ese momento. Igualmente, deberán reportar la fecha en que finalice el proceso, dentro de los quince días siguientes a la conclusión del mismo, acompañando la información sobre el volumen fabricado, producido o envasado.

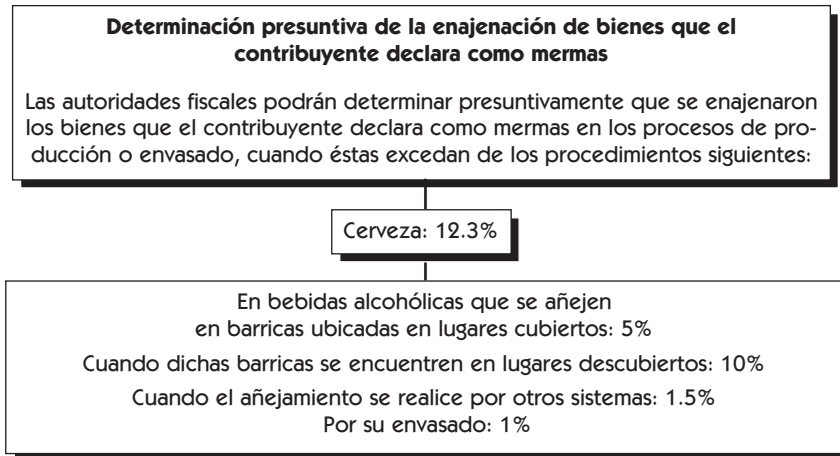


FIGURA 6.26

- *Se presume que las bebidas alcohólicas que no tengan adherido el marbete o precinto correspondiente y que se encuentren fuera de los almacenes, bodegas o cualquier otro lugar, propiedad o no del contribuyente o de los recintos fiscales o fis-*

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

*calizados, fueron enajenados y efectivamente cobradas las contraprestaciones o importados:* en el mes en que se encuentren dichos bienes al poseedor o tenedor de los mismos, y que el impuesto respectivo no fue declarado. Para tales efectos, se considerará como precio de enajenación, el precio promedio de venta al público en el mes inmediato anterior a aquel en el que dichos bienes sean encontrados.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no será aplicable respecto de las bebidas alcohólicas destinadas a la exportación por las que no se esté obligado al pago de este impuesto, que se encuentren en tránsito hacia la aduana correspondiente, siempre que dichos bienes lleven adheridas etiquetas o contraetiquetas que contengan los datos de identificación del importador en el extranjero.

## **Impuesto federal sobre juegos con apuestas y sorteos**

### **Antecedentes**

Esta contribución aparece para el 2008, y se contiene en los adicionados arts 2o, fracc II, inc B; 5-B; 8o, fracc III, y 18, de la *Ley del Impuesto Especial sobre Producción y Servicios*.

Esta contribución tiene como objeto lograr una mayor recaudación para la Hacienda pública federal, en virtud del crecimiento de la industria del juego con apuestas y sorteos.

En este nuevo impuesto los sujetos no serán quienes reciben el premio, sino quienes lo pagan, y la base del impuesto no será el monto del premio pagado, sino el valor de los ingresos que obtengan los organizadores.

### **Sujetos**

Son sujetos de este impuesto:

1. Las personas que organicen o celebren en territorio nacional juegos con apuestas o sorteos, que requieran permisos de conformidad con lo dispuesto en la *Ley Federal de Juegos y Sorteos* y su reglamento.
2. Así como los que realicen los organismos descentralizados.
3. Además, aplica a los organizadores de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, en los cuales se utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares.

### **Objeto**

Gravar la realización de juegos con apuestas y sorteos, independientemente del nombre con el que se les designe, que requieran permiso de conformidad con lo dispuesto en la *Ley Federal de Juegos y Sorteos* y su reglamento, los que realicen los



organismos descentralizados, así como la realización de juegos o concursos en los que el premio se obtenga por la destreza del participante en el uso de máquinas, en las cuales se utilicen imágenes visuales electrónicas como números, símbolos, figuras u otras similares.

Quedan comprendidos en los juegos con apuestas, aquellos en los que sólo se reciban, capten, crucen o exploten apuestas. Asimismo, quedan comprendidos en los sorteos, los concursos en los que se ofrezcan premios y en alguna etapa de su desarrollo intervenga directa o indirectamente el azar.

### **Disminución del impuesto**

En los términos del art 5-B de la *Ley del Impuesto sobre Producción y Servicios*, las personas podrán disminuir del impuesto correspondiente en el mes de que se trate, el monto de la participación que corresponda al gobierno federal de los productos obtenidos por los permisionarios que hayan pagado en el mismo mes, disminución prevista en la *Ley Federal de Juegos y Sorteos*. Cuando dicha disminución exceda del impuesto que deba enterar el contribuyente, la diferencia podrá disminuirla en los meses siguientes hasta agotarla, sin que en ningún caso dé lugar a acreditamiento, compensación o devolución alguna.

Los contribuyentes también podrán disminuir del impuesto, el monto del pago efectivamente realizado por concepto de los impuestos que las entidades federativas tengan establecidos sobre los juegos con apuestas y sorteos, sin que en ningún caso esta disminución exceda de la quinta parte del impuesto que establece la ley a dichas actividades. La disminución prevista en este párrafo se podrá realizar en la declaración de pago siguiente al mes en que se haya efectuado el entero de los impuestos establecidos por las entidades federativas.

### **Exentos**

- a) Cuando se lleven a cabo por personas morales sin fines de lucro, autorizadas para recibir donativos deducibles para los efectos de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*, a que se refiere el art 79, fraccs VI, X y XVII, de dicha ley, siempre que destinen la totalidad de sus ingresos, una vez descontados los premios efectivamente pagados, a los fines para los cuales fueron constituidas.
- b) Tratándose de sorteos, cuando todos los participantes obtengan dicha calidad sin sujetarse a pago, a la adquisición de un bien o a la contratación de un servicio.
- c) Tratándose de sorteos, cuando todos los participantes obtengan dicha calidad a título gratuito por el solo hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, siempre que el realizador cumpla los requisitos siguientes:
  1. No obtenga más de diez permisos para celebrar sorteos en un año calendario.

2. El monto total de los premios ofrecidos en un año calendario, no exceda de 3 % de los ingresos obtenidos en el año inmediato anterior.

### **Estimativa de sus ingresos en sorteo**

Quienes realicen sorteos en el ejercicio de inicio de actividades, podrán estimar sus ingresos en dicho ejercicio. En el supuesto de que el monto de los premios ofrecidos exceda el porcentaje a que se refiere el párrafo anterior, se pagará el impuesto que corresponda con la actualización y los recargos respectivos.

**Tasa.** La tasa corresponde a 30 %.

### **Base**

Para calcular el impuesto se considerará como valor el total de las cantidades efectivamente percibidas de los participantes por dichas actividades. En los juegos o sorteos en los que se apueste, se considerará como valor el monto total de las apuestas. Tratándose de los juegos o sorteos en los que la apuesta se realice mediante fichas, tarjetas, contraseñas o cualquier otro comprobante, así como a través de bandas magnéticas, dispositivos electrónicos u objetos similares, que se utilicen para apostar en sustitución de cantidades de dinero y sean aceptadas para esos fines por la persona que realice el juego o sorteo de que se trate; se considerará como valor el total de las cantidades equivalentes en moneda nacional que amparen dichos medios.

Cuando en algún sorteo el premio ofrecido se encuentre contenido de manera referenciada y oculta en bienes cuya adquisición otorgue el derecho a participar en dicho sorteo, se considerará como valor el precio en el que la persona que lo realice haya enajenado todos los bienes que participen en ese sorteo.

Tratándose de sorteos en los que los participantes obtengan dicha calidad, incluso a título gratuito, por el hecho de adquirir un bien o contratar un servicio, recibiendo para ello un comprobante, se considerará como valor el monto total nominal por el que se entregue cada comprobante que otorgue el derecho a participar, conforme a las condiciones del sorteo establecidas en el permiso otorgado por la autoridad competente. Cuando además de adquirir un bien o contratar un servicio, se pague una cantidad adicional para participar en el sorteo de que se trate, el impuesto, además de calcularse en los términos ya señalados, también se calculará sobre dicha cantidad.

Los valores podrán disminuirse con el monto de los siguientes conceptos:

- I. Los premios efectivamente pagados o entregados conforme a las disposiciones aplicables. Tratándose de premios diversos al efectivo, el monto que se podrá disminuir será el que corresponda al valor estipulado en el permiso otorgado por la autoridad competente o, en su defecto, el valor de mercado.

II. Las cantidades efectivamente devueltas a los participantes, siempre que las devoluciones se efectúen previo a la realización del evento y éstas se encuentren debidamente registradas en contabilidad y, tratándose de juegos o sorteos en los que se apueste, también se registren en el sistema central de apuestas. Cuando el premio incluya la devolución de la cantidad efectivamente percibida del participante, dicho concepto se disminuirá únicamente como premio.

Cuando el monto de los conceptos mencionados en las fracciones anteriores sea superior a los valores de las actividades a que se refiere el art 2o, fracc II, inc B, de la *LIEPS*, correspondientes al mes de que se trate, la diferencia se podrá disminuir en los meses siguientes hasta agotarse.

### **Cálculo del impuesto**

$$\begin{array}{r}
 \text{Impuesto por juegos con apuestas y sorteos} \\
 - \text{Monto de la participación que corresponda al} \\
 \quad \text{gobierno de la Ciudad de México} \\
 - \text{Impuesto entidades federativas} \\
 \hline
 = \text{Impuesto a cargo}
 \end{array}$$

### **Época de pago**

El impuesto se calculará mensualmente y se pagará a más tardar el día 17 de cada mes siguiente a aquel al que corresponda el pago, teniendo el carácter de definitivo.

### **Nuevo impuesto a las telecomunicaciones**

A partir de 2010, los servicios de telecomunicaciones se gravan con una tasa de 3%. Quedan exentos los servicios de telefonía fija rural, telefonía pública y los servicios de interconexión e internet.

### **Impuesto por la prestación de servicios telefónicos**

Este impuesto lo regulaba la ley del mismo nombre y comenzó a aplicarse el 1o de enero de 1990. Su presupuesto consistía en la prestación de servicios telefónicos locales o de larga distancia y los sujetos eran los concesionarios que lo prestaban, de conformidad con los arts 1o y 2o de la *Ley del Impuesto sobre la Prestación del Servicio Telefónico*.

La tasa era de 29% y su base gravable la constituían las totalidades de los ingresos provenientes por la prestación antes mencionada; además, a la suma por pagar podía acreditársele el 65% de las inversiones por activo fijo que hubieran efectuado.

De conformidad con la ley que reforma, deroga y adiciona diversas disposiciones fiscales para el ejercicio de 1991, en su art 20 transitorio, fracc I, el impuesto sobre la prestación del servicio telefónico dejó de aplicarse, al abrogarse a partir del 1o de enero de 1996.

## 6.7 Impuesto sobre automóviles nuevos

### Antecedentes

Hasta 1979 la *Ley federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles* reguló la enajenación de vehículos nuevos. En virtud de que dicha ley fue derogada, para evitar que la comercialización de los automóviles nuevos quedara fuera del régimen fiscal al que estaban sometidos, fue que surgió la Ley sobre Automóviles Nuevos en 1979.

Con la creación de esta ley se pretendió lograr la recaudación del impuesto de una manera específica, abarcando todos los aspectos dentro de una misma legislación para hacer más sencillo para el contribuyente comprender las normas aplicables al impuesto en cuestión.

Debe derogarse el impuesto sobre automóviles nuevos, con la finalidad de que los vehículos no aumenten de precio por dicha contribución y de esta forma se apoyaría la producción y comercialización automotriz.

Este tributo se encuentra establecido en la *Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos*.

### Sujetos

- I. Que enajenen automóviles nuevos.
- II. Importen en definitiva al país automóviles, siempre que se trate de personas distintas al fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos.

### Objeto

El objeto del citado impuesto es gravar la enajenación de automóviles nuevos de producción nacional, así como los importados en definitiva.

### Automóviles

Se consideran automóviles los de transporte hasta de 15 pasajeros, los camiones con capacidad de carga hasta de 4 250 kg (incluidos los de tipo panel) y los remolques y semirremolques tipo vivienda.

## Automóviles nuevos

Los automóviles nuevos son los que se enajenan por primera vez al consumidor por el fabricante, ensamblador, por el distribuidor autorizado o por el comerciante en el ramo de vehículos.

## Automóviles importados

Los automóviles importados son los que corresponden al año modelo posterior al de la aplicación de la *Ley Federal del impuesto Sobre Automóviles Nuevos*, al año modelo en que se efectúe la importación o a los 10 años modelo inmediatos anteriores.

## Base gravable

1. **Enajenación.** Se aplica el precio de enajenación del automóvil al consumidor por el fabricante, ensamblador, sus distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, incluido el equipo opcional común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, **sin incluir el impuesto al valor agregado causado por la enajenación.**
2. **Importación definitiva.** Se aplica el precio de enajenación, adicionado al impuesto general de importación, y con el monto de las contribuciones que se tengan que pagar con motivo de la importación, excepto el impuesto al valor agregado.

El valor a que se refiere el párrafo anterior se aplicará aun en el caso de que por el automóvil no se deba pagar el impuesto general de importación.

## Tasa

La tasa es de 5% para los camiones con capacidad de carga hasta de 4 250 kg, incluidos los tipo panel, con capacidad máxima de tres pasajeros, remolques y semirremolques tipo vivienda, al precio de enajenación del vehículo que se trate.

## Tarifa progresiva

Respecto a los automóviles con capacidad hasta de 15 pasajeros, al precio de enajenación del automóvil de que se trata, se aplicará la tarifa establecida en el art 3o, fracc I, de la *Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos*, como se indica en la tabla 6.4.

TABLA 6-4 Tarifa

<i>Límite inferior</i> \$	<i>Límite superior</i> \$	<i>Cuota fija</i> \$	<i>Del límite inferior</i> %
0.01	239 106.98	0.00	2
239 106.99	286 928.32	4 728.06	5
280 928.33	334 749.85	7 123.24	10
334 749.86	430 392.28	11 955.37	15
430 392.39	En adelante	26 301.72	17

Si el precio del automóvil es superior a \$660 255.71, se reducirá del monto del impuesto determinado, la cantidad que resulte de aplicar el 7% sobre la diferencia entre el precio de la unidad y \$660 255.71.

Cabe mencionar que dichas cantidades se actualizan anualmente.

### **Automóviles blindados**

Tratándose de automóviles blindados, excepto camiones, la tarifa se aplicará al precio de enajenación, sin incluir el valor del material utilizado para el blindaje. En ningún caso el impuesto que se tenga que pagar por estos vehículos, será menor al que tendría que pagarse por la versión de mayor precio de enajenación de un automóvil sin blindaje del mismo modelo y año. Cuando no exista vehículo sin blindar que corresponda al mismo modelo, año y versión del automóvil blindado, el impuesto para este último será la cantidad que resulte de aplicar al valor total del vehículo, en los términos antes mencionados, la tarifa, multiplicando el resultado por el factor de 0.80.

### **Forma y época de pago**

1. *Enajenación.* El impuesto se calculará por ejercicios fiscales, excepto en el caso de importaciones.

La forma es por declaración, en la cual los contribuyentes efectuarán pagos provisionales a más tardar el día 17 de cada mes de ejercicio, respecto de las enajenaciones realizadas en el mes inmediato anterior.

El impuesto del ejercicio, deducidos los pagos provisionales, se pagará mediante declaración que se presentará en las oficinas autorizadas, dentro de los tres meses siguientes al cierre del ejercicio.

2. *Importación definitiva.* Tratándose de automóviles importados en definitiva por personas distintas al fabricante, al ensamblador, a sus distribuidores autorizados o a los comerciantes en el ramo de vehículos debe hacerse en la aduana correspondiente, mediante declaración, conjuntamente con el impuesto general de importación, aunque éste se difiera por encontrarse el automóvil en depósito fiscal o en almacenes generales de depósito.

### ***Inclusión del impuesto en el precio***

Los fabricantes, ensambladores, distribuidores autorizados o comerciantes en el ramo de vehículos, no harán la separación expresa del monto de este impuesto en el documento que ampare la enajenación.

### ***Exenciones***

No se pagará este impuesto en los casos siguientes:

- I. En la exportación con carácter definitivo de automóviles, en los términos de la legislación aduanera.
- II. En la enajenación al consumidor por el fabricante, ensamblador, distribuidor autorizado o comerciante en el ramo de vehículos, cuyo precio de enajenación, incluyendo el equipo opcional, común o de lujo, sin disminuir el monto de descuentos, rebajas o bonificaciones, no exceda de la cantidad de \$222 032.19. En el precio mencionado no se considerará el impuesto al valor agregado.  
 Tratándose de automóviles cuyo precio de enajenación se encuentre comprendido entre \$222 032.20 y hasta \$281 240.78, la exención será del cincuenta por ciento del pago del impuesto que establece la *Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos*. Lo dispuesto en este párrafo y en el anterior, también se aplicará a la importación de automóviles. Dichas cantidades son actualizadas anualmente.
- III. En la importación de vehículos en franquicia, de conformidad con el art 62, fracc I, de la *Ley Aduanera*, o con los tratados o acuerdos internacionales suscritos por México, siempre que se cumpla con los requisitos y condiciones que señale la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas de carácter general.

### ***Momentos en que se efectúa la enajenación***

- a) Cuando se envíe al adquirente o, a falta de envío, cuando se haga la entrega material del automóvil.
- b) Cuando se haga el pago total o parcial del precio.
- c) Cuando se expida el comprobante de la enajenación.
- d) Al incorporarse al activo fijo o al transcurrir el plazo de un año.

### ***Devolución y compensación***

No procederá la devolución ni la compensación del impuesto establecido en la *Ley Federal del Impuesto sobre Automóviles Nuevos*, aun cuando el automóvil se devuelva al enajenante.

No se considerarán automóviles nuevos aquellos por los que ya se hubiera pagado el impuesto establecido en el art 11, de la *Ley Federal del Impuesto Sobre Automóviles Nuevos*, incluyendo los que se devuelvan al enajenante.



### **Fondo de compensación del impuesto sobre automóviles nuevos**

Está contemplado en el art 14 de la citada ley, para resarcir a las entidades adheridas al sistema nacional de coordinación fiscal.

## **6.8 Impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación**

El citado impuesto fue creado por el artículo noveno de la ley que establece, reforma y adiciona las disposiciones relativas a diversos impuestos, publicada en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1968 y, por medio de éste, se grava el importe total de los pagos que los concesionarios reciben por los servicios que prestan a los particulares, cuando tales servicios han sido declarados de interés público, en razón de lo cual resulta aplicable a las concesionarias de estaciones de radio y televisión, toda vez que aquéllas realizan un aprovechamiento del bien del dominio público de la nación, que constituye el espacio aéreo situado sobre el territorio nacional.

