CAPITULO VII

CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO.

A.- INTRODUCCION.

Si bien la fracción IV del artículo 31 constitucional establece la obligación a los mexicanos de contribuir para los gastos públicos de la Federación, Distrito Federal, Estado y Municipio en que residan, es el Congreso de la Unión el organismo en que se deposita el poder legislativo federal, cuya principal función es la creación de leyes con sus características propias de abstractas, generales e impersonales.

La Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establece las facultades que tiene el Congreso de la Unión, como se indica a continuación:

Artículo 73. "El Congreso tiene facultad:

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

XXIX.- Para establecer contribuciones:

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

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

Las entidades federativas participarán en el rendimiento de estas contribuciones especiales, en la proporción que la ley secundaria federal

determine. Las legislaciones locales fijarán el porcentaje correspondiente a los municipios en sus ingresos por concepto del impuesto sobre energía eléctrica.

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión".

Esta última fracción del artículo 73 establece la facultad que corresponde al Congreso de la Unión, ejercida por la Cámara de Senadores y la de Diputados.

La concurrencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas, en materias distintas a las indicadas en la fracción XXIX del citado artículo 73 Constitucional, se justifica desde el punto de vista de la necesidad financiera de la Federación, ya que al facultarse al Congreso Federal para imponer las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto, permite a éste decretar cualquier impuesto que sea requerido para hacer frente a los gastos que debe efectuar la Federación para atender los servicios y diversas necesidades públicas a cargo de los diferentes órganos, mismos que han sido autorizados a través del Presupuesto de Egresos respectivo.

Al respecto, el tratadista Tena Ramírez indica que "Si se concediera a la Federación la facultad limitada sobre ciertos impuestos, se daría margen a que en muchas circunstancias quedara sin recursos suficientes el gobierno nacional, o bien se le obligaría a adoptar un sistema de impuestos ruinosos para las fuentes de riqueza por el gravables". (66).
Asimismo, la fracción X del citado artículo 73 constitucional establece: El Congreso tiene facultad:

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

Por su parte, el artículo 117 constitucional, mantiene relación en la esfera de distribución de competencias para la Federación, en materia económica y fiscal, como sigue:

Art. 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,
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 deferencias se establezcan respecto de la producción similar de la localidad, o ya entre producciones semejantes de distinta procedencia".

B.- CLASIFICACION DE LOS INGRESOS DEL ESTADO SEGÚN LA DOCTRINA.

A través del tiempo han existido diversas clasificaciones relativas a las fuentes de ingresos del Estado, dentro de las que se encuentran las siguientes:

El Lic. Emilio Margain Manatou, citando a Griziotti, menciona que "los recursos del Estado se clasifican según su origen, ya sea que provengan de pasadas, presentes o futuras generaciones.

De las pasadas generaciones se perciben ingresos de fuentes que ellos crearon, tales como las rentas patrimoniales, utilidades de instituciones públicas, utilidades de empresas económicas y utilidades de empresas públicas.

De las presentes generaciones las fuentes de ingresos son: contribuciones de guerra, multas e ingresos penales y contribuciones ordinarias y extraordinarias, que comprenden impuestos directos, impuestos indirectos, tasas y contribuciones especiales.

Con cargo a las futuras generaciones, se pueden recurrir a las siguientes fuentes de ingresos: deuda flotante, empréstitos forzosos, voluntarios o patrióticos y emisión de papel moneda" (67).

Clasificación de Rafael Bielsa.- Este tratadista argentino clasifica a los ingresos del Estado en tres grupos, tomando en cuenta la persona jurídica que los percibe, la permanencia del ingreso y el orígen de los mismos, siendo éstos los siguientes: a) Nacionales, Provinciales y Municipales; b) Ordinarios y extraordinarios, siendo los primeros aquellos ingresos que se recaudan en cada

ejercicio fiscal, legalmente autorizados, y los segundos, los destinados a sufragar gastos no previstos o déficits presupuestarios, y c) Originarios y derivados, siendo los primeros, los que provienen del patrimonio del ente público y, los segundos, los que derivan del patrimonio de los particulares, como son los impuestos, tasas y contribuciones especiales". (68).

El Lic. Adolfo Arrioja Vizcaino clasifica los ingresos del Estado como sigue: (69).