En este orden de ideas, aquellas personas que contraten los servicios de tales concesionarios adquieren el carácter de sujetos pasivos del impuesto en cuestión y, por ello, están obligados al pago de 25% aplicado sobre el costo total de los servicios que reciban. Por su parte, los concesionarios que presten los servicios mencionados, como responsables solidarios del cumplimiento de la obligación fiscal, deben recabar y enterar el impuesto correspondiente.

Tal fue el planteamiento inicial de la ley en cita; sin embargo, mediante acuerdo publicado en el *Diario Oficial de la Federación* el 1o de julio de 1969, el entonces presidente constitucional de los Estados Unidos Mexicanos, **Gustavo Díaz Ordaz**, autorizó a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de estaciones comerciales de radio y televisión el pago del impuesto a que se hace referencia, modificando la base, tasa y forma de pago fijados por la ley, al permitir que la obligación fiscal inicialmente impuesta fuese cubierta con el 12.5% del tiempo diario de transmisión de la estación de radio o televisión que solicitase esta forma de pago, señalándose que dicho tiempo sería utilizado por el Estado, por conducto del Ejecutivo Federal, a fin de realizar las funciones que le son propias, de acuerdo con la *Ley Federal de Radio y Televisión*.

Ahora bien, desde el punto de vista constitucional, todos los impuestos, así como sus elementos, deben estar fijados en normas jurídicas emanadas del Poder Legislativo, conforme a los principios de reserva de ley y legalidad, consagrados en los arts 31, fracc IV, 72 y 73 de la Carta Magna.

*continúa*



continuación

No obstante lo anterior, las modificaciones a la base, tasa y forma de pago del impuesto en estudio se realizaron a través del acuerdo, en un acto eminentemente inconstitucional y contraviniendo los principios antes citados, toda vez que el Poder Legislativo es el único facultado para modificar dichos elementos, siguiendo el mismo procedimiento que dio origen a la ley.

Cabe destacar que el 10 de octubre de 2002 se publicó en el *Diario Oficial de la Federación*, el Decreto por el que se autoriza a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a recibir de los concesionarios de estaciones de radio y televisión el pago del impuesto que se indica, que abroga el Acuerdo Presidencial antes precisado, pero que comparte el mismo vicio de inconstitucionalidad, además de hacerlo aún más evidente, en virtud de que no sólo modifica los elementos esenciales del tributo, sino que suprime toda posible referencia a su base y tasa, al establecer que los concesionarios cumplen con su obligación de pago del impuesto, poniendo a disposición del Ejecutivo Federal, 18 minutos diarios de transmisión —en el caso de estaciones de televisión—, y 35 minutos diarios —tratándose de estaciones de radio.

**Luz de Azucena Rueda de León Contreras**

Esta contribución fue creada por decreto del Congreso de la Unión, publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del 31 de diciembre de 1968 (véase figura 6-27).

<b>Objeto</b>	<b>Comprenderá</b>
<p>Gravar el importe total de los pagos que se efectúen por los servicios prestados por empresas que funcionen al amparo de concesiones federales para el uso de bienes del dominio directo de la nación, cuando la actividad del concesionario se haya declarado expresamente como de interés público por la ley.</p>	<p>Pagos al concesionario.</p> <p>Los pagos a las empresas que, por arreglos con el concesionario contraten los servicios y presten los que sean complementarios.</p> <p>Los pagos a cualquier otra empresa que intervenga entre el que cobra el costo total del servicio y el concesionario.</p>

FIGURA 6.27

**Sujetos**

Los sujetos del impuesto al que aludimos en esta sección, son las personas que hagan los pagos a que se refiere el objeto del impuesto.

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

**Responsabilidad solidaria**

Las personas que reciben pagos responderán solidariamente del cumplimiento de las obligaciones y deberán recabar el impuesto a cargo de los sujetos.

**Base**

La base del impuesto mencionado será el monto total de los pagos en efectivo o en especie que realicen los usuarios del servicio, que presten las empresas concesionarias.

**Tasa.** Fija de 25 %.

**Pago**

Los responsables solidarios deberán presentar declaraciones mensuales en las que determinarán el monto del impuesto, dentro de los 20 días siguientes al mes calendario, utilizando al efecto las formas que apruebe la SHCP.

**Exentos**

Se encuentran exentos de pagar el impuesto mencionado las siguientes entidades y personas morales:

- a) Los estados, la Ciudad de México y los municipios, a menos que sus actividades no correspondan a funciones de derecho público, en caso de reciprocidad.
- b) Las instituciones y asociaciones de beneficencia privada.

## **6.9 Impuestos al comercio exterior y las cuotas compensatorias por prácticas desleales de comercio**

En relación con este rubro se debe tener presente la *Ley de Comercio Exterior*, la cual tiene por objeto regular y promover el comercio exterior, incrementar la competitividad de la economía nacional, propiciar el uso eficiente de los recursos productivos del país, integrar adecuadamente la economía mexicana con la internacional, defender la planta productiva de prácticas desleales de comercio internacional y contribuir a la elevación del bienestar de la población (véase figura 6.28).

Al respecto, como ejemplos cabe resaltar los acuerdos siguientes:

- a) Acuerdo por el que la Secretaría de Economía emite reglas y criterios de carácter general en materia de comercio exterior, modificado en el *DOF* del 31 de diciembre de 2013.
- b) Decreto por el que se regula la importación definitiva de vehículos usados, publicado en el *DOF* el 1 de julio de 2011.

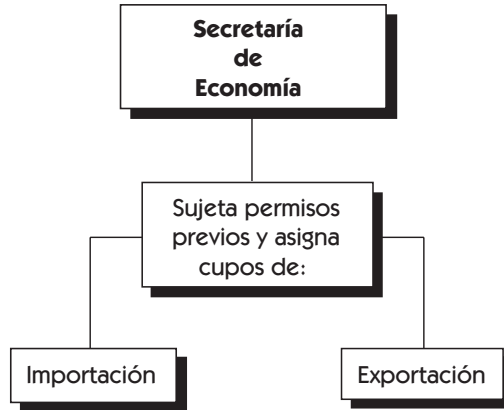


FIGURA 6.28

- c) Decreto que otorga estímulos fiscales a la industria manufacturera y de servicios de exportación. Publicado en el *DOF* el 26 de diciembre de 2013.
- d) Acuerdo por el que se aprueban los formatos que deberán utilizar para trámites ante la Secretaría de Economía, el Centro Nacional de Meteorología, el Servicio Geológico Mexicano, el Fideicomiso de Fomento Minero y la Procuraduría de Defensa del Consumidor, modificado en el *DOF* el 6 de diciembre de 2013.

En esta materia, también es importante tener en cuenta lo señalado en la *Ley Aduanera* y su reglamento, así como en la *Ley de los Impuestos Generales de Importación y de Exportación*.

**Aranceles**

Los aranceles son las cuotas de las tarifas de los impuestos generales de exportación e importación (véase figura 6.29).

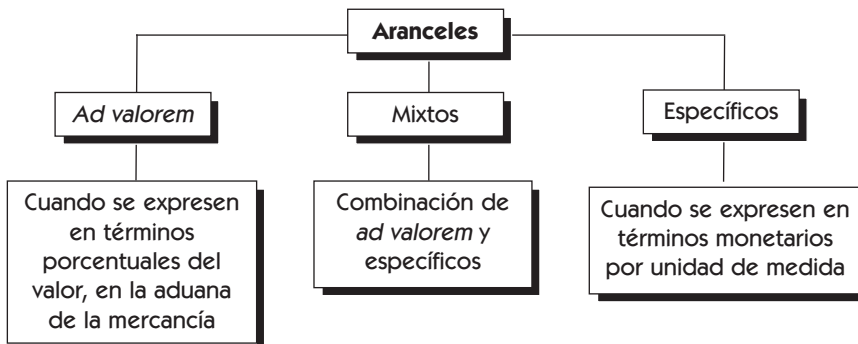


FIGURA 6.29

Copyright © 2017. IURE Editores. All rights reserved.

### **Cuotas compensatorias**

Las cuotas compensatorias son aquellas que se aplican a las mercancías importadas en condiciones de discriminación de precios o de subvención en su país de origen, conforme a lo establecido en la *Ley Aduanera*.

De acuerdo con el art 62 de la *Ley de Comercio Exterior*, corresponde a la Secretaría de Economía determinar las cuotas compensatorias, las cuales serán equivalentes, en el caso de discriminación de precios, a la diferencia entre el valor normal y el precio de exportación; y en el caso de subvenciones, al monto del beneficio.

Cabe aclarar que las cuotas compensatorias podrán ser menores al margen de discriminación de precios o al monto de la subvención, siempre y cuando sean suficientes para desalentar la importación de mercancías en condiciones de prácticas desleales al comercio internacional.

### **Miscelánea del comercio exterior. Reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior**

Se debe estar al pendiente de las reglas fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior y que se publican cada año en el *Diario Oficial de la Federación*. Por ejemplo, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público dictó las resoluciones que a continuación se mencionan:

1. Reglas de carácter general en materia del Comercio Exterior para 2013 y sus anexos: Glosario de definiciones y acrónimos, 1,4, del 7 al 17,19 y del 21 al 29. Modificadas, *DOF*, 1 de enero 2014.
2. Anexo 4 de las reglas de carácter general en materia del Comercio Exterior para 2013. Publicado, *DOF*, 2 de septiembre 2013.
3. Anexo 22 de las reglas de carácter general en materia del Comercio Exterior para 2013. Publicado en el *DOF* del 3 de septiembre de 2013.
4. Resolución por la que se establecen las reglas de carácter general relativas a la aplicación de las disposiciones en materia aduanera del Tratado de Libre Comercio de América del Norte. Modificadas, *DOF*, del 31 de diciembre de 2002.

#### **La vocación de México se ha vuelto universalista**

Hay que comprender y precisar el grado de influencia que los tratados internacionales tienen en las disciplinas aduaneras y de comercio exterior, ya que la vocación de México se ha vuelto universalista, al haber reconocido la supremacía del derecho internacional sobre el derecho interno, sin necesidad de ulteriores trámites legislativos o ejecutivos, inclinándose hacia una integración mundial y regional.

*continúa*

Esta vocación ya encuentra sustento en el artículo primero de la *Ley Aduanera*, que ordena la supremacía del sistema internacional sobre el sistema nacional.

En este apartado es aplicable la siguiente jurisprudencia:

**Comercio. La potestad tributaria en tal materia es concurrente cuando recae sobre el comercio en general, y corresponde en forma exclusiva a la Federación cuando tiene por objeto el comercio exterior, por lo que las contribuciones locales que recaigan sobre aquél no implican una invasión de esferas.** De la interpretación sistemática de los artículos 31, fracción IV, 73, fracciones VII, X y XXIX y 124 de la *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* deriva que la potestad para establecer contribuciones cuya hipótesis de causación consista en un hecho relacionado con el comercio en general, es concurrente entre la Federación y los Estados, ya que si bien la fracción X del artículo 73 constitucional reserva al Congreso de la Unión la facultad de legislar en esa materia, debe estimarse al establecer el Poder Revisor de la Constitución, en la fracción XXIX del propio precepto, las materias reservadas a la Federación para imponer contribuciones sobre ellas, dividió la competencia constitucional para el ejercicio de la función legislativa y sus respectivas esferas, delimitando las de su ámbito genérico en la fracción X, cuyo campo de aplicación es extenso en el caso del comercio, legislar en todo lo conducente la negociación y tráfico que se realiza comprando, vendiendo o permutando géneros, mercancías o valores e inclusive sobre los aspectos relativos a los procedimientos destinados a tutelar los derechos que emanen de tal actividad, y las esferas de un ámbito legislativo específico: el referente al ejercicio de la potestad tributaria, en la mencionada fracción XXIX; para lo cual determinó en forma precisa sobre qué materias o actividades sólo la Federación puede fijar tributos, dentro de las que no se ubica el comercio en general, sino únicamente el comercio exterior; por ello, si se considera que en ambas fracciones se otorga una esfera de competencia exclusiva para el ejercicio de la potestad tributaria del Congreso de la Unión, se tornaría negatoria la separación de ámbitos legislativos plasmados en la Constitución. Por lo tanto, los actos legislativos de carácter local a través de los cuales se establecen contribuciones que gravan un hecho relacionado con el comercio en general no invaden la esfera de competencia reservada a la Federación y respetan, por ende, el artículo 133 constitucional.<sup>13</sup>

### **Depósito fiscal**

Está regulado por los arts 119 a 123 de la *Ley Aduanera*. El régimen de depósito fiscal consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional, en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la *Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito*

<sup>13</sup> Jurisprudencia 196 883 [P./]. 15/98], 9a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación* y su gaceta, t VII, febrero de 1998, p 35.

y que sean autorizados para ello por las autoridades aduaneras. Dicho régimen se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias.

### **Requisitos que deberán cumplirse**

Los almacenes generales de depósito que cuenten con la autorización, deberán cumplir en cada local en que mantengan las mercancías en depósito fiscal con los siguientes requisitos:

1. Mantener aisladas las mercancías destinadas al régimen de depósito fiscal, de las mercancías nacionales o extranjeras que se encuentren en el almacén general de depósito.
2. Contar con equipo de cómputo y de transmisión de datos que permita su enlace con el de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, así como llevar un registro permanente y simultáneo de las operaciones de mercancías en depósito fiscal, cuando se tengan por recibidas o sean retiradas.

Las mercancías que estén en depósito fiscal, siempre que no se alteren o modifiquen su naturaleza o las bases gravables para fines aduaneros, podrán ser motivo de actos de conservación, exhibición, colocación de signos de identificación comercial, empaquetado, examen, demostración y toma de muestras. En este último caso, se pagarán las contribuciones y cuotas compensatorias que correspondan a las muestras.

El art 119 de la *Ley Aduanera* señala que el incumplimiento a lo dispuesto en las fracs I y II, dará lugar a que la SHCP, previa audiencia, suspenda temporalmente la autorización al local de que se trate, hasta que se cumplan los requisitos que correspondan. En caso de reincidencia, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público cancelará la autorización.

Para destinar las mercancías al régimen de depósito fiscal será necesario cumplir en la aduana de despacho con las regulaciones y restricciones no arancelarias aplicables a este régimen, así como acompañar el pedimento con la carta de cupo. Dicha carta se expedirá por el almacén general de depósito o por el titular del local destinado a exposiciones internacionales a que se refiere la fracc III del art 121 de la *Ley Aduanera*, según corresponda, y en ella se consignarán los datos del importador, exportador o agente aduanal, que promoverá el despacho.

Se entenderá que las mercancías se encuentran bajo la custodia, conservación y responsabilidad del almacén general de depósito, en el que quedarán almacenadas bajo el régimen de depósito fiscal, desde el momento en que éste expida la carta de cupo mediante la cual acepta almacenar la mercancía, debiendo transmitir la carta de cupo mediante su sistema electrónico al del Servicio de Administración Tributaria, informando los datos del importador, exportador o agente aduanal, que promoverá el despacho.

Las mercancías en depósito fiscal podrán retirarse del lugar de almacenamiento, para los casos siguientes:

- a) Importarse definitivamente, si son de procedencia extranjera.
- b) Exportarse definitivamente, si son de procedencia nacional.
- c) Retornarse al extranjero las de esa procedencia o reincorporarse al mercado las de origen nacional, cuando los beneficiarios se desistan de este régimen.
- d) Importarse temporalmente por maquiladoras o por empresas con programas de exportación autorizados por la Secretaría de Economía.

Las mercancías podrán retirarse total o parcialmente para su importación o exportación pagando previamente los impuestos al comercio exterior y el derecho de trámite aduanero, para lo cual deberán optar al momento del ingreso de la mercancía al depósito fiscal, si la determinación del importe a pagar se actualizara en los términos del art 17-A del *Código Fiscal de la Federación* o conforme a la variación cambiaria que hubiere tenido el peso frente al dólar estadounidense durante el periodo comprendido entre la entrada de las mercancías al territorio nacional, de conformidad a lo establecido en el art 56 de la *Ley Aduanera* o al almacén en caso de exportadoras y su retiro de éste, así como pagar previamente las demás contribuciones y cuotas compensatorias que en su caso correspondan.

Los almacenes generales de depósito recibirán las contribuciones y cuotas compensatorias que se causen por la importación y exportación definitiva de las mercancías que tengan en depósito fiscal, y estarán obligados a enterarlas en las oficinas autorizadas, al día siguiente de aquél en que las reciban.

En los casos a que se refieren las fraccs I y II del art 120 de la *Ley Aduanera* (propósito del régimen de depósito fiscal), al efectuarse el retiro deberán satisfacerse, además, los requisitos que establezca la Secretaría de Hacienda y Crédito Público mediante reglas. En el caso de la fracc III, de la citada ley, el retorno al extranjero podrá realizarse por la aduana que elija el interesado sin el pago de los impuestos al comercio exterior y de las cuotas compensatorias. El traslado de las mercancías del almacén a la citada aduana deberá realizarse mediante el régimen de tránsito interno.

Cabe hacer mención que mediante este régimen aduanero existe la posibilidad de que los bienes sean exhibidos y puestos en venta a terceros, con lo cual se deriva otro tipo de recinto fiscalizado, conocido como *Duty Free*.

**Aduanas. Resolución favorable a un particular no lo es la clasificación arancelaria.** No existe violación al artículo 36 del *Código Fiscal de la Federación*, que se refiere específicamente a que las resoluciones administrativas de carácter individual favorables a un particular sólo podrán ser modificadas por el Tribunal Fiscal de la Federación, mediante juicio iniciado por las autoridades fiscales; que, por lo tanto, las clasificaciones arancelarias que aparentemente acepta la aduana al amparo de las cuales se internaron a territorio nacional mercancías impor-

tadas en forma temporal, no adquieren el carácter de resoluciones favorables, porque sólo reúnen el rango de determinaciones a favor de un particular aquellos que se emiten con motivo de la consulta específica que realiza un contribuyente a la autoridad fiscal.<sup>14</sup>

**Importación. Fecha en la que debe tenerse por efectuada.** Si una operación de importación se inició el 24 de agosto de 1979 y la Dirección General de Aduanas autorizó a la actora para que, previa fianza de 100% de la cuota *ad valorem*, importe un avión marca Piper, concediéndole plazo hasta el 31 de diciembre de 1980 para que regularice el subsidio solicitado, es incuestionable que el decreto del 28 de diciembre de 1979, que entró en vigor el 1o de enero de 1980, declarando exenta la importación de aviones fundadores, beneficia a la actora, sin que tenga la obligación de acreditar que se le otorgó el subsidio, porque para la fecha en que debió acreditar dicho subsidio ya la importación se encontraba exenta.<sup>15</sup>

**Impuesto de importación. Su pago debe sujetarse a lo dispuesto por la ley especial y no por el código fiscal.** De conformidad con el artículo 58 de la *Ley Aduanera*, los impuestos al comercio exterior se pagarán al presentar el pedimento para su trámite y en el caso de mercancías depositadas en aduanas marítimas determina que el pago se efectuará también al presentar el pedimento a más tardar dentro de los dos meses siguientes de la fecha de su depósito; por tanto, al existir una ley especial que regula el pago de impuestos de la operación aduanera que se menciona, es ilegal una resolución en que se cobren diferencias de impuesto general de importación, valor agregado y recargos, resultantes de aplicar el artículo 6o, fracción II del *Código Fiscal de la Federación*, pues la autoridad debe sujetarse a lo dispuesto por los artículos 1o y 58, tercer párrafo de la ley especial, es decir la *Ley Aduanera* y en el artículo 26, fracción I, de la *Ley del Impuesto al Valor Agregado*, que considera efectuada la importación al presentar el pedimento para su parte, y de los que se desprende que el pago de los impuestos debe hacerse al presentar el pedimento para su trámite, esto es, a más tardar dentro de los dos meses siguientes al depósito de las mercancías, cuando se trate de aduanas marítimas.<sup>16</sup>

### Regímenes fiscales preferentes y empresas multinacionales (arts 176 al 178, *LISR*)

Se concentran en el Título VI las disposiciones que con anterioridad se establecían para las inversiones en jurisdicciones de baja imposición fiscal (Jubifis), así como a los precios de transferencia entre partes relacionadas en lo referente a las personas morales multinacionales.

Todas aquellas disposiciones en materia de definición, ingresos gravables, montos exentos, declaraciones informativas, relativas a las inversiones en Jubifis de personas físicas y morales, a partir del 1o de enero de 2002, son señaladas aho-

<sup>14</sup> Tesis aislada **26 190** [III-TASR-VII-433], 3a época, Primera Sala Regional Noroeste, *RTFF*, año VIII, núm 93, septiembre de 1995, p 50.

<sup>15</sup> Tesis aislada **22 229** [II-TASS-10319], 2a época, Sala, *RTFF*, año IX, núm 95, noviembre de 1987, p 511.

<sup>16</sup> Tesis aislada **25 933** [III-TASR-XV-249], 3a época, Sala Regional del Sureste, *RTFF*, año VIII, núm 87, marzo de 1995, p 41.



ra como territorios con regímenes fiscales preferentes, quedando sin cambios el artículo transitorio de la ley anterior que lista los territorios considerados como tales.

De igual forma, todas aquellas disposiciones para personas morales, referentes a la celebración de operaciones con partes relacionadas residentes en el extranjero, son ubicadas en este capítulo, destacando las adecuaciones siguientes:

- Se precisa quiénes deben considerarse partes relacionadas, tratándose de la asociación en participación y del establecimiento permanente.
- Se aclara que para la interpretación de lo dispuesto en dicho capítulo, son aplicables las Guías sobre Precios de Transferencia para las Empresas Multinacionales y las Administraciones Fiscales, aprobadas por el consejo de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económico (OCDE), siempre que sean congruentes con la *LISR* y los tratados celebrados por México.
- Se ajusta la mecánica del método de precio de reventa, en lo que respecta a la comparación del precio de reventa del contribuyente con su parte relacionada, contra la utilidad bruta de las partes independientes; así, también se corrige un error de redacción en el método de costo adicionado, que se refiere únicamente a lo que se va a determinar en caso de ser aplicado.

## 6.10 Derechos federales

### 6.10.1 Derechos por prestación de servicios

La *Ley Federal de Derechos* establece en el art 1o que los derechos se pagarán 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 y, en este último caso, cuando se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en esta ley. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados, por prestar servicios exclusivos del Estado.

Los derechos por la prestación de servicios que establece la *Ley Federal de Derechos* deberán estar relacionados con el costo total del servicio, incluso el financiero, salvo en el caso de que dichos cobros tengan un carácter racionalizador del servicio. A continuación, en forma ejemplificativa se señalan algunos derechos:

**CUADRO 6.10 a)****De la Secretaría de Gobernación**

Servicios migratorios  
Certificados de litud  
Publicaciones  
Servicios de cinematografía, televisión y radio  
Apostillamiento  
Servicios insulares

**CUADRO 6.10 b)****De la Secretaría de Relaciones Exteriores**

Pasaportes y documentos de identidad y viaje  
Servicios consulares  
Permisos conforme al art 27 constitucional y cartas de naturalización

**CUADRO 6.10 c)****De la Secretaría de Hacienda y Crédito Público**

Inspección y vigilancia  
De la Comisión Nacional del Sistema de Ahorro para el Retiro  
Servicios aduaneros  
Resoluciones relativas a precios o montos de contraprestaciones  
entre partes relacionadas  
Otros servicios

**CUADRO 6.10 d)****De la Secretaría de Energía**

Actividades reguladas en materia energética

**CUADRO 6.10 d)-bis**

---

**De la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial**

---

Minería  
Inversiones extranjeras  
Normas oficiales y control de calidad  
Competencia económica  
Servicio de certificación de firmas electrónicas en actos de comercio

---

**CUADRO 6.10 e)**

---

**De la Secretaría de Agricultura, Ganadería y Desarrollo Rural**

---

Sanidad fitozoosanitaria  
Certificación y protección del obtentor de variedades vegetales  
Sanidad acuícola  
De los organismos genéticamente modificados

---

**CUADRO 6.10 f)**

---

**De la Secretaría de Comunicaciones y Transportes**

---

Autotransporte federal y servicios auxiliares  
Servicios a la navegación en el espacio aéreo mexicano y técnicos aeronáuticos  
Registro público marítimo nacional y servicios marítimos  
Otorgamiento de permisos  
Otros servicios

---

**CUADRO 6.10 g)**

---

**Del Instituto Federal de Telecomunicaciones**

---

Estudio de la solicitud y, en su caso, expedición de título o prórroga de concesiones en materia de telecomunicaciones o radiodifusión, para el uso, aprovechamiento o explotación de bandas de frecuencia del espectro radioeléctrico de uso determinado o para la ocupación o explotación de recursos orbitales, entre otros

---

**CUADRO 6.10 h)****De la Secretaría de Educación Pública**

Servicios que prestan los institutos nacionales de Bellas Artes y Literatura y de Antropología e Historia

Derechos de autor

Registro y ejercicio profesional

Servicios de educación

**CUADRO 6.10 i)****De la Secretaría de la Reforma Agraria**

Registro Agrario Nacional

**CUADRO 6.10 j)****De la Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca**

Concesiones, permisos y autorizaciones para pesca

Servicios relacionados con el agua y sus bienes públicos inherentes

Áreas naturales protegidas

De las playas, la zona federal marítimo-terrestre o los terrenos ganados al mar o a cualquier otro depósito de aguas marítimas

Servicios de vida silvestre

Impacto ambiental

Servicios forestales

Prevención y control de la contaminación

Inspección y vigilancia

**CUADRO 6.10 k)****De la Secretaría de Salud**

Autorizaciones en materia sanitaria

Fomento y análisis sanitario

Otros servicios

Servicios que presta la Comisión Intersecretarial para el control del proceso y uso de plaguicidas, fertilizantes y sustancias tóxicas

**CUADRO 6.10 l)**

---

**De la Secretaría de Turismo**

---

Registro Nacional de Turismo

---

**CUADRO 6.10 m)**

---

**De la Secretaría de la Defensa Nacional**

---

Servicios relacionados con el registro federal de armas de fuego  
y el control de explosivos  
Servicio Militar Nacional

---

**CUADRO 6.10 n)**

---

**De los Derechos por el Uso o Aprovechamiento de Bienes del Dominio Público**

---

Bosques y áreas naturales protegidas

Pesca

Puerto y atraque

Muelle, embarque y desembarque

Salinas

Carreteras y puentes

Aeropuertos

Agua

Uso o goce de inmuebles

Aprovechamiento de la vida silvestre:

a) Aprovechamiento extractivo

b) Aprovechamiento no extractivo

Espacio aéreo

Hidrocarburos

Minería

Derecho por uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación,  
como cuerpos receptores de las descargas de aguas residuales

De los bienes culturales propiedad de la nación

Derecho por el uso, goce o aprovechamiento del espacio aéreo mexicano

---

**CUADRO 6.10 o)****De la Secretaría de Seguridad Pública**

Servicios Privados de seguridad y armas de fuego

**CUADRO 6.10 p)****De la Secretaría de la Función Pública**

Del Registro Público de la Propiedad Federal

Inspección y vigilancia

## **6.11 Derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, con mayor significado financiero e importancia para el desarrollo de actividades económicas**

### ***Derechos sobre hidrocarburos***

En la *Ley de Ingresos de la Federación* para el ejercicio fiscal de 2016 (art 7 y demás aplicables), se establece lo siguiente:

Petróleos Mexicanos, sus organismos subsidiarios y/o sus empresas productivas subsidiarias estarán obligados a:

- I. Los pagos provisionales mensuales del derecho por la utilidad compartida, previstos en el art 42 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, se realizarán a más tardar el día 17 del mes posterior a aquel a que correspondan los pagos provisionales; cuando el mencionado sea día inhábil, el pago se deberá realizar al siguiente día hábil. Dichos pagos serán efectuados al Fondo Mexicano del Petróleo para la Estabilización y el Desarrollo.
- II. Presentar las declaraciones, hacer los pagos y cumplir con las obligaciones de retener y enterar las contribuciones a cargo de terceros, ante la Tesorería de la Federación, a través del esquema para la presentación de declaraciones que para tal efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público queda facultada para establecer y, en su caso, modificar o suspender pagos a cuenta de los pagos provisionales mensuales del derecho por la utilidad compartida, previstos en el art 42 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*.

### **Derechos sobre minería**

Conforme a la *Ley Federal de Derechos*, arts 262 y 263 y demás correlativos, están obligadas a pagar los derechos sobre minería las personas físicas y morales titulares de una concesión o que desarrollen trabajos relacionados con la exploración o explotación de sustancias o minerales sujetos a la aplicación de la *Ley Minera*.

Los derechos de minería deberán pagarse semestralmente, en los meses de enero y julio de cada año.

En el caso de sustitución de concesiones o asignaciones por las causas previstas en la *Ley Minera*, la vigencia para el pago del derecho sobre minería se computará para las concesiones a partir de la fecha de inscripción en el Registro Público de Minería y para las asignaciones a partir de la fecha de su publicación en el *Diario Oficial de la Federación*.

Los titulares de concesiones mineras que al amparo de dichas concesiones exploten sales y los subproductos que se obtengan de salinas formadas por aguas provenientes de mares actuales, superficiales o subterráneos, de modo natural o artificial, estarán a lo dispuesto en el Capítulo V denominado “Salinas”, del Título II de la *Ley Federal de Derechos*, que dispone para las personas físicas o morales, titulares de permisos, autorizaciones o concesiones mineras que al amparo de las mismas exploten las sales o subproductos que se obtengan de salinas formadas de aguas provenientes de mares actuales, en forma natural o artificial. El derecho se calculará aplicando la cantidad de \$1.8111 por cada tonelada enajenada de sal o sus subproductos.

El derecho se pagará semestralmente mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria, dentro de los cinco días posteriores al último día del semestre al que corresponda el pago.

La cancelación de una concesión o asignación minera por el incumplimiento en el pago de los derechos sobre minería establecidos en la ley en comento, o por cualquier otra de las causas previstas en la *Ley Federal de Derechos*, no libera a su titular del pago de los derechos sobre minería que haya causado durante su vigencia, así como de los demás accesorios que se hubieran originado por el incumplimiento en el pago de éstos, de acuerdo con las disposiciones fiscales.

### **Derechos sobre el espacio aéreo**

El art 239 y demás correlativos de la *Ley Federal de Derechos* señalan que las personas físicas y morales que utilicen o aprovechen el espacio aéreo y, en general, cualquier medio de propagación de las ondas electromagnéticas en materia de telecomunicaciones, están obligadas a pagar el derecho por el uso del espectro radioeléctrico, conforme a las disposiciones aplicables.

Este derecho se pagará anualmente, dentro de los meses de enero a marzo del año de que se trate.

No pagarán este derecho las empresas de radio y televisión que estén obligadas a retener el impuesto por servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.

A continuación se citan algunas tesis jurisprudenciales aplicables a este tema:

**Espectro radioeléctrico. El artículo 243 de la Ley Federal de Derechos, es constitucional, pues establece la manera de determinar la distancia radial en la que se sustentará la liquidación del derecho, sin dejarlo al arbitrio de la autoridad.** La *Ley Federal de Derechos*, reformada mediante decreto publicado en el *Diario Oficial de la Federación* del día treinta y uno de diciembre de mil novecientos ochenta y dos, específicamente en su artículo 243, establece como uno de los elementos para determinar los derechos que deben pagarse por el uso del espectro radioeléctrico la llamada "distancia radial", que no es otra cosa sino el área de cobertura de las estaciones emisoras de radio y televisión. Ahora bien, es inexacto que dicho precepto deje al arbitrio de la autoridad la determinación de tal elemento, pues en la propia disposición se señalan los datos de orden técnico como son, por ejemplo, el tipo de antena y los canales en operación, que habrán de servir para obtener la citada "distancia radial", o área de servicio de las estaciones emisoras, la cual, además, también se encuentra prevista en la concesión correspondiente. En consecuencia, dicha ley no es contraria al principio de legalidad tributaria consagrado en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución.<sup>17</sup>

**Espectro radioeléctrico. La Ley Federal de Derechos en cuanto se refiere a su uso o aprovechamiento, no es privativa por no gravar las ondas electromagnéticas de empresas ubicadas en el extranjero.** La *Ley Federal de Derechos*, al establecer los relativos al uso del espacio aéreo, no es privativa toda vez que gravan el uso específico del espectro radioeléctrico, y si no se grava las ondas electromagnéticas emitidas por empresas ubicadas en el extranjero aun cuando se capten sus emisiones, se debe a que no hacen ese uso y, por ello, no se colocan en el mismo plano de quienes sí lo hacen y, por lo tanto, no se da la misma hipótesis de causación del derecho, por lo que no puede concluirse que por ese motivo la ley reclamada sea privativa.<sup>18</sup>

### ***Derechos sobre explotación forestal y pesca***

En la *Ley Federal de Derechos*, Título II "De los derechos por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público", Capítulo I "Bosques y áreas naturales protegidas", arts 196 al 198-A, se establece que por el aprovechamiento de bosques nacionales en terrenos pertenecientes al gobierno federal, por el aprovechamiento de la vegetación arbórea, en los cauces y zona federal de los ríos, así como de la vegetación herbácea para pastoreo, por cabeza mes de ganado mayor o menor se pagará el derecho de aprovechamiento forestal.

<sup>17</sup> Tesis aislada **232 085**, 7a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 205-216, Primera Parte, p 45.

<sup>18</sup> Tesis aislada **232 086**, 7a época, Pleno, *Semanario Judicial de la Federación*, vol 205-216, Primera Parte, p 47.



El pago del derecho de aprovechamiento forestal se debe realizar con antelación a dicho aprovechamiento, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

### ***Derecho de pesca y acuicultura***

En la citada *Ley Federal de Derechos*, Capítulo XIII, de la Secretaría de Medio Ambiente, Recursos Naturales y Pesca, relativa a las concesiones, permisos y autorizaciones para pesca, art 191-A y demás correspondientes, se preceptúa que se pagarán los derechos de pesca por el otorgamiento de concesiones, permisos y autorizaciones para pesca, por realizar los trabajos pesqueros necesarios para fundamentar la solicitud de las concesiones de pesca comercial y pesca de fomento a personas físicas o morales cuya actividad u objeto social sea la captura, comercialización o transformación de productos pesqueros. También se pagarán derechos por el otorgamiento de autorizaciones para: *a)* instalar artes de pesca fija, en aguas de jurisdicción federal; *b)* recolectar del medio natural reproductores, larvas, crías, huevos, semillas o alevines con fines de producción acuícola; *c)* transferir permisos de pesca comercial, y *d)* desembarcar productos pesqueros frescos, enhielados o congelados en puertos mexicanos, por embarcaciones extranjeras.

### ***Derechos sobre agua***

#### **Antecedentes**

La *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos* dispone, en su art 27, que la propiedad de las tierras y aguas comprendidas dentro de los límites del territorio nacional corresponde originariamente a la nación.

En 1989, el Ejecutivo Federal creó por decreto la Comisión Nacional del Agua, como un órgano desconcentrado de la desaparecida Secretaría de Agricultura y Recursos Hidráulicos, encargado de la administración integral del recurso.

De conformidad con los arts 222 y 223 de la *Ley Federal de Derechos*, están obligadas al pago del derecho sobre agua las personas físicas y morales que usen, exploten o aprovechen aguas nacionales, bien sea de hecho o al amparo de títulos de asignación, concesión, autorización o permiso, otorgados por el gobierno federal, de acuerdo con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción. El pago de los derechos sobre agua se debe realizar, de conformidad con la zona de disponibilidad de agua en que se efectúe su extracción y según la cuota correspondiente.

## 6.12 Impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos

### La riqueza por la explotación del petróleo debe ser solo para los mexicanos

Tal parece que con estos cambios legislativos están fomentando que la explotación de la riqueza petrolera y la producción de electricidad la hagan extranjeros, olvidando que éstos se apoderaron de nuestras tierras, bosques, selvas, aguas; que el país ha sufrido invasiones y pérdida de buena parte de nuestro territorio, y que el indígena fue esclavizado y explotado, lo que olvidan o ignoran aquellos que están fomentando que la explotación de la riqueza petrolera y la producción eléctrica la hagan personas no nacionales.

Parece ser que los bienes de la República están en venta, de tal manera que actualmente se permite que extranjeros puedan explotar el petróleo, desconociendo el gesto histórico realizado por **Lázaro Cárdenas**, con la expropiación petrolera el 18 de marzo de 1938, quien buscó y logró que la explotación de los hidrocarburos solamente fuera hecha por los mexicanos a través de la empresa Petróleos Mexicanos, y las ganancias del oro negro sólo fueran para los nacionales, y la nacionalización de la industria eléctrica en la época de **Adolfo López Mateos**.

Así las cosas, desconociendo nuestra historia, se reformó la Constitución y aparecieron la *Ley de Hidrocarburos* y la *Ley de Ingresos Sobre Hidrocarburos*.

Dentro de ese contexto, es conveniente destacar la *Ley de Hidrocarburos*, publicada en el *DOF* el 11 de agosto de 2014, que dispone en sus arts 1o y 2o lo siguiente:

**Artículo 1.** *La presente ley es reglamentaria de los artículos 25, párrafo cuarto; 27, párrafo séptimo y 28, párrafo cuarto de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, en materia de Hidrocarburos.*

*Corresponde a la Nación la propiedad directa, inalienable e imprescriptible de todos los Hidrocarburos que se encuentren en el subsuelo del territorio nacional, incluyendo la plataforma continental y la zona económica exclusiva situada fuera del mar territorial y adyacente a éste, en mantos o yacimientos, cualquiera que sea su estado físico.*

*Para los efectos de esta ley, se considerarán yacimientos transfronterizos aquellos que se encuentren dentro de la jurisdicción nacional y tengan continuidad física fuera de ella.*

*También se considerarán como transfronterizos aquellos yacimientos o mantos fuera de la jurisdicción nacional, compartidos con otros países de acuerdo con los tratados de los que México sea parte, o bajo lo dispuesto en la Convención de las Naciones Unidas sobre Derecho del Mar.*

*continúa*

**Artículo 2.** Esta ley tiene por objeto regular las siguientes actividades en territorio nacional:

I. El reconocimiento y exploración superficial, y la exploración y extracción de hidrocarburos.- II. El tratamiento, refinación, enajenación, comercialización, transporte y almacenamiento del petróleo.- III. El procesamiento, compresión, licuefacción, descompresión y regasificación, así como el transporte, almacenamiento, distribución, comercialización y expendio al público de gas natural.- IV. El transporte, almacenamiento, distribución, comercialización y expendio al público de petrolíferos.- V. El transporte por ducto y el almacenamiento que se encuentre vinculado a ductos de petroquímicos.

El impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos está contemplado por los arts 54 al 57 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*.

### Sujetos

Para los efectos del art 54 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos* están obligados al pago del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, los contratistas y asignatarios por el área contractual y área de asignación, respectivamente, definida en el contrato o asignación que corresponda.

### Cálculo del impuesto

De acuerdo con el art 55 de la citada ley, el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos se calculará mensualmente, aplicando por cada kilómetro cuadrado que comprenda el área contractual o el área de asignación, las siguientes cuotas:

- I. Durante la fase de exploración: 1 500 pesos.
- II. Durante la fase de extracción: 6 000 pesos.

Para los efectos del párr III, del art 55 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, la fase de exploración comprende desde la formalización del contrato o de la asignación hasta el inicio de la fase de extracción, la cual comprende del inicio de las actividades destinadas a la producción comercial de hidrocarburos hasta que concluye la vigencia del contrato o de la asignación.

Para el cálculo del impuesto a que se refiere el artículo en cuestión, en los casos en los que el área contractual o el área de asignación se encuentre integrada por fracción de kilómetro cuadrado, se considerará hasta el centésimo.

### Actualización de tarifas

Las cuotas del impuesto previstas en el Título IV de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos* se actualizarán anualmente el 1o de enero de cada año, considerando el

periodo comprendido desde el decimotercer mes anterior y hasta el último mes anterior a aquél en que se efectúa la actualización.

### **No causación**

De conformidad con el último párrafo del art 55 de la ley mencionada, no se causará el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos en aquellos casos en que el contribuyente justifique que, por causas no imputables a él, se encuentra imposibilitado para realizar las actividades de exploración y extracción de hidrocarburos en el área contractual o área de asignación, según se trate. El Servicio de Administración Tributaria emitirá las disposiciones de carácter general necesarias para la aplicación de la exención.

### **Forma y época de pago**

El contribuyente determinará, conforme al art 56 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos por mes o fracción de éste, y deberá pagarlo a más tardar el día 17 del mes siguiente a aquel que corresponda el pago.

Para el cumplimiento de lo dispuesto en el Título IV de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos* se aplicarán en lo conducente las disposiciones fiscales y las reglas de carácter general expedidas por el SAT.

### **Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos**

Es importante hacer mención que el art 57 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, señala que el Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos se integrará con los recursos recaudados por el impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, previsto en el Título IV.

Acerca de este punto, es importante señalar lo dispuesto por el párrafo segundo, del artículo mencionado, que dice que para los efectos del art 2o de la *Ley de Coordinación Fiscal*, no se incluirá en la recaudación federal participable, la recaudación total que se obtenga del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos previsto en el Título IV.

### **Distribución de los recursos recaudados por concepto del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos**

En atención al tercer párrafo, del art 57 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos* los recursos recaudados se distribuirán entre las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal y sus municipios, conforme a los siguientes criterios:

1. En los casos en que las áreas contractuales o las áreas de asignación se ubiquen en regiones terrestres, el 100 % de los recursos recaudados se destinará

a la entidad federativa donde se sitúen dichas áreas. Las entidades federativas deberán distribuir al menos el 20 % de los recursos a los municipios en donde se encuentren las áreas contractuales o las áreas de asignación, considerando la extensión de las mismas respecto del total correspondiente a la entidad federativa, de acuerdo con lo establecido en las disposiciones jurídicas aplicables.

- II. En los casos en que las áreas contractuales o las áreas de asignación se ubiquen en regiones marítimas, el 100 % de los recursos recaudados se destinará a las entidades federativas en cuya región se localicen dichas áreas. Las entidades federativas deberán destinar al menos el 20 % de estos recursos a los municipios que registren daño al entorno social y ecológico derivado de la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, de acuerdo con lo establecido en las disposiciones jurídicas aplicables.
- III. La distribución de los recursos entre las entidades federativas y entre los municipios, se determinará con base en el total recaudado y al procedimiento establecido en las reglas de operación que al efecto emita la secretaría.  
Para efectos del párrafo anterior, la Comisión Nacional de Hidrocarburos deberá proveer a la secretaría la información necesaria, de acuerdo con las reglas de operación señaladas.
- IV. La totalidad de los recursos se deberá destinar a inversión en infraestructura para resarcir, entre otros fines, las afectaciones al entorno social y ecológico. Las entidades federativas y los municipios podrán destinar hasta el 3 % de los recursos, para la realización de estudios y evaluación de proyectos que cumplan con los fines específicos del Fondo para Entidades Federativas y Municipios Productores de Hidrocarburos.

Para recibir los recursos a que se refiere este artículo, las entidades federativas adheridas al Sistema Nacional de Coordinación Fiscal no establecerán ni mantendrán gravámenes locales o municipales en materia de protección, preservación o restauración del equilibrio ecológico y la protección y control al ambiente, que incidan sobre los actos o actividades de exploración y extracción de hidrocarburos, ni sobre las prestaciones o contraprestaciones que se deriven de los contratos o asignaciones.

Al respecto, cabe hacer mención de los ingresos derivados de asignaciones previstos en el Título III de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, en donde se contempla lo siguiente:

**El derecho por la utilidad compartida.** De acuerdo con el art 39 de la misma ley, los asignatarios pagarán anualmente el derecho por la utilidad compartida aplicando una tasa de 65 % a la diferencia que resulte de disminuir del valor de los hidrocarburos extraídos durante el ejercicio fiscal de que se trate, incluyendo el consumo que de estos productos efectúe el asignatario, así como las mermas

por derramas o quema de dichos productos, las deducciones permitidas en el art 40 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*.

Este derecho se enterará mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, a más tardar el último día hábil del mes de marzo del año siguiente a aquel al que corresponda el pago.

**El derecho de la extracción de hidrocarburos.** En atención con el art 44 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos*, el asignatario estará obligado a pagar mensualmente el derecho de extracción de hidrocarburos, aplicando la tasa que corresponda de conformidad con las fraccs I a III de dicho artículo, al valor del hidrocarburo de que se trate extraído en el mes. Las tasas se determinarán empleando los precios de los hidrocarburos en dólares por unidad, según corresponda, conforme lo establecido en las fraccs I, II, y III del artículo mencionado.

**El derecho de exploración de hidrocarburos.** El art 45 de la *Ley de Ingresos sobre Hidrocarburos* establece que el asignatario estará obligado al pago mensual del derecho de exploración de hidrocarburos, por la parte del área de asignación que no se encuentre en la fase de producción, de conformidad con las siguientes cuotas:

I. Durante los primeros 60 meses de vigencia de la asignación	1 150 pesos por kilómetro cuadrado
II. A partir del mes 61 de vigencia de la asignación y en adelante	2 750 pesos por kilómetro cuadrado

Las cuotas del derecho de exploración de hidrocarburos se actualizarán cada año en el mes de enero, de acuerdo con la variación en el índice nacional de precios al consumidor en el año inmediato anterior.

## Cuestionario

1. ¿Qué impuestos federales contempla la *Ley de Ingresos*?
2. ¿Cuáles son los antecedentes de la *Ley del Impuesto sobre la Renta*?
3. Mencione las características del ISR.
4. ¿Cuál es el objeto del ISR?
5. ¿Quiénes son los sujetos del ISR?
6. ¿Cuál es la tasa del ISR?
7. Haga una crítica certera del ISR.
8. ¿Cómo se estructura la *LISR*?

9. ¿Qué personas morales tienen que pagar el ISR?
10. ¿Cuál es la fórmula general del ISR (art 10, *LISR*)?
11. ¿Cuáles son los ingresos acumulables del ISR?
12. Mencione la forma y época de pago del ISR.
13. ¿Cuándo opera el régimen general del ISR?
14. ¿Cuáles son las deducciones para las personas morales en el ISR?
15. Explique en qué consiste el régimen opcional para grupos de sociedades.
16. ¿Qué diferencias existen entre el régimen opcional de sociedades y el régimen de consolidación?
17. Explique el régimen de coordinados de las personas morales.
18. Explique el régimen de incorporación de las personas físicas.
19. ¿Qué participación tienen los trabajadores en las utilidades de las empresas?
20. Explique en qué consiste el régimen de dividendos y, en general, las ganancias distribuidas por personas morales.
21. ¿Qué es el régimen de las sociedades cooperativas de producción?
22. ¿Cuáles son los diversos regímenes de las personas físicas?
23. Explique brevemente el régimen de ingresos por salarios y, en general, por la prestación de un servicio profesional subordinado.
24. Explique el régimen de ingresos derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales.
25. Explique los ingresos por arrendamiento y, en general, por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
26. Explique los ingresos por enajenación de bienes.
27. ¿Cuáles son los ingresos por intereses?
28. Explique el régimen por la obtención de premios.
29. ¿Cuáles son los demás ingresos de las personas físicas que pueden ser gravados?
30. Explique el ISR de los residentes en el extranjero.
31. Mencione en qué consiste el régimen del establecimiento permanente.
32. Defina el régimen de fuente de riqueza.



33. Señale las diferencias entre el establecimiento permanente y el régimen de residentes en el extranjero.
34. ¿Qué tratados internacionales existen para evitar la duplicidad del ISR?
35. ¿Cuáles son las características del IVA?
36. Mencione las principales ventajas del IVA.
37. Mencione las principales desventajas del IVA.
38. Explique los elementos del IVA.
39. ¿Qué es el acreditamiento del IVA?
40. ¿Qué se entiende por *impuesto acreditable* en el IVA?
41. ¿Cuándo se debe retener el IVA?
42. ¿Cuándo procede la devolución del IVA a los turistas?
43. ¿Cuál es la diferencia entre tasa 0% y la exención?
44. Mencione los antecedentes del IEPS.
45. Defina las características del IEPS.
46. ¿Quiénes son los sujetos del IEPS?
47. ¿Cuál es el objeto del IEPS?
48. ¿Qué se entiende por *enajenación* en el IEPS?
49. ¿Qué comprende la prestación de servicios en el IEPS?
50. Explique el impuesto acreditable del IEPS.
51. Mencione cuáles son las obligaciones de los contribuyentes del IEPS.
52. Señale los casos de la determinación presuntiva del IEPS.
53. Defina el impuesto federal sobre juegos con apuestas y sorteos.
54. Señale los elementos del impuesto sobre automóviles nuevos.
55. Explique el impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación.
56. Defina el impuesto al comercio exterior y las cuotas compensatorias por prácticas desleales.
57. ¿Qué son los aranceles? Especifique los diversos tipos.



- 58.** ¿Qué es un depósito fiscal?
- 59.** Mencione los requisitos que debe cumplir el depósito fiscal.
- 60.** Señale cinco derechos federales que se cobran por la prestación de servicios.
- 61.** Señale cinco derechos federales que se cobran por el uso o aprovechamiento de bienes de dominio público de la nación.
- 62.** Explique el impuesto por la actividad de explotación y extracción de hidrocarburos.

---

# Bibliografía

- ACHAUTLA CALDERÓN, Gumecindo (2015), *Los derechos humanos y sus restricciones*, México, Flores Editor y Distribuidor.
- ACOSTA ROMERO, Miguel (1983), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos*, México, Editorial Porrúa.
- Apéndice al Semanario Jurídico de la Federación*, 1965, tercera parte, Segunda Sala.
- ARRIOJA VIZCAÍNO, Adolfo (1994), *Derecho fiscal*, México, Editorial Themis.
- \_\_\_\_\_ (2000), *Derecho fiscal*, 15a ed, México, Editorial Themis.
- ARTEAGA NAVA, Elisur (1999), *Derecho constitucional*, México, Oxford University Press.
- ATALIBA, Gerardo (1981), “Hipótesis de incidencia tributaria”, *Revista Española de Derecho Financiero*, núms 25.1-25.3. España, Civitas Ediciones.
- BECERRA BAUTISTA, José (1992), *Diccionario jurídico mexicano*, 5a ed, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM-Editorial Porrúa.
- BETTINGER BARRIOS, Herbert (1977), *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, México, ISEF.
- \_\_\_\_\_, (1997), *Estudio práctico sobre los convenios impositivos para evitar la doble tributación*, 4a ed, México, ISEF.
- BURGOA, Ignacio (1983), *Las garantías individuales*, México, Editorial Porrúa.
- CAAREM, “El Banco Mundial ‘cocina’ préstamo para aduanas”, recuperado el 9 de agosto de 2014 de <[http://www.mexicoxport.com/noticias/657/el-banco-mundial-cocina-pr % C3 % 89sta-mo-para-aduanas](http://www.mexicoxport.com/noticias/657/el-banco-mundial-cocina-pr%C3%89sta-mo-para-aduanas)> .

- CALVO NICOLAU, Enrique (1991), *Tratado de impuesto sobre la renta*, México, Editorial Themis.
- (1995), *Tratado del impuesto sobre la renta*, t 1, México, Editorial Themis.
- CARBONELL, Miguel (2015), *Los derechos humanos en México. Régimen jurídico y aplicación práctica*, México, UNAM-Flores Editor y Distribuidor.
- CARRASCO IRIARTE, Hugo (2013), *El poder ciudadano en materia fiscal*, México, Editorial Porrúa.
- CASTAÑEDA RIVAS, María Leoba y Milagros OTERO (coords) (2014), *Eficacia de los derechos humanos en el siglo XXI. Un reto por resolver*, México, Editorial Porrúa.
- CASTELLANOS TENA, Fernando (1997), *Lineamientos elementales de derecho penal*, México, Editorial Porrúa.
- CHAPOY B., Beatriz Dolores y Gerardo Gil VALDIVIA (1981), *Introducción al derecho mexicano, derecho fiscal*, México, UNAM.
- CHÍGUIL FIGUEROA, FRANCISCO (Profesor-Investigador del Departamento de Economía de la UAM-Azcapotzalco), “Factores que determinaron el nivel de endeudamiento en el Distrito Federal, 1995-2010”, *Análisis Económico*, núm 66, vol. XXVII, tercer cuatrimestre de 2012.
- Convenio tipo para evitar la doble tributación entre los países miembros y otros estados ajenos a la subregión.
- CORONA LAURETTE, Samuel, (1982), *Ensayo sobre la creación de la Procuraduría de Defensa Fiscal*, t I, México, Tribunal Fiscal de la Federación.
- CORTINA GUTIÉRREZ, Alfonso (1981), *Ciencia financiera y derecho tributario*, Colección de Estudios Jurídicos, vol I, , México, Tribunal Fiscal de la Federación.
- (1977), *Curso de política de finanzas públicas de México*, México, Editorial Porrúa.
- (1982), *Informe de labores rendido por el presidente del Tribunal Fiscal*, México.
- DE ANDREA SÁNCHEZ, Francisco José (1994), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, Instituto de Investigaciones jurídicas de la UNAM y Procuraduría General de la República.
- DE AQUINO, Santo Tomás (1985), *Tratado de justicia*, Trad **Carlos Ignacio Gutiérrez**, México, Editorial Porrúa.
- DE ARAUJO FALÇAO, Amílcar (1964), *El hecho generador de la obligación tributaria*, Buenos Aires, Ediciones Depalma.
- DE JUANO, Manuel (1969), *Curso de finanzas y derecho tributario*, t I, Rosario, Argentina, Molachino.
- DE LA CUEVA, Mario, citado por **Javier Patiño Camarena** (2014), *De los derechos del hombre a los derechos humanos*, México, Flores Editor y Distribuidor.
- DE LA GARZA, Sergio Francisco (1983, 1985. 1994 y 2003), *Derecho financiero mexicano*, México, Editorial Porrúa.
- DE MIGUEL CALZADO, María Jesús (1997), citada por **Chapoy Bonifaz Dolores Beatriz**, “Panorama del derecho mexicano”, *Derecho financiero*, México, McGraw-Hill Interamericana.

- DELGADILLO GUTIÉRREZ, Luis Humberto (1990), *Principios de derecho tributario*, 3a ed, México, Limusa.
- Dirección General de Asuntos Hacendarios Internacionales de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público (1978), “Antecedentes, problemas y perspectivas de la doble imposición internacional”, México.
- ESQUIVEL OBREGÓN, Toribio (1984), *Apuntes para la historia del derecho en México*, t II, México, Editorial Porrúa.
- FÉNECH, Miguel (1949), *Principios de derecho procesal tributario*, t II, Barcelona, José María Bosch.
- FEREGRINO PAREDES, Baltazar, “De la presentación de las declaraciones y pagos, nueva plataforma del SAT”, *Consultorio Fiscal*, núm 524, segunda quincena de junio de 2011, México, FCA-UNAM
- FLORES ZAVALA, Ernesto (1986), *Elementos de finanzas públicas mexicanas*, 27a ed, México, Editorial Porrúa.
- (1977), *Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas*, México, Editorial Porrúa.
- FRAGA Gabino (1962), *Derecho administrativo*, México, Editorial Porrúa.
- GIULIANI FONROUGE Carlos M. (1977, 1997 y 1982), *Derecho financiero*, vol I, Buenos Aires, Ediciones Depalma.
- GÓMEZ COTERO, José de Jesús (1966), *Fusión y escisión de sociedades mercantiles*, México, Editorial Themis.
- GONZÁLEZ-SALAS CAMPOS, Raúl (1995), *Los delitos fiscales*, México, Perezniato Editores.
- GUERRERO NAVARRETE, Brenda (1988), *Inconstitucionalidad de la declaratoria de perjuicio*, Universidad Nacional Autónoma de México, México, Facultad de Derecho.
- HAZLIT, Henry (1996), *La economía en una lección*, Barcelona, España, Unión Editorial.
- HEDUÁN VIRUÉS, Dolores (1971), *Cuarta década del Tribunal Fiscal*, Academia Mexicana de Derecho Fiscal, México.
- HERNÁNDEZ RODRÍGUEZ, Jesús F. y Mónica Isela GALINDO COSME (2004), *Estudio práctico del impuesto especial de producción y servicios*, México, ISEF.
- <http://www.comunidadandina.org/mercomun/armoniza/politicas/mer-doble.htm>.
- Informa, Órgano Informativo de la Asociación de Municipios de México, A. C.*, año 4, núm. 49.
- Instituto de Investigaciones Jurídicas (1985), *Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos comentada*, México, UNAM.
- JARACH, Dino (1943), *El hecho imponible*, Buenos Aires, Revista de jurisprudencia.
- JOHNSON OKHUYSSEN, Eduardo (1982), *El impuesto sobre la renta de las personas físicas*, 2a ed, México, Instituto Superior de Estudios Empresariales.
- KAYE, Dionisio J. (2000), *Derecho procesal fiscal*, 6a ed, México, Editorial Themis.
- LEGAZ LACAMBRA, Luis (1963), *Filosofía del derecho*, Barcelona, Bosch.
- Leyes fiscales históricas y comentarios a la reforma fiscal*, 2005, Editorial Themis, [www.themis.com.mx](http://www.themis.com.mx)
- LERDO DE TEJADA, Francisco (1982), “*Ley de la selva*” en *materia fiscal*, t I, México, Tribunal Fiscal de la Federación.
- LOMELÍ CERESO, Margarita (1979), *Derecho fiscal represivo*, México, Editorial Porrúa.

- LÓPEZ, JAIME Nicolás (1989), *Bases de política fiscal y derecho*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- , “La garantía de irretroactividad de la ley fiscal”, *Revista del Instituto de Investigaciones Jurídicas*, núm 3, 1995, México, Universidad Nacional Autónoma de San Luis Potosí.
- MARGÁIN, Hugo B. (1971), *Caducidad y prescripción en materia fiscal*, México, Academia Mexicana de Derecho Fiscal.
- (1958), *Los derechos individuales y el juicio de amparo en materia administrativa*, México, SHCP.
- MARGÁIN MANAUTOU, Emilio (1983), *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- (1967), *La Constitución y algunos aspectos del derecho tributario mexicano*, México, Universidad Autónoma de San Luis Potosí.
- MARTÍNEZ MORALES, Rafael I. (1994), *Derecho administrativo*, 1er curso, 2a ed, México, Harla.
- MESTRES, Magín Pont (1981), “La justicia tributaria y su formulación constitucional”, *REDF*, núm 31, Madrid, Civitas Ediciones.
- MONTERO DUAHTL, Sara (1978), *Derecho de familia*, 5a ed, México, Editorial Porrúa.
- MORENO, Daniel (1984), *Derecho constitucional mexicano*, México, Pax.
- MORENO PADILLA, Javier (1994), *Régimen fiscal de seguridad social*, México, Editorial Themis.
- NAVA NEGRETE, Alfonso, *Reflexiones acerca del presupuesto de egresos de la Federación*, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, recuperado de < <http://www.juridicas.unam.mx/publica/librev/rev/facdermx/cont/246/art/art14.pdf> > .
- ORTIZ, SAINZ Y Tron (1998), *Tratados internacionales en materia fiscal. Análisis y comentarios*, México, Editorial Themis.
- OVALLE FAVELA, José (1992), *Diccionario jurídico mexicano*, 5a ed, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM-Editorial Porrúa.
- PALAO TABOADA, Carlos (1976), *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en el marco de la técnica jurídica*, t II, Madrid, Tecnos.
- PAZOS, Luis (1982 y 1991), *Los límites de los impuestos*, México, Editorial Diana.
- PÉREZ DE AYALA, José Luis (1976), *Las fuentes del derecho tributario y el principio de legalidad*, España, *RDFHP*, núm 122.
- PÉREZ DUARTE, Alicia Elena (1992), *Diccionario jurídico mexicano*, 5a ed, México, Instituto de Investigaciones Jurídicas, UNAM, Editorial Porrúa.
- PONCE GÓMEZ, Francisco y Rodolfo PONCE CASTILLO (1997), *Derecho fiscal*, 2a ed, México, Banca y Comercio, S. A. de C. V.
- PORRAS Y LÓPEZ, Armando (1972), *Derecho fiscal*, México, Editorial Porrúa.
- QUINTANA VALTIERRA, Jesús y Jorge ROJAS YÁÑEZ (1991), *Derecho tributario mexicano*, México, Editorial Trillas.
- RENARD, Georges (1947), *El derecho, la justicia y la voluntad*, trad **Santiago Gunchillo Manterola**, Buenos Aires, Ediciones Desclée de Brouwer.

- RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl (1998 y 2004), *Derecho fiscal*, 2a ed, México, Harla y Oxford University Press.
- , *Derecho fiscal*, RTEF, 2a época, núm 66, VI-1985 y núm 67, VII-1985.
- RUIZ, Eduardo, *Curso de derecho constitucional y administrativo*, t II, citado por **Ignacio Burgoa** (1983), *Las garantías individuales*, México, Editorial Porrúa.
- SÁINZ DE BUJANDA, Fernando (1975), *Notas de derecho financiero*, t I, vol III, leccs 36 a 66, Madrid, Civitas Ediciones.
- SÁNCHEZ HERNÁNDEZ, Mayolo G. (2001), *Derecho tributario*, t I, México, Cárdenas Editor y Distribuidor.
- Semanario Judicial de la Federación*, “Jurisprudencia del Poder judicial de la Federación”, tesis ejecutorias de diferentes épocas.
- SERRA ROJAS, Andrés (1968), *Derecho administrativo*, 4a ed, 2 ts, México, Editorial Porrúa.
- Servicio de Administración Tributaria (2006), “Proyecto de Desarrollo Institucional para la Administración Tributaria” (PDIAT), Libro blanco 8, sublibro núm 8.9, *Informe de rendición de cuentas del Servicio de Administración Tributaria 2000-2006*, México.
- SOULÉ LÓPEZ, Hugo Carlos (1963), *Técnica Policiaca*, México.
- TENA RAMÍREZ, Felipe (1967), *Derecho constitucional mexicano*, México, Editorial Porrúa.
- Tribunal Fiscal de la Federación (1982), *Cuarenta y cinco años*, t I, México, Departamento de Publicaciones.
- URBINA NANDAYAPA, Arturo (1997), *Los delitos fiscales en México*, t I, México, Editorial Sicco.
- VALDÉS VILLARREAL, Miguel (1972), “Principios constitucionales que regulan las contribuciones”, *Estudios de derecho público contemporáneo*, México, UNAM-FCE.
- VENEGAS ÁLVAREZ, Sonia, (2010), *Derecho Fiscal*, México, Oxford University Press.
- VILALTA Y VIDAL, Antonio (1984), *La individualización de la ley civil*, México, UNAM.
- VILLALOBOS, Ignacio (1990), *Derecho penal mexicano*, México, Editorial Porrúa.
- VILLEGAS, Héctor B. (1980), *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, t I, Buenos Aires, Ediciones Depalma.



# Índice de materias

- abandono de bienes embargados, 391-392
- accesorios de las contribuciones, 182
- acepciones de la justicia fiscal, 96-97
- Achautla Calderón, Gumecindo**, 125
- Acosta Romero, Miguel**, 138
- acreditamiento, 228, 552, 553, 571-573
  - a los contribuyentes del impuesto especial sobre producción y servicios, 571-572
  - compensación y devolución, 458
  - de estímulos fiscales, 198-199
  - de impuestos, 428
  - del impuesto trasladado, 573
  - del IVA, 552-553
  - efectivamente pagado, 457
  - nuevo supuesto de, 572
  - pierde el derecho de, 574
  - procederá el, 573-574
- acreedores del embargado, 384
- actividad(es)
  - empresariales en copropiedad, 505-506
  - financiera del Estado, 2
  - parcialmente gravadas o a tasa 0%, 550-551
- acto(s)
  - de aplicación, seguridad jurídica en los, 101-114
  - de autoridad, presunción de legalidad de los, 24
  - de molestia, derecho fundamental de legalidad de los, 107-110
  - que implica consentimiento, 326-327
- actualización, 331-333, 427
  - de contribuciones y pago de recargos e indemnizaciones, 358
  - de créditos fiscales, devoluciones, valores y operativos, 208-209
  - de tarifas, 604-605
  - de valores de bienes u operaciones, 426-427



- incluida en la tasa de recargos, 212
- acuerdo
  - entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para intercambio de información tributaria, 303-304
  - impuestos comprendidos en el, 304-305
  - objeto y alcance del, 303-304
- acuse de recibo, 285
  - notificación, 285
- Addington**, 462
- adjudicación
  - al adquirente de los bienes rematados, 381-388
  - al fisco federal, 389
- administración
  - de la justicia fiscal, 54-55
  - fiscal de la Federación, de los estados, de la Cd. de México y de los municipios, 292-293
  - pública hacendaria y la aplicación de la *Ley Fiscal*, así como la expedición de circulares y otras reglas administrativas de carácter general, 49-51
- aduanas interiores, prohibición para los estados de tener, 57
- afirmativa ficta* en materia fiscal local, 103-104
- agentes aduanales, 266
- agravantes, 323-324
- Aguirre Pangburn, Rubén**, 532
- Allende, Salvador**, 409
- almojarifazgo, 67
- ampliación del embargo, 389
- antecedentes
  - de los derechos sobre agua, 604
  - del impuesto
    - especial sobre producción y servicios, 560-561
    - sobre automóviles nuevos, 581
    - sobre juegos con apuestas y sorteos, 577
    - sobre la renta, 462-463
    - del IVA, 546-547
- anticipo de ingresos esporádicos, 530
- anualidad de la ley fiscal, derecho fundamental, 76-77
- aplicación
  - de la tarifa según el art 152, 195
  - de los acuerdos internacionales de intercambio de información fiscal, 302-309
  - de medidas de apremio, 393-400
  - del pago, 203
  - del procedimiento administrativo de ejecución, 358-392
  - del producto de remate, 388
  - extraterritorial de la ley fiscal, 100-101
- aportaciones
  - al IMSS y al Infonavit, 143
  - complementarias de retiro, 491
  - de seguridad social, 181-182
  - económicas al servicio de la educación fijadas por el Congreso de la Unión, 137-138
- aprobación, 39
  - de los tratados relacionados con contribuciones, 37-39
  - del Presupuesto de Egresos, 40-41
- aprovechamientos, 183
- Aquino, santo Tomás de**, 16
- arancel(es), 588
  - importancia económica del, 48-49
- áreas estratégicas, 147
- arrendamiento
  - de inmuebles, 253-254
  - financiero, 420, 422, 514-515
- arresto, 340
- Arteaga Nava, Elisur**, 52, 53
- Arriola Vizcaíno, Adolfo**, 212, 301
- aseguramiento
  - de la contabilidad, sellos y colocación de marcas en la documentación contable, 259-261
  - de los depósitos bancarios, 397
  - precautorio de bienes, 395-396
- asignación
  - de campos de contribuciones en el sistema federal mexicano, 22
  - de folio, 250
- aspecto(s)
  - demográfico, 14

- relevantes que contemplan el *CFE* en relación al uso de medios electrónicos, 282
- Ataliba, Gerardo**, 189
- atribuciones
  - de los ayuntamientos en materia de contribuciones, 60-62
  - de la Cd. de México en materia de contribuciones, 59-60
- audiencia, derecho fundamental de, 102-106
- Auditoría Superior de la Federación, 148
  - discrepancias, 41
  - naturaleza jurídica, 42
  - objetivos, 42
  - regulación, 45
  - y sus facultades revisoras, 42-46
- aumento de multas, 324
- autodeterminación, 273
  - de contribuciones, 417-419
- autogenerados, ingresos, 183
- automóvil(es)
  - blindados, 583
  - concepto, 254
  - nuevos e importados, 581-582
  - valor(es)
    - en moneda nacional, 254
    - unitarios, 254
- autoría
  - de los comprobantes, 250
  - y participación en delitos fiscales, 354
- autoridades
  - administrativas en materia fiscal en la Cd. de México, 23-26
  - centrales, 25
  - en el nivel federal, 24-25
  - fiscales, 25
    - información que soliciten las, 259
    - y su competencia, 290-297
- autorización
  - al Congreso de la Unión para fijar aportaciones económicas al servicio de la educación, 137-138
  - de instrucciones anticipadas de pago, 271
  - de proveedores por el SAT, 251
- auxiliares de la administración fiscal, 266-267
- auxilio de la fuerza pública, solicitar el, 395
- avalúos,
  - impugnación de los, 382
  - vigencia de los, 383
- aviso(s), 272
  - cuando se deje de ser residente en México, 415-416
  - de dictaminación, 264
  - mediante mecanismo elegido, 285
  - y solicitudes complementarios, 270
- banco(s), 267
  - central, 148
- base(s), 508
  - de organización de la justicia para el control constitucional y el de legalidad, 117-121
- del impuesto
  - especial sobre producción y servicios, 569
  - sobre juegos con apuestas y sorteos, 579-580
  - sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, 587
- del IVA, 547-548
- gravable
  - como elemento sustancial de las contribuciones, 193
  - de impuesto sobre automóviles nuevos, 582
  - en el régimen de ingresos por enajenación de bienes, 513-519
  - y tasa, como elementos de definición de la contribución y de la capacidad económica y contributiva del obligado, 195-196
  - y tasas para formar cada contribución y su efecto en el sistema de contribuciones, 68-73
  - para enajenar los bienes embargados, 382
  - y tasa o tarifa, 582-583
- Becerra Bautista, José**, 381

- beneficencia pública o privada, 148
- beneficio(s)
- de la capacidad contributiva, 89-90
  - del régimen de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, 485-486
  - del régimen de coordinados, 477
- Bettinger Barrios, Herbert**, 38, 297, 299
- Bielsa**, 213
- bienes, 67
- a rematar, postura legal para adquirir los, 385
  - asegurados podrán dejarse en posición del contribuyente, 398-399
  - del remate, prohibición para adquirir los, 391
  - embargados, 391
  - abandono de, 391-392
  - base para enajenar los, 382
  - depósito de los, 374
  - exceptuados de embargo, 371-372
  - rematados, adjudicación al adquirente de los, 387-388
- Briz Benhuma, Katherine Kerstin**, 284
- Burgoa, Ignacio**, 39, 51, 115, 116, 117
- buzón tributario, 246-247, 282-283
- notificación por, 283
- CAAREM**, 280
- caducidad, 228-235
- en vía de acción, 235
  - y prescripción, distinción entre, 228-231
- cálculo
- de ingresos por enajenación de bienes, 513
  - del ejercicio, 228-229
  - del pago anual en el régimen
  - del pago provisional de las personas físicas no empresariales por enajenación de inmuebles, 517
  - por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, 512
  - por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, 604
  - por juegos con apuestas y sorteos, 580
  - sobre producción y servicios, 569
- calificación y financiamiento del remate, 386-387
- Calvo Nicolau, Enrique**, 100, 463
- Cámara de Diputados
- facultades exclusivas de la, 148-149
  - y aprobación del presupuesto de egresos, 40-41
- Cámara de Senadores,
- facultades exclusivas de la, 149
- cambios necesarios para lograr un sistema de justicia integral en materia fiscal, 130
- campo(s)
- de contribuciones de la Cd. de México, 122
  - de la Federación, 22
  - de los estados, 22
  - de los municipios, en el sistema federal mexicano, 22
- cancelación de créditos fiscales, 240-241
- cantidades y descripción del acto, 253
- capacidad
- contributiva, 88-89
  - principio de, 17-18
  - económica, 88
- características
- de la multa fiscal, 327-328
  - de la responsabilidad por infracciones fiscales, 337-338
  - de las participaciones, 433-436
  - del impuesto
    - especial sobre producción y servicios, 561
    - del ISR de las personas morales, 465
    - del IVA, 546
    - del poder tributario
      - abstracto, 20
      - indelegable, 20
      - irrenunciable, 20
      - permanente, 20    - del sistema de coordinación fiscal, 435-438
- Carbonell, Miguel**, 126
- Cárdenas, Lázaro**, 603
- Carlos IV**, 56

- carta de derechos de los contribuyentes auditados, 110
- casos
  - de emergencia en relación con el presupuesto de gastos, 63-64
  - de excepción en el pago a plazos, 211
  - en los que se levantarán medidas de apremio, 400
- Cassirer, Ernest**, 97
- Castañeda Rivas, María Leoba**, 125
- Castellanos Tena, Fernando**, 341
- causa
  - de la grandeza de los Estados Unidos, 35
  - de la obligación fiscal, 185-186
- causación, 273, 525, 569, 601
  - determinación y cumplimiento de la contribución, recapitulación acerca de la, 241
- cesión de documentos, 255
- certeza en cuanto al cumplimiento de los convenios, 438
- certificado(s)
  - de FIEL, 250
  - para establecimientos, 250
  - para uso de sellos digitales, 250, 289
  - tramitación del, 250
  - vigente de la firma electrónica, 282
- Chang Kai-Chek**, 409
- Chapoy Bonifaz, Dolores Beatriz**, 58, 101
- Chiguil Figueroa, Francisco**, 447
- Ciudad de México, 22, 59-60, 149-151, 447
  - atribuciones en materia fiscal, 60-62
  - campo de contribuciones de la, 22
  - distribución de la potestad normativa, 20
  - principios constitucionales en materia fiscal y financiera del, 147-166
- cheques devueltos, 197
- clasificación
  - de las contribuciones, 171
    - en la Constitución mexicana, 172
  - de las exenciones, 222
  - de las infracciones fiscales, 338-339
  - de los sujetos pasivos, 188, 204-207
- clausura, 340-341
  - de carácter impositivo, inconstitucionalidad de la, 94
- clave
  - de seguridad, 285
  - genérica, 253
- cobro provisional de contribuciones, 395
- Código Financiero del Distrito Federal*, 411
- Código Fiscal de la Federación*, 221-222
- colaboración administrativa entre autoridades fiscales en el plano internacional y en el derecho interno, 297-312
- comercio exterior, 67-68
- Comisión Nacional de los Derechos Humanos, 120-121, 151-152
- compensación
  - de adeudos fiscales con adeudos de carácter civil o mercantil, 226
  - de créditos, 224-225
  - de oficio, 225-226
  - entre entidades de derecho público, 226
  - improcedente, 225
- competencia de las autoridades administrativas y organismos autónomos en materia fiscal, 24-26
  - en el nivel de la CDMX, 25-26
  - en el nivel federal, 24-25
- composición
  - de campos constitucionales de contribuciones, 21
  - del sistema por material y tipos de contribuciones, 410-411
- comprobación
  - de autenticidad, 251-252
  - de elementos esenciales de causación de las contribuciones, de la correcta determinación de ésta y su entero, 273-278
- comprobantes
  - de los ingresos, actos y operaciones, expedición y conservación de, 248
  - de mercancías, 257
  - de retención de contribuciones, 256
  - fiscales, 248
    - digitales, 249
    - lugar y fecha de expedición, 252
    - no deducibles ni acreditables, 257
    - requisitos de los, 252, 253
- comunicaciones

- privadas en materia fiscal, inviolabilidad de las, 111
- concepto
  - de automóvil, 254
  - de empresa para efectos fiscales, 425
  - de enajenación, 567
  - de hecho generador, 189-190
  - de infracción y sus clasificaciones, 307, 340
  - de pago, 196
  - de tasa y su clasificación, 194-195
  - de veto, 51
  - y clasificación de la base gravable, 193
- concordato tributario, 213-214
- concurrentia
  - de autoridades en el embargo de bienes, 300-301
  - de fiscos en el embargo, 185
- concursos, 528
- conclusión de la revisión de la cuenta pública, 41
- condición para registrar las obligaciones de los municipios, 438
- condonación
  - a contribuyentes que están sujetos a concurso mercantil, 240
  - de contribuciones y accesorios, 238-239
  - de multas, 239-240, 328-329
  - y recargos, 239-240
- confiscación de bienes, 92
- Congreso de la Unión, 152
  - está autorizado para fijar aportaciones económicas correspondientes al servicio de la educación, 137
  - y formación de las leyes de contribuciones, 34-37
- conocimiento de formatos electrónicos, 269
- consideraciones básicas para este nuevo milenio acerca del sistema de contribuciones, 408-409
- constancia con carácter informativo, 271
- consultas a las autoridades fiscales, 104
- consumo, 68
- contabilidad
  - electrónica, 286-287
  - fiscal, 258-259
  - para efectos fiscales, 258-263
- contemporaneidad de la ley de contribuciones con la realización del hecho generador, 97-99
- contenido de comprobantes al SAT, 250
- contrabando, declaratoria de, 349
- contribución(es), 14, 35
  - accesorios de las, 182
  - administradas por organismos fiscales autónomos, 289
  - cobro provisional de, 395
  - de mejoras, 180-181
  - diferentes, 327
  - elementos sustanciales de las, 171-244
  - especiales, 182
  - estatales, 454-456
  - hecho generador de las, 189-193
  - incumplimiento de las, 321-403
  - municipales, 456
  - noción constitucional de, 13-15
  - omitida, determinación presuntiva de la, 357-358
  - pagada a otro sujeto activo, 226
  - pago de la, 196-219
  - potestad constitucional en materia de, 18-26
  - principios constitucionales de las, 13-170
  - proporcionalidad y equidad de las, 88-97
  - que se pagan mediante declaración, 203
  - sistema nacional de, 405-461
  - sobre ingreso y las utilidades, bienes, gasto, comercio exterior y consumo, 66-68
  - y accesorios, condonación de, 238-239
  - y créditos fiscales, formas de extinción de la, 219-241
- contribuyente(s), 167
  - auditados, carta de derechos de los, 110
  - con varios establecimientos, 261
  - y otros obligados conforme a la Constitución, 26-34
  - y su carácter de principales obligados por la contribución, 188
  - y sus obligaciones instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones, 312-314
- control
  - de aduana en el despacho, 263

- difuso, 79
- físico de volumen de productos fabricados, producidos o envasados, 261 y evaluación de los ingresos, 75
- controversias entre el fisco federal y los fiscos locales, 226-227, 374-375
- conveniencia de que se precisen los distintos campos impositivos en una reforma constitucional, 446
- convenio(s)
  - de adhesión, 310
  - de colaboración administrativa en ingresos coordinados, 310-311
  - de carácter local, 310-312
    - entre autoridades fiscales federales y las de las entidades federativas y municipios, 309-312
- convocatoria de remate, 384-385
- coordinación
  - en materia contable y de información de finanzas públicas, 439
  - fiscal en la Ciudad de México, 444, 447
- coordinado, 476
- Corona Laurette, Samuel**, 113, 114
- correlaciones entre los sistemas federal y locales de contribuciones, 456
- Cortina Gutiérrez, Alfonso**, 3, 23, 31, 62, 83, 119, 429
- creación de un Fondo de Incentivo a la Eficiencia en la Gestión Municipal, 459
- crédito(s)
  - compensación de, 224-225
  - controvertidos, reforma en la Ciudad de México para, 129-130
  - fiscal, pago liso y llano de un, 99
  - fiscales
    - cancelación de, 240-241
    - devoluciones, valores y operativos, actualización de, 208-209
    - prescripción de los, 236-238
    - reglas en la preferencia de, 227-228
- criterios de vinculación entre los hechos causa de las contribuciones y los titulares de la potestad fiscal, 31-33
- crítica certera al impuesto sobre la renta, 464-465
- cuenta pública, revisión de la, 152
- Cuevas Figueroa, Pedro**, 102
- cultura fiscal, 138
- cumplimiento de las contribuciones, elementos instrumentales para el, 245-320
- cuota(s)
  - compensatorias, 589
  - de derrama, 68-70
  - degresivas, 72
  - fija, 70
  - progresiva, 70-72
    - inversa o al revés, 73
  - proporcional, 70
- curva de Laffer, 176
- daños e indemnización por administración irregular, 147
- deberes de todas las autoridades en materia de derechos humanos y principios rectores, 127
- De Andrea Sánchez, Francisco José**, 17
- De Falçao Araujo, Almícar**, 190
- De Juano, Manuel**, 88, 90, 212
- De la Cueva, Mario**, 125, 126, 140
- De la Garza, Sergio Francisco**, 1, 19, 47, 48, 58, 201, 202, 235, 332, 363, 372
- De Miguel Calzado, María Jesús**, 435
- decálogo en materia fiscal, 50-51
- decisión desafortunada de acumular los intereses, 522-523
- declaración(es)
  - complementarias, 271-272
  - de impuestos, 267-268, 417-418
  - de perjuicio, 346
  - informativa, 264, 301, 538
  - periódicas, 188, 245, 269, 315, 316 y avisos, 267-272
- declaratoria(s)
  - de contrabando, 346
  - y otros convenios, 311-312
- deducción(es), 500-510
  - aplicables en la declaración anual, 522

- en el régimen
  - de ingresos por enajenación de bienes, 515
  - por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, 510-513
  - opcional, 513
  - para contribuyentes con actividades empresariales, 501
  - personales, 492-493, 513
- definición(es)
  - de actividad exclusiva, 476
  - de impuesto, 173-174
  - de las actividades gravadas, 550-551
  - de las bases gravables y de las tasas
    - para formar cada contribución y su efecto en el sistema, 68-73
    - para los efectos del acuerdo, 305
- delegación de facultades, 438
- Delgadillo Gutiérrez, Luis Humberto**, 13
- delitos
  - continuados, 355
  - de funcionarios públicos, 354
  - en grado de tentativa, 355
  - en que no se procede penalmente, 347
  - fiscales, 93, 306, 309, 323, 326, 337, 338, 341-344, 346, 348, 350-355
    - en su totalidad deben ser perseguidos de oficio, 346
    - su clasificación y las penas, 342-347
    - perdón legal de los, 352
- denuncia de hechos, 347
- depósito
  - de los bienes embargados, 372-374
  - fiscal, 590-591
- derecho(s), 173, 179
  - a la devolución, 215
  - a la justicia, 129
  - a repetir contra el contribuyente, 337
  - de asociarse o reunirse pacíficamente
    - con motivos de naturaleza fiscal, no se podrá coartar, 111-114
  - de exploración de hidrocarburos, 607
  - de la extracción de hidrocarburos, 607
  - de pesca y acuicultura, 602
  - de petición, 103
  - federales, 594-599
  - financiero, 3-9
  - fiscal
    - no son fuentes del, 8
    - noción de, 4
    - subramas jurídicas que abarca el, 8-9
    - ubicación del, 5
  - fundamental(es)
    - constitucional(es), 153
    - de anualidad de la ley fiscal, 76-77
    - de audiencia, 102-106
    - de formalidades esenciales del procedimiento, 116-117
    - de irretroactividad de la ley, 97-99
    - de juicio previo, 114-115
    - de jurisdicción y de someterse al tribunal previamente establecido, 115-116
    - de legalidad de los actos de molestia, 107-110
    - de ley expedida con anterioridad al hecho, 117
    - de multa no excesiva, 93-94
    - de no confiscación, 92-93
  - generales de los contribuyentes, 274
  - humanos, 153
    - contenidos en tratados internacionales, 126
    - e impartición de justicia, 124
    - o contribuciones, 179-180
    - personal al acreditamiento, 554-555
    - por el uso o aprovechamiento de bienes del dominio público de la nación, 599-602
    - por la utilidad compartida, 606
    - por prestación de servicios, 594-599
    - sobre agua, 602
    - sobre el espacio aéreo, 600-601
    - sobre espectro radioeléctrico, 601
    - sobre explotación forestal y pesca, 601-602
    - sobre hidrocarburos, 599
    - sobre minería, 600
- descripción
  - del sistema resultante de la coordinación fiscal, 445-446
  - legal del hecho generador y del hecho imponible, 191



- destrucción
  - de envases, 569-571
  - de mercancías en depósito ante la aduana, 235
- detención, 351
- determinación
  - de ingresos no acumulables, 518
  - de la ganancia, 518
  - de las contribuciones, 273, 214
  - del impuesto
    - acreditable, 553
  - del pago, 202
  - para la utilidad fiscal del bimestre, 508-509
  - presuntiva, 575-577
    - de la contribución omitida, 357-358
- deuda pública, empréstitos, 153-154
- devolución(es), 219
  - actualizada, fisco federal pagará la, 217
  - cuando se entenderá que está debidamente efectuada la, 218
  - de cantidades menores a las solicitadas, 216
  - de oficio o a petición del interesado, 214, 219
  - de pago de lo indebido, 214
  - del IVA a turistas, 559-560
  - derecho a la, 215
  - descuentos y otros, 252
  - plazo para la entrega del monto, 218
  - prescripción de la, 218
  - y compensación, 584
- Díaz Ordaz, Gustavo**, 585
- dictamen(es)
  - acerca del cumplimiento de obligaciones fiscales en la Ciudad de México, 264-266
  - contable opcional sobre estados financieros, 263
  - presentación del, 264
- diferencia(s)
  - de impuesto, 264
  - entre establecimiento permanente y residentes en el extranjero, 543
  - entre la tasa de 0% y la exención, 550-551
- difusión de proveedores autorizados, 251
- disminución
  - del ISR, 509
  - del monto del crédito fiscal, 109
- distinción entre caducidad y prescripción, 228-231
- distribución de los recursos recaudados por concepto del impuesto por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, 605-607
- diversos
  - regímenes de las personas físicas, 488
  - tipos de rentas, 66-67
- documentación en locales, 257
- documento(s)
  - con firma electrónica avanzada o sello digital, 249
  - digitales, 281, 289
    - no abierto, 285
- doctrina, 8
- domicilio fiscal, 415-416
- donativos deducibles, 253
- educación gratuita impartida por el Estado, 137
- efectos
  - de las contribuciones, 86
  - de los impuestos, 177-179
    - económicos, 178
  - evasión, de, 179
  - morales, 177
  - políticos, 177
- ejecución de la *Ley de Ingresos*, 74-75
- ejecutivo federal, 154-155
  - e iniciativas de ley, decretos, reglamentos y las circulares en materia fiscal, 46-54
  - hará llegar a la Cámara de Diputados la iniciativa de la Ley de Ingresos y el Proyecto del Presupuesto de Egresos de la Federación, 46
  - podrá ser facultado por el Congreso de la Unión para aumentar, disminuir o suprimir las cuotas de las tarifas de exportación e importación, 48-49



- principios constitucionales en materia fiscal y financiera del, 147-166
- y la iniciativa de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, 46
- ejercicio fiscal, 420
- elemento(s)
  - de concepto, 18
  - de la capacidad contributiva, 89
  - de la obligación impositiva, 185
  - espacial del hecho generador y su clasificación, 192
  - instrumentales para el cumplimiento de las contribuciones, 245-320
  - legales que componen el hecho imponible (generador), 190-191
  - material(es)
    - de pago, 196-209
    - del hecho generador y su clasificación económica, 191-192
    - personales, de tiempo y de lugar, 196-209
  - personales de pago, 203-207
  - subjetivo, 192
  - sustanciales de las contribuciones, 171-244
  - temporal del hecho generador y su clasificación, 192
- eliminación de la concurrencia impositiva, 436
- embargo, 362-367
  - ampliación del, 313
  - concurrencia de fiscos en el, 227
  - de bienes
    - concurrencia de autoridades en el, 374
    - de fácil descomposición o de materias inflamables, 376
  - de créditos, 376
  - de dinero o de bienes preciosos, 376
  - precautorio, 364-367
- emisión por medios propios, 252
- empresa y actividades empresariales, 425
- enajenación
  - a plazos, lugar de enajenación y arrendamiento financiero, 420-422
  - con tasa de 0% de IVA y los relacionados con el IEPS, 255
  - de bienes, 514-515
  - definición de, 550
  - fuera de remate, 390-391
- encubrimiento en los delitos fiscales, 354
- enseñanzas de la historia en relación con los impuestos, 175
- envío
  - de las posturas en documento digital con firma electrónica avanzada, 385-386
  - por medio del servicio postal, 270
- época de pago
  - del impuesto especial sobre producción y servicios, 580
  - en el régimen de actividades empresariales o de prestación de servicios profesionales, 500
  - eventual, provisional, anual, 500
- equidad tributaria, 91-92
- escisión de las sociedades, 423-424
- escrito libre, 319
- esencia del federalismo fiscal, 410
- especies de contribuciones, 171-183
- especificaciones informáticas, 251
- espectacular reforma en la Ciudad de México para créditos controvertidos, 129-130
- esquema *ad valorem* bebidas alcohólicas, 569
- Esquivel Obregón, Toribio**, 35
- establecimiento permanente, 532-533
- estados, 155-156
  - campo de contribuciones de los, 22
  - financieros, dictamen contable opcional sobre, 263-266
- estampillas y papel sellado, prohibición para los estados de emitir, 56-57
- estimación del impuesto omitido, 394-395
- estimativa de sus ingresos en sorteo, 579
- estímulos fiscales, 74, 198, 224, 228, 291, 462, 465, 487, 588
  - acreditamiento de, 198-199
- estructura
  - de la clave, 246

- de la hacienda pública contemporánea, 9-11
  - de la ley, 561
  - del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, 430-431
  - estudio de los delitos fiscales, importancia del, 341-342
  - evasión de impuestos, 179
  - exacciones parafiscales o tasas paratributarias, 182
  - examen
    - de la contribución de la carga fiscal nacional, 457-458
    - discusión y aprobación del presupuesto de egresos, 40-41
    - general de los sistemas federal y local de contribuciones frente a los principios constitucionales anteriores, 147-166
  - exención(es), 156, 222, 496, 503, 515, 570, 584
    - al ingreso, 503
    - de pagar impuesto, 496-497
    - en el impuesto especial sobre producción y servicios, 570
      - sobre automóviles nuevos, 584
    - en el régimen
      - de ingresos por enajenación de bienes, 515-516
    - en los Estados Unidos Mexicanos, 156
  - exentos
    - del impuesto sobre producción y servicios, 578, 579
    - del impuesto sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, 587
  - exigir la actualización de contribuciones y el pago de recargos e indemnizaciones, 358
  - existencia del establecimiento permanente conforme a la regla básica, 533-543
  - expedición
    - de comprobantes de operaciones que reúnan los requisitos fiscales, como facturas, recibos, títulos o valores, 313
    - y conservación de comprobantes de los ingresos, actos y operaciones, 248-257
  - exportación de bienes o servicios, 551
  - exposición de motivos, 131-132, 405
  - extinción
    - de créditos fiscales incobrables, 238, 241
    - de pleno derecho de créditos fiscales, 237
  - facultad(es)
    - de la autoridad administrativa para realizar visitas domiciliarias con el objeto de comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales, 107-110
    - para comprobar la procedencia de solitudes de la devolución, 216
    - del Ejecutivo federal en la materia fiscal, 290-292
    - para exigir las responsabilidades derivadas del incumplimiento, 357-400
  - exclusiva(s)
    - de la Cámara de Diputados, 40-41, 148-149
    - de la Cámara de Senadores de ratificar los nombramientos de empleados superiores de Hacienda, 39, 149
  - otorgadas mediante el convenio de colaboración administrativa a la Ciudad de México, 442
  - privativas de la Federación, 156-157
  - reservadas para la Federación
    - mediante el convenio de colaboración administrativa, 441-442
- fecha de pago, 207-208
  - federación, campos de contribuciones de la, 22
  - Felipe V**, 56
  - Fénech Navarro, Miguel**, 381
  - Feregrino Paredes, Baltazar**, 281
  - Ferreiro Lopatza**, 235
  - fin(es)
    - de la política económica y social, 86
    - de los impuestos, 175-176
    - extrafiscales, 176

- fiscales, 175
- último de justicia de las contribuciones en el sistema de contribuciones, 94-96
- firma(s)
  - electrónica avanzada (FIEL), 214, 249, 268, 279, 281, 282, 285, 289, 360, 385, 386
  - datos de creación, 289
- fiscalización, 440
- fisco
  - federal
    - pagará la devolución actualizada, 217
    - y fiscos locales, controversias entre, 226-227
    - no debe hacerse justicia por su propia mano, el, 115
- Flores Zavala, Ernesto**, 36, 56, 59, 68, 90, 91, 203, 298, 301, 406, 413
- folio y sello digital, 252
- Fondo
  - de Administración y Mantenimiento, 5% para el, 390
  - de compensación del impuesto sobre automóviles nuevos, 585
  - para entidades federativas y municipios productores de hidrocarburos, 605
- forma(s)
  - de comprobar el pago del impuesto, 208
  - de extinción de la contribución y de los créditos fiscales, 219-241
  - que el *Código Fiscal de la Federación* permite, 221-222
  - oficiales, 268
  - para presentación de declaraciones no aprobadas, 269
  - y época de pago del impuesto
    - en el régimen general, 469, 510
    - por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, 605
    - sobre automóviles nuevos, 583
- fórmula general para el cálculo del impuesto a las personas morales, 468, 493
- formulación de leyes o decretos que versen sobre contribuciones o impuestos deben discutirse primero en la Cámara de diputados, 37
  - de los requerimientos de documento digital, 219
- fortalecimiento institucional para la prevención de faltas administrativas y hechos de corrupción, 46
- Fraga, Gabino**, 2, 62, 406
- Friedman, Milton y Rose**, 408
- fuelle(s)
  - de la obligación fiscal, 185
  - de riqueza, 543-544
  - del derecho fiscal, 5-8
  - formales, 5
  - históricas, 5
  - reales, 5
  - que no son del derecho fiscal, 8
- funciones
  - de los síndicos, 112-114
  - esenciales del Estado contemporáneo, 1-9
  - fundamentación y motivación de los proveídos sancionadores, 340
  - fundamentos de la base a considerar para el reparto de utilidades, 483
  - fusión y escisión de las sociedades, 422-423
- gabela, 141
- García Cano, Angélica**, 297
- García Domínguez, Miguel A.**, 346
- García Máynez, Eduardo**, 337
- gasto, 67
  - público y otros fines de las contribuciones, 82-88
- generalidades de los impuestos federales, 461-465
- Gil Valdivia, Gerardo**, 58
- Giuliani Fonrouge, Carlos M.**, 2, 20, 201, 213, 219
- glosario de conceptos vinculados al impuesto
  - especial sobre producción y servicios, 563-565
- Gómez Cotero, José de Jesús**, 423, 424
- González-Salas Campos, Raúl**, 344

- gratuidad, 157
- Griziotti**, 89
- Guerrero Navarrete, Brenda**, 346
- hacienda municipal, 157-158  
pública contemporánea, estructura de la, 9-11
- hay que tener cuidado con la *Ley Federal para Prevención e Identificación de Operaciones con Recursos de Procedencia Ilícita* (Ley antilavado), 510
- Hazlit, Henry**, 11
- hecho(s)  
generador, 97  
de las contribuciones, 189-193  
descripción legal del, 191  
y base gravable, como elementos de definición de la contribución y de la capacidad económica y contributiva del obligado, 193-194
- imponible  
descripción legal del, 191  
elementos legales que componen el, 190-191  
significativos de la economía son los hechos generadores de las contribuciones, 66
- Heduán Virués, Dolores**, 118, 119
- Hernández Rodríguez, Jesús F.**, 566
- Hidalgo y Costilla, Miguel**, 14
- hipótesis  
de incidencia, 189-190  
de sobreseimiento de los juicios penales, 351-353
- honorarios eventuales, 503
- IEPS a alimentos no básicos, 568
- impartición de justicia  
en materia fiscal, 114-147  
que lleva a cabo el Estado, debe ser gratuita la, 133-134
- impedimento  
material a la práctica del embargo, 377  
para gravar y embargar el patrimonio familiar, 139-140
- importación(es)  
a favor de terceros, 256  
de bienes, 571  
definitiva, 583  
o servicios, definición de, 550  
mercancías de, 256
- importancia  
del estudio de los delitos fiscales, 341-342  
económica del arancel, 48-49
- imposición  
de multa, 394  
hasta por tres ocasiones, 395  
es independiente de la responsabilidad penal, 321  
de sanciones, 393  
administrativas, 316
- impuesto(s), 173-179  
a la tasa de 0%, 553  
acreditable, 553, 572  
al comercio exterior y las cuotas compensatorias por prácticas desleales de comercio, 587-594  
al valor agregado, 544-560  
alcabalariorios, prohibición para los estados de establecer, 57  
comprendidos en el acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para intercambio de información tributaria, 304-305  
de los demás ingresos que obtengan las personas físicas, 528-530  
de los ingresos  
por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por personas morales, 523-527  
por obtención de premios, 527-528  
efectos de los, 177-179  
en la actualidad, 186-187  
especial sobre producción y servicios, 560-581  
federales, 461-610  
municipales, 456  
no podrán optar por este régimen, 475  
ventajas, 475
- local  
a las ventas, 560

- sobre ingresos por salarios, 492
- por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, 603-607
- por la prestación de servicios telefónicos, 580-581
- por mandato
  - divino, 174
  - legal, 175
- por necesidad, 175
- por servicios personales subordinados, 489
- por voluntad
  - del más fuerte, 174
  - popular, 175
- principios doctrinales de los, 177
- sobre automóviles nuevos, 581-585
- sobre juegos con apuestas y sorteos, 577-581
  - disminución del, 578
- sobre la renta, 462-465
  - a los residentes en el extranjero, con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional, 530-544
  - de las personas físicas, 486-530
  - de las personas morales, 465-486
- sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, en los que intervengan empresas concesionarias de bienes del dominio directo de la nación, 585-587
- telecomunicaciones, nuevo, a las, 580
- traslación, 551-552
- trasladado
  - no acreditable, 574
  - verdes, 568
  - y efectivamente pagado, 554
- impugnación de los avalúos, 382
- inclusión del impuesto en el precio, 584
- inconstitucionalidad
  - de la clausura de carácter impositivo, 94
  - de la declaración de perjuicio, 346
  - de la notificación por buzón tributario, 283-284
- incorporación de sello digital, 251
- incumplimiento culposo, 329-330
  - de las contribuciones, 321-403
  - del contribuyente y de los demás obligados, 321-329
    - doloso, 322-323
    - por causas externas, 330
    - responsabilidad originada por el, 330-341
- indexación tributaria, 208-209
- ineficacia de actos o contratos para efectos fiscales, 392
- información
  - acerca de equipos y procesos de producción, destilación o envasamiento, 262
  - concerniente al precio de enajenación de cada producto y valor, así como su volumen, 261
  - que soliciten las autoridades fiscales, 259
- infracción(es), 234
  - administrativa, responsabilidad por, 337
  - fiscales, clasificación de las, 338-340
  - y sus clasificaciones, concepto de, 337
- ingreso(s)
  - acumulables, 469-470
  - asimilados a salarios, 489-490
  - autogenerados, 183
  - control y evaluación de los, 75
  - de los demás, que obtengan las personas físicas, 528-530
  - derivados de la realización de actividades empresariales o de la prestación de servicios profesionales, 497-503
  - en el régimen de ingresos por enajenación de bienes, 513-519
  - no acumulables en el régimen de ingresos por enajenación de bienes, 514-515
  - por actividades empresariales o por la prestación de un servicio profesional, 497
  - por adquisición de bienes, 519-520
  - por arrendamiento y, en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, 511-515
  - por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales, 523-527

- por enajenación de bienes, 513-519
  - por intereses, 520-523
- por obtención de premios, 527-528
- por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, 489-497
- y utilidades, 66-67
- inhibición de la realización de inversiones, 523
- iniciativa(s)
  - de Ley de Ingresos y el Proyecto de Presupuesto de Egresos de la Federación, 46
  - de ley, decretos, reglamentos y las circulares en materia fiscal, 46-54
- inicio de actividades, 505
- inmovilización de cuentas, 369
- inscripción
  - de las obligaciones originadas de la emisión de valores, 439
  - del embargo, 376
  - en el registro o padrón de contribuyentes, 312-313
- instalaciones aduaneras, 262
- Integración del Proyecto de Presupuesto de Ingresos, 76
- instituciones y conceptos generales de las contribuciones confirmatorias del sistema, 412-416
- Instituto
  - de Investigaciones Jurídicas, 133
  - de Seguridad y Servicios Sociales de los Trabajadores del Estado (ISSSTE), 184
  - de Seguridad Social para las Fuerzas Armadas Mexicanas (ISSFMAN), 184
  - del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores (INFONAVIT), 296-297
  - Mexicano del Seguro Social (IMSS), 295
- integración
  - de la hacienda municipal, 60-62
  - del proyecto de presupuesto de egresos de la Federación, 76
- intercambio de información tributaria, 306-309
- interés(es)
  - de créditos hipotecarios, 491
  - real y ajuste por inflación, 523
- interpretación
  - conforme y *pro personae*, 126
  - constitucional e interpretación de leyes y tratados concernientes a contribuciones, 80-82
  - de la ley, 80
    - fiscal, 80
  - de los tratados, 81-82
- intervención, 377
  - de las autoridades en el embargo, 377-378
  - de notarios, agentes aduanales y otros auxiliares de la administración fiscal, 266-267
- interventor
  - administrador, 379-380
  - con cargo a la caja, 378-379
- interrupción del término, 237
- Inventario de la situación financiera*, 182
- inversiones o gastos en periodos preoperativos, 554
- inviolabilidad de las comunicaciones privadas en materia fiscal, 111
- invitación a cumplir con las obligaciones fiscales, 419
- irretroactividad de la ley, derecho fundamental de, 97-99
- Jarach, Dino**, 184
- Johnson Okhuysen, Eduardo A.**, 465
- juicio(s)
  - previo, derecho fundamental de, 114-115
  - universales, 375
- jurisdicción contencioso-administrativa, federal y local, principios constitucionales de la, 121-122
- jurisprudencia, 7
- justicia, 158-159
  - fiscal social, 159
  - impositiva, principio de, 16
  - por su propia mano, nadie debe hacerse, 106-107
  - pronta, expedita, imparcial, completa y gratuita, principios constitucionales de, 129-134

juzgados de distrito y tribunales colegia-  
 dos y unitarios de circuito espe-  
 cializados en competencia econó-  
 mica, radiodifusión y telecomuni-  
 caciones. Energía, 122

**Kaldor, Nicolás**, 67  
**Kaye, Dionisio J.**, 302

legalidad

en materia fiscal y sus excepciones,  
 principio de, 78  
 tributaria, principio de, 16

lentes ópticos graduados, 255

**Legaz Lacambra, Luis**, 101

**Lerdo de Tejada, Francisco**, 18

levantamiento

de la intervención, 380-381  
 del aseguramiento, 399-400

Ley(es), 6, 159

aduanera, 558, 591

de Comercio Exterior, 587

de contribuciones

Congreso de la Unión y formación  
 de las, 34-37

territorio de aplicación de la, 99-101  
 y hecho generador, 97-99

de Coordinación Fiscal, 311

de Extinción de Dominio, 510

de Hidrocarburos, 599, 603-607

de Ingresos a la Federación, 599

y Presupuesto de Egresos, 74-76

no se debe modificar la, 47

de Presupuesto y Gasto Eficiente del Dis-  
 trito Federal (hoy CDMX), 447

de la selva en materia tributaria, 17-18

de los Impuestos Generales de Importa-  
 ción y de Exportación, 588

de los Sistemas de Ahorro para el Retiro,  
 491

del Impuesto sobre la Prestación del Ser-  
 vicio Telefónico, 580

Federal de Derechos, 594

Federal de Juegos y Sorteos, 577, 578

Federal de Presupuesto y Responsabili-  
 dad Hacendaria, 6, 75, 85

Federal de Radio y Televisión, 585

Federal del Impuesto sobre Automóviles  
 Nuevos, 581

Federal para Prevención e Identificación  
 de Operaciones con Recursos de  
 Procedencia Ilícita, 510

Federal del Trabajo, 227

fiscal

aplicación extraterritorial de la, 100-  
 101

interpretación de la, 80-81

para Regular las Actividades de las

Sociedades Cooperativas de Ahorro  
 y Préstamo, 505

**Leyton, Alberto**, 280

libertades del espíritu, 114-115

libre manejo y disponibilidad de los fon-  
 dos, 435-436

límite(s)

de las deducciones, 492

del poder tributario, 19

**Lomelí Cerezo, Margarita**, 78, 94, 337

**López, Jaime Nicolás**, 88, 99

**López Mateos, Adolfo**, 603

lugar

de enajenación, 421

de pago, 208

del hecho generador, 32

fijo de negocio, 534

**Mabarak, Doricela**, 346

**Mao**, 409

marbetes y precintos, 262

**Margáin, Hugo B.**, 99, 100, 228, 229,  
 230, 236

**Margáin Manautou, Emilio**, 57, 59, 87,  
 137, 171, 229, 547

**Martínez Morales, Rafael I.**, 409

materia(s)

de colaboración administrativa, 440-441  
 de las contribuciones y clasificación,  
 66-68

en relación con la coordinación en  
 derechos, 443-445

objeto de los convenios y acuerdos de  
 adhesión, 440-445

penal, 234

**Maynard Keynes, John**, 409



- mecánica
  - del impuesto, 522
  - para la aplicación de la tarifa y fórmula, 194-195, 493-495
  - para personas físicas, 493
- medidas de apremio, aplicación de, 393
- medios
  - alternativos de impartición de justicia, 135-137
  - electrónicos para el cumplimiento de las obligaciones fiscales, 279-290
- mercancías no identificables, 254
- Mercado Herrera, Eduardo**, 143
- Mestres, Magín Pont**, 16
- miscelánea del comercio exterior, 589
- mito de los salarios mínimos, 141
- modificación de sanciones, 340
- momento(s)
  - de retención, 557
  - en el que se consideran efectivamente cobradas las contraprestaciones, 548
  - en que se efectúa la enajenación, 584
- moneda, 159
- monedero electrónico, 236, 239, 472, 500, 508
- Montero Duahtl, Sara**, 139
- monto de las utilidades de cada empresa, para determinarlo se tomará como base la renta gravable, 142
- por el que se practicará el aseguramiento precautorio, 396
- Morelos y Pavón, José María**, 14
- Moreno, Daniel**, 37
- Moreno García, Gerardo**, 316
- Moreno Padilla, Javier**, 331
- Morselli, Emanuelle**, 182
- muerte del infractor, 358
- multa(s), 340
  - aumento de, 324
  - condonación de, 239-240
  - fiscal, características de la, 327-328
  - imposición de, 321
  - no excesiva, derecho fundamental de, 93-94
  - reducción
    - del 100% de la, 325-326
- múltiple contribución por uno o varios titulares de la potestad fiscal, en el plano interno y en el internacional, 22-23
- municipios, campos de contribuciones de los, 22
- Muñoz Polvo, Alan**, 523
- nacionalidad, 31
- nadie
  - debe hacerse justicia por su propia mano, 106-107
  - puede ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución y sin su pleno consentimiento, (art 5o, párr 3o, *CPEUM*), 33-34
- Nava Negrete, Alfonso**, 53
- necesidad
  - de establecer la codificación fiscal federal, 411
  - de la representación de los municipios en los órganos de coordinación fiscal, 458-459
- nivelación de la capacidad fiscal de las entidades, 426
- no causación, 605
- no contribuyentes, los, 573
- no discriminación, 127
- no retención, 557
- no se considera confiscación la aplicación total o parcial de los bienes de una persona para el pago de impuestos o multas, 92
- no se debe modificar la *Ley de Ingresos*, ni el presupuesto de egresos o gastos, 47
- no se formulará declaratoria de perjuicio, 347
- no se podrá coartar el derecho de asociarse o de reunirse pacíficamente con motivos de naturaleza fiscal, 111-114
- no se procede penalmente, 347
- no son fuentes del derecho fiscal, 8
- noción(es)
  - constitucional de contribución, 13
  - de derecho fiscal, 4



- de justicia, 15
- de sistema de contribuciones, 405-409
- previas, 1-11
- normas fiscales supletorias, 81
- notarios, 266
- notificación(es)
  - del aseguramiento al contribuyente, 398
  - realizadas, 285
- novación fiscal, 235
- nuevo
  - impuesto a las telecomunicaciones, 582
  - supuesto de acreditamiento, 572
- objeto
  - de la obligación fiscal, 187
  - especial sobre producción y servicios, 564-565
  - sobre automóviles nuevos, 581-582
  - sobre juegos con apuestas y sorteos, 577-578
  - del ISR de las personas morales, 466
  - del IVA, 546
  - del régimen
    - de actividades empresariales o de prestación de servicios profesionales, 499
    - de incorporación fiscal, 504
    - de ingresos por adquisición de bienes, 519
    - de ingresos por enajenación de bienes, 513
    - de las personas físicas con actividades empresariales, 499
    - por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, 509
  - y alcance del acuerdo entre los Estados Unidos Mexicanos y los Estados Unidos de América para intercambio de información tributaria, 303-304
- obligación(es), 160
  - de fabricantes, distribuidores y empresas comerciales, 484
  - de las personas morales, 503
  - que distribuyan dividendos, 524
  - de los contribuyentes, 574-575
  - de informar sobre sus principales clientes o proveedores, 261
  - de los patrones de contribuir al establecimiento de las escuelas, 143
  - de pago, 357-392
  - de presentar declaración anual sobre salarios, 495-497
  - de quienes pagan intereses, 521-522
  - del ciudadano de la República de inscribirse en el catastro de la municipalidad, manifestando la propiedad, industria, profesión o trabajo de que subsista, 32
  - del contribuyente, 492- 493, 502-503
  - de comprobar los elementos que caracterizan la contribución a su cargo, 313
  - del régimen por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, 511-512
  - del coordinado, 253, 477
  - del patrón, 495-496
  - del régimen, 509-510
    - fiscal(es), 9, 15, 97, 117, 184, 185, 189, 192, 196, 314, 585
    - causa de la, 185-186
    - dictamen acerca del cumplimiento de, 264-266
    - fuente de la, 185
    - objeto de la, 187
    - que se tienen por cumplidas, 264
  - del SAT de aplicar la legislación fiscal y aduanera en forma proporcional y equitativa, 293
  - impositiva, elementos de la, 185
  - instrumentales
    - de los contribuyentes responsables y demás obligados, 392-400
    - de los responsables, 315-316
    - para quien paga el premio, 530
    - respecto a la presentación de declaraciones, 269
  - obligados sustitutos, 557
  - observancia y aplicación de los tratados, 79-80

- omisión(es)
  - del pago de los montos autorizados en el pago de parcialidades, 211-212
  - registro de las, 257
- opción
  - de autorizar a organizaciones que agrupan a contribuyentes, 268-269
  - de cumplir en las oficinas del SAT, 268
- operaciones por un periodo menor de doce meses, 505
- oposición al embargo, 374
- orden(es), 350
  - de aplicación del producto, 375
  - en que se sujetará el aseguramiento precautorio, 396-397
  - jurídico general, principios del, 15-18
- organismos
  - autónomos de la administración centralizada con competencia en materia fiscal, 295-297
  - desconcentrados de la administración con competencia en materia fiscal, 293
  - fiscales autónomos, 25
- organización de la justicia para el control constitucional y el de legalidad, bases de, 117- 121
- origen de los impuestos, 174-175
- otras(os)
  - acepciones de la justicia fiscal, 96
  - auxiliares de la administración fiscal, 267
  - reducciones de multas, 327
- Ortiz, Sainz y Tron**, 298
- Ovalle Favela, José**, 362
- padrón
  - catastral, 248
  - de contribuyentes de bebidas alcohólicas, 248
- pago(s), 560
  - a plazos
    - casos de excepción en el, 211
    - diferido o en parcialidades, 209-210
    - anticipado, 201
    - aplicación del, 203
  - bajo protesta, 199
  - con cheque no abonado en cuenta del contribuyente, 197-198
  - concepto, de, 196
    - de contribuciones a consignación en la Ciudad de México, 202
  - de impuestos
    - o multas, 92, 163
    - sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, 587
  - de la contribución, 196-209
  - de lo indebido o en exceso, 212-219
  - de obligaciones contraídas a través de fideicomisos o vehículos de fuente o garantía, 439
  - definitivo, 200
  - del IVA, 560
  - determinación del, 202
  - elementos materiales de, 196-202
  - en anticipos, 201
  - en especie, retención por, 203
  - en garantía, 200
  - en moneda extranjera, 197
  - en una sola o en varias exhibición(es), 255, 256
  - en revisión fiscal, 210-211
  - espontáneo, de las multas, 200
  - extemporáneo, 201
  - fechas de, 412-413
  - liso y llano, 199
  - por consignación, 201
  - por terceros, 202
  - provisional(es), 200, 269, 427, 502, 503, 512, 517, 520, 526, 530, 566
  - en el régimen de ingresos por
  - en el régimen por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, 512
  - enajenación de bienes, 517
  - mensuales, 530
  - trimestrales, 514-515
  - virtual, 201
  - y época de su presentación, 509
- Palao Taboada, Carlos**, 17
- para determinar el monto de las utilidades de cada empresa se tomará como base la renta gravable, 142

- parafiscalidad, 182
- participación(es), 452-454, 455
  - de los estados, 261-262
  - de los gobiernos municipales en la coordinación fiscal, 458-459
  - de los trabajadores en las utilidades de las empresas, 478-482
  - embargables y compensaciones, 439
  - en garantía, 438
- particulares, 160
- partidas secretas, 63
- partidos políticos, 160
- patrimonio familiar, impedimento para gravar y embargar el, 139-140
- Pazos, Luis**, 96, 134, 175
- penas inusitadas y trascendentales, 93-94
- Pérez de Ayala, José Luis**, 101
- Pérez Duarte, Alicia Elena**, 389
- perdón legal de los delitos fiscales (CDMX), 352
- peritos valuadores, 382-383
- perjuicio, declaración de, 346
- Perón, Isabel**, 409
- personas
  - físicas
    - empresariales, responsabilidades de, 336
    - y morales, 267
    - que únicamente tengan ingresos por intereses, 523
- personales, elementos, 203
- petición, derecho de, 103
- Pitt, William**, 462
- plan, programa y presupuesto públicos, 83, 84
- planeación nacional del desarrollo, 84
- plazo
  - de 10 años, 232-233
  - de cinco años, 231-232
  - de conservación, 249
  - no se interrumpe, sólo se suspende, 233
  - para abrir los documentos, 285
  - para aclaración de errores en los datos de la solicitud de devolución, 215
  - para la entrega del monto de la devolución, 218
  - para el pago provisional y el definitivo de las contribuciones, 427-428
  - para presentar declaraciones que no lo tengan señalado, 270
  - para rendir un dictamen, 383
  - para solicitar la devolución, 215-216
- Poder Judicial de la Federación, 54-55, 118
- poderes
  - de los estados y sus atribuciones en materia de contribuciones, 55-60
  - públicos y sus atribuciones en materia de contribuciones, 34-62
- política
  - económica y social, fines de la, 86
  - fiscal, 87-88
- Poincaré**, 463
- Ponce Castillo, Rodolfo**, 222
- Ponce Gómez, Francisco**, 222
- portal del SAT, 285
- Porras y López, Armando**, 56, 463
- postura legal para adquirir los bienes a rematar, 385
- potestad
  - constitucional en materia de contribuciones, 18-26
  - de aplicación, 19
  - de asignación al gasto público, 19-20
  - de la Federación, de los estados, de la Ciudad de México y de los municipios, 20-22
  - de las entidades federativas, 55-56
  - del legislador, 99
  - normativa, 18
  - sancionadora, 322
  - tributaria, 18
- práctica
  - de diligencias, 416
  - de visitas, inspecciones o revisiones por las autoridades fiscales, 314
- prescripción
  - de la acción penal, 355
  - de la devolución, 218
  - de la obligación de devolver, 218
  - de los créditos fiscales, 236-238
  - en vía de acción, 236
- preclusión del derecho para formular la querrela, la declaratoria de perjuicio

- cio y la declaratoria de contrabando, 355
- presentación
  - de declaraciones, solicitudes y avisos, o informes a través de medios electrónicos, 268, 313
  - del dictamen, 264
- prestación de servicios independientes, definición de, 550
- presunción
  - de la buena fe de los contribuyentes, 323
  - de legalidad de los actos de autoridad, 24
- presupuesto, 160-161
  - base cero para 2016, 85
  - de egresos, 75
  - de hecho o hipótesis de incidencia, 189-190
  - planeado y programado, 63
  - por programas, 64-65
  - tradicional, 64
- prevenciones generales en relación con el presupuesto, 64
- principales axiomas y los siete puntos de oro en materia fiscal, 356
- principio(s)
  - constitucionales
    - de justicia pronta, expedita, imparcial, completa y gratuita, 129-134
    - de la jurisdicción contencioso-administrativa, federal y local, 121-129
    - de las contribuciones, 13-170
    - en materia fiscal y financiera, 147-166
  - de capacidad
    - contributiva, 17-18, 88
    - económica, capacidad contributiva y del beneficio, 88-90
  - de carácter social, 137-147
  - de ejecutividad de las contribuciones, 106-107
  - de funcionalidad, 537-545
  - de generalidad, 15
  - de justicia impositiva, 16
  - de legalidad
    - en materia fiscal y sus excepciones, 78
    - tributaria, 16
  - de seguridad jurídica, 16
  - de uniformidad, 15
  - del orden jurídico general, 15
  - del presupuesto, 62-63
  - doctrinales de los impuestos, 177
  - generales del derecho, 8, 94
  - objetivo, 533-534
  - que deben contemplar los medios alternativos de impartición de justicia, 137
  - que rigen la función de fiscalización, 42
- subjetivo (presencia física del contribuyente), 536-537
- procedencia de la enajenación, 383
- procedimiento
  - administrativo de ejecución, aplicación del, 358-392
  - de acreditamiento, 554
  - de determinación presuntiva, 358
  - de ejecución, suspensión del, 367
- proceso de fiscalización a partir del primer día hábil del ejercicio fiscal siguiente, 42
- Procuraduría de defensa fiscal de los contribuyentes, 25, 113-114, 121
- productos, 183
- programas
  - prioritarios, 85
  - y presupuesto públicos, 83-84
- prohibición(es), 161
  - de imponer gabelas o contribuciones en las cárceles, 141-142
  - de los estados, 161
  - de emitir estampillas y papel sellado, 56-57
  - de gravar la producción, el acopio o venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice, 58
  - de tener aduanas interiores, así como para cobrar el tributo de peaje y establecer impuestos albalatorios, 57

- para adquirir bienes del remate, 391
- sin el consentimiento del Congreso de la Unión de establecer derechos de tonelaje, ni otro alguno de puertos, ni imponer contribuciones o derechos sobre importaciones o exportaciones, 58-59
- promociones en documentos digitales, 282
- promulgación y en su caso, veto de la ley de contribuciones y presupuesto de egresos, 51-54
- proporcionalidad
  - concepto de, 90-91
  - y equidad de las contribuciones, 88-97
- propósitos
  - del legislador y efectos de las contribuciones, 86
  - estructura y características del establecimiento del Sistema Nacional de Coordinación Fiscal, 430-440
- propuesta en materia de impuesto predial, 418
- proveedores de certificación, 251
- prueba
  - de la actividad empresarial, 535
  - de la conexión, 535-536
  - de la permanencia, 534-535
  - de localización, 534
  - del lugar de negocios, 533
  - del uso, 534
- pueblos indígenas, 143-147, 161-162
- puesta del archivo electrónico a disposición de los clientes, 251
- Pugliese, Mario**, 213
- puniendi* y democracia, 344
- querrela, 344-346
- querrellarse penalmente, 392
- Quintana Valtierra, Jesús**, 372, 376
- Rabasa, Emilio**, 40
- ramas del derecho financiero, 3-4
- Ramírez Lezama, Brenda Guadalupe**, 490
- ratificación, 39
- recapitulación acerca de la causación, determinación y cumplimiento de la contribución, 241
- recargos
  - por devoluciones improcedentes, 218
  - sobre compensaciones indebidas, 225
  - y otras indemnizaciones, 333
- recibo
  - de documentos sin observaciones ni objeciones, 270
  - de pago de una contribución, 419
- recintos fiscales, 263
- recomendaciones para la mejora en el desempeño, 41
- rectoría del Estado, 162
- recurso(s)
  - económicos, 162-163
  - financieros del Estado, 3
- reducción(es)
  - de 20% de la multa, 324-325
  - de 50% para los contribuyentes en el régimen de incorporación fiscal, 329
  - del 100% de la multa, 325-326
- RFC del beneficiario y régimen fiscal, 252
- reforma(s)
  - al sistema impositivo del Distrito Federal (hoy CDMX) de 2000, 405-406
  - en la Ciudad de México para créditos controvertidos, 129-130
- régimen(es)
  - de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, 485-486
  - de consolidación, 473-474
  - de coordinados de los impuestos federales, 475-477
  - de incorporación fiscal, 329, 481, 488, 503-504
  - de la fuente de riqueza, 442
  - de pequeños contribuyentes, 504
  - del establecimiento permanente, 534-545
  - fiscales preferentes y empresas multinacionales, 593-594
  - general de los impuestos federales, 469-473
  - legal de las personas físicas, 487
  - legal de las personas morales, 468
  - opcional para grupos de sociedades, 473-475

- opcional para grupos de sociedades, 475-477
- región fronteriza para efectos del IVA, 549
- registro
  - de agentes o apoderados aduanales y transportistas en el despacho de mercancías de las empresas, 248
  - de las omisiones, 257
  - de los contribuyentes y demás obligados, 245-248
  - de Obligaciones y Empréstitos de Entidades y Municipios, 439
  - o padrón de contribuyentes, inscripción en el, 312
  - público vehicular, 248
  - y control de vehículos, 247-248
- reglas
  - en la preferencia de créditos fiscales, 227-228
  - fiscales de carácter general relacionadas con el comercio exterior, 587-588
- reglamentos, 7
- relación
  - jurídico-tributaria, 188
  - sustancial entre
    - el hecho generador y la base gravable, 193
    - la base gravable y la tasa, 195-196
- remate, 381
  - calificación y fincamiento del, 386
  - convocatoria de, 384-385
- remisión de comprobantes al SAT, 250
- remuneraciones, 163
- Renard, Georges**, 16
- rentas, diversos tipos de, 66-67
- representantes
  - de las personas morales y personas físicas, responsabilidad de los, 354-356
  - de personas no residentes en el país, 269
- requerimiento
  - de información, 326
  - de pago, 359
  - y embargo electrónico, 288
- requisitos
  - adicionales, 254
  - de las deducciones
    - de las personas físicas, 472-473, 500-501
    - en el régimen general, 474-475
  - de los comprobantes fiscales digitales, 252
  - de procedibilidad y casos en que no se procede penalmente, 347-351
  - que deberá cumplir el régimen de depósito fiscal, 591-593
- residencia, 32
  - y domicilio, 412-415
- resolución(es)
  - favorables a los particulares, 105-106
  - al vacío del alumbrado público, 459
- responsabilidad
  - de las autoridades fiscales, 316-318
  - de personas físicas empresariales, 336
  - de representantes de las personas morales y personas físicas, 354-356
  - de satisfacer el daño y el perjuicio ocasionados, 330-333
  - del Servicio de Administración Tributaria, 317-318
  - originada por el incumplimiento, 340-341
  - penal, 341-356
  - por infracción(es)
    - administrativa, 337
    - fiscales, características de la, 337
    - solidaria, 334-336, 585
- responsables
  - conforme a la legislación federal y su clasificación, 314
  - y sus obligaciones instrumentales para el cumplimiento de sus obligaciones, 314-316
- retención
  - de contribuciones, 202
  - del IVA que se traslada, 555-556
  - menor, 557-558
  - por pagos en especie, 203
  - y entero del impuesto, 554
- revisión
  - de la cuenta pública anual, 41, 152
  - de dictámenes, 234
  - electrónica, 287

revocación de autorizaciones, 251  
 riqueza por la explotación del petróleo  
 debe ser solo para los mexicanos,  
 la, 604-605

**Ris Estavillo, Juan José,** 17

**Rodríguez Lobato, Raúl,** 199, 406

**Rojas Yáñez, Jorge,** 372, 376

**Rockwe,** 423

**Rousseau, Jean-Jacques,** 15, 175

**Rueda de León Contreras, Luz de Azu-  
 cena,** 586

**Ruiz, Eduardo,** 39

**Sáinz de Bujanda, Fernando,** 19

salario(s)

mínimo, exceptuado de embargo, 140-  
 141

mínimos, mito de los, 141

y servicios personales subordinados,  
 491

saldos a favor, 215

**Sánchez Hernández, Mayolo G.,** 196

**Sánchez León, Gregorio,** 200

sanciones, 163

administrativas y sus clasificaciones,  
 340-341

imposición de, 393

por incumplimiento en la presentación  
 de declaraciones, avisos y demás  
 documentos, 394

**Santa Anna,** 411

**Schuman, R.,** 182

Secretaría de Finanzas, 25

se presume la buena fe de los contribu-  
 yentes, 323

sector público, social y privado, 163-164

seguridad jurídica

en los actos de aplicación, 101-114

principio de, 16

seguros de gastos médicos, 493

sello digital, 282

senado de la República y aprobación de  
 los tratados relacionados con con-  
 tribuciones, 37-39

señalamiento de bienes para la práctica  
 de embargo, 367-371

**Serra Rojas, Andrés,** 2

servicio(s)

de Administración Tributaria (SAT), 25,  
 279, 280, 293

personales, 255

servidores públicos de la Ciudad de

México que sin causa justificada

no cumplan las sentencias podrán

ser amonestados, arrestados o

destituidos de sus cargos, 131

síndicos, 112

sistema(s)

de aguas de la Ciudad de México 26  
 de contribuciones

e impartición de justicia, 405

en la Ciudad de México, 447

estatales, 455-456

municipales, 456

y el principio de anualidad presu-  
 puestaria, 62-77

de justicia integral en materia fiscal,  
 cambios necesarios para lograr  
 un, 130

federal de contribuciones, 409-428

impositivo mexicano, 410

locales

anticorrupción, 46

de contribuciones, 446-456

nacional de contribuciones, 405-460

Nacional Anticorrupción, 45-46, 164

Nacional de Coordinación Fiscal

en el federalismo mexicano, 429-446

y colaboración administrativa entre  
 la Federación y las entidades fede-  
 rativas, 23-24

**Smith, Adam,** 177

soberanía, territorio nacional de zonas de  
 ejercicio de, 100

sobreseimiento de los juicios penales,  
 hipótesis de, 351-352

sociedades cooperativas de producción,  
 las, 483-485

solicitudes o avisos complementarios, 270

*solve et repete*, 212-213

**Soulé López, Hugo Carlos,** 356

subasta pública, 384

subramas jurídicas que abarca el derecho  
 fiscal, 8-9



- subsidio(s), 164-165, 222-224
  - absolutos, 223
  - de carácter objetivo, 223
  - de carácter subjetivo, 223
  - permanentes, 223
- sujeto(s)
  - activo y sujeto pasivo, 203-204
  - del impuesto
    - especial sobre producción y servicios, 565-568
    - por adquisición de bienes, 519-520
    - por la actividad de exploración y extracción de hidrocarburos, 604
    - sobre automóviles nuevos, 581
    - sobre juegos con apuestas y servicios, 577
    - sobre la renta de las personas físicas, 486-487
    - sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, 586
  - del IVA, 547
  - del régimen
  - de actividades empresariales o de prestación de servicios profesionales, 499
  - de actividades agrícolas, ganaderas, silvícolas y pesqueras, 485-486
  - de ingresos por adquisición de bienes, 519
  - de ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por las personas morales, 523-527
  - dividendos
  - de ingresos por enajenación de bienes, 513
  - de ingresos por intereses, 520-522
  - de las personas físicas, 486
  - de ingresos por arrendamiento y por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles, 509
  - exentos del impuesto, 471
  - no obligados a participar en las utilidades de las empresas, 481
  - pasivos, clasificación de los, 188-189, 204-207
  - que no pueden optar por el régimen, 511
  - que pueden optar por el régimen, 506-507
  - suspensión
    - de actividades, 272, 312, 338, 340, 471
    - del plazo de caducidad
      - con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación, 233-234
      - por visitas domiciliarias, revisión de contabilidad o de dictámenes, 234
    - del procedimiento de ejecución, 367
    - del término, 237
  - sustitución y conmutación de penas, 355-356
- tabacos labrados, 254
- Tangorra**, 90
- tarifa, 194
  - 2006 para personas físicas, 493-495
  - progresiva, 584
  - y fórmula, mecánica para aplicar la, 194-195
- tasa(s), 194-196
  - al impuesto especial sobre producción y servicios, 569
  - aplicable a ingresos acumulable en el régimen de ingresos por enajenación de bienes, 518
  - no acumulables en el régimen de ingresos por enajenación de bienes, 519
  - básicas del impuesto al valor agregado, 561
  - de recargos, 326
  - del impuesto
    - sobre automóviles nuevos, 582-583
    - sobre servicios expresamente declarados de interés público por ley, 587
  - del ISR de las personas morales, 466
  - del IVA, 548-549
  - paratributarias, 146
  - y tarifa, 528, 582-583
- Tena Ramírez, Felipe**, 36, 37, 40, 138
- teoría de la atracción, 536
- territorio
  - de aplicación, 412
  - de la ley de contribuciones, 99



- nacional de zonas de ejercicio de soberanía, 100
- Tesorería de la Ciudad de México, 26
- tiempo de guerra, los militares y la ley marcial, 47-48
- tipos
  - de cuotas o tasas de los impuestos, 68-73
  - de fusión de sociedades, 422-423
- titulares de la potestad en materia de contribuciones y naturaleza del vínculo jurídico con obligados, 183-188
- toda educación que imparta el estado será gratuita (art 3o), 137
- transferencias federales y participaciones: teoría y realidad en la Ciudad de México, 448-452
- transformación de la obligación formal de retener o recaudar en obligación de pago, 336
- transporte escolar, 255, 491, 511
- traslación del IVA, 551-552
- traslado, 573
  - del impuesto, 553-555, 556. 575
- tratados
  - internacionales en materia de contribuciones y convenios de coordinación fiscal con los estados de la República, 7, 78-80
  - observancia y aplicación de los, 62
  - para evitar la doble tributación, 544
- tribunal(es), 165
  - Federal de Justicia Fiscal y Administrativa (Tribunal Federal de Justicia Administrativa), 118-120
- tributo, 14, 34
  - de peaje, prohibición para los estados de cobrar el, 57
- Tron Petit, Jean Claude**, 135
- ubicación del derecho fiscal, 5
- uniformidad del procedimiento para calcular las participaciones, 436
- Urbina Nandayapa, Arturo**, 342
- uso
  - indebido del pago a plazos, 211
  - o goce temporal de bienes, definición de, 550-551
- utilidades, 67
- V. Laufenburge**, 213
- vacío jurídico del alumbrado público, resolver el, 458
- Valdés Villarreal, Miguel**, 19, 34, 90
- validación, 250
- Vallarta**, 91
- valor(es)
  - de bienes u operaciones en moneda extranjera, 428
  - de los bienes y servicios objeto del ingreso, 426
  - del acto, 255
  - en moneda nacional, 254
  - fiscal, 165
    - que sirve para fijar el precio de la cosa expropiada, 32
  - unitarios, 254
- varias multas por un acto u omisión, 340
- Vázquez Arroyo, Francisco**, 64-65
- Venegas Álvarez, Sonia**, 279, 286
- ventajas y desventajas del IVA, 546-547
- ventas de primera mano, 256
- veto
  - concepto, 51
  - de bolsillo, 54
  - de egresos, 52-54
  - en la CDMX, inusitado, 54
  - facultad del presidente, 51
  - sobre el presupuesto de egresos, 52-54
  - tipos de, 52
- vigencia de los avalúos, 383
- Vilalta y Vidal, Antonio**, 133
- Villalobos, Ignacio**, 341
- Villegas Basavilbazo**, 322
- Villegas, Héctor B.**, 221
- Villoro Toranzo, Miguel**, 95
- visita domiciliaria, 165
  - con el objeto de comprobar si han cumplido con las disposiciones fiscales, 107-110
  - revisión de la contabilidad o de la revisión de dictámenes, 234
- vivienda, 166
- vocación de México se ha vuelto universalista, la, 589-590