I.- Ingresos Tributarios:
a) Impuestos,
b) Aportaciones de Seguridad Social,
c) Derechos,
d) Contribuciones Especiales,
e) Tributos o Contribuciones Accesorias,
II.- Ingresos Financieros:
a) Empréstitos,
b) Emisión de Moneda,
c) Emisión de Bonos de Deuda Pública,
d) Amortización y Conversión de la Deuda Pública,
e) Moratorias y Renegociaciones,
f) Devaluaciones,
g) Revaluaciones,
h) Productos y Derechos,
i) Expropiaciones,
j) Decomisos,
k) Nacionalizaciones,
l) Privatizaciones.

C.- CLASIFICACIÓN DE INGRESOS ADOPTADA POR NUESTRA CONSTITUCIÓN.

De acuerdo al artículo 31 fracción IV, los ingresos del Estado mexicano por concepto de contribuciones, se clasifican en:
1.- Federales,
2.- Estatales,
3.- Municipales.
D.- CLASIFICACIÓN DE LOS INGRESOS DE ACUERDO AL CÓDIGO FISCAL DE LA FEDERACIÓN:

I.- Impuestos,
II.- Aportaciones de Seguridad Social,
III.- Contribuciones de Mejoras.
IV- Derechos,

El propio Código Fiscal, en su artículo 2 fracción I define a los impuestos como "Las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintos de los señalados en las fracciones II,III y IV de este artículo":

Fracción II.- "Aportaciones de Seguridad Social son las contribuciones establecidas en ley a cargo de personas que son sustituidas por el Estado en el cumplimiento de obligaciones fijadas por la ley en materia de seguridad social o a las personas que se beneficien en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo Estado":

Fracción III.- Contribuciones de Mejoras son las establecidas en ley a cargo de las personas físicas y morales que se beneficien de manera directa por obras públicas".

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

A su vez el último párrafo del mencionado artículo 2 establece que "Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el séptimo párrafo del artículo 21 de este código, son accesorios de las contribuciones y participan de la naturaleza de éstas".

E.- CLASIFICACION DE INGRESOS DE ACUERDO A LA LEY DE INGRESOS DE LA FEDERACION.

El 29 de diciembre de 1997 se publicó en el Diario Oficial de la Federación la Ley de Ingresos de la Federación para el ejercicio fiscal de 1998 y en su

artículo 1°. Clasifica a los ingresos del Erario Federal en nueve grupos como sigue:

Concepto	Millones de $	Porciento
I.- Impuestos	384,317.5	44.37
II.- Aportaciones de Seguridad Social	48,159.5	5.56
III.- Contribuciones de Mejoras	0.5	0.00
IV.- Derechos	129,393.5	14.94
V.- Contribuciones no comprendidas en las fracciones precedentes, causadas en ejercicios fiscales anteriores pendientes de liquidación o de pago	56.2	0.01
VI.- Productos	9,417.6	1.09
VII.- Aprovechamientos	41,370.3	4.78
VIII.- Ingresos derivados de financiamientos	62,798.0	7.25
IX.- Otros ingresos	190,573.5	22.00
Total	866,086.6	100.00

A su vez, el grupo de Impuestos se clasifica como sigue:

Concepto				
Impuesto sobre la Renta			150,153.0	39.07
Impuesto al Activo			7,260.5	1.84
Impuesto al Valor Agregado			115,312.6	30.00
Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios			73,363.1	19.09
A) Gasolina y diesel	59,611.9	81.25 %		
B) Bebidas alcohólicas	3,705.3	5.05		
C) Cerveza	5,130.0	7.00		
D) Tabacos labrados	4,915.9	6.70		
Impuesto sobre tenencia o uso de vehículos			6,450.0	1.68
Impuesto sobre automóviles nuevos			1,504.2	0.39
Impuesto al Comercio Exterior			19,474.8	5.07
A) A la Importación	19,474.8	100.00		
B) A la Exportación	0.0	0.00		
Accesorios			10,799.3	2.81

CLASIFICACION DE LOS IMPUESTOS.

Los impuestos han sido clasificados por la doctrina desde diversas concepciones, siendo las principales las siguientes:

1.- En base a la incidencia de los impuestos:
Directos e indirectos.

2.- En base a la materia imponible:
Personales y reales.

3.- En base al objeto de los impuestos:
Generales y especiales.

4.- En base a la determinación del monto del impuesto:
Específicos y Ad-Valorem.

5.- En base a la finalidad de los impuestos:
Con fines fiscales y con fines extrafiscales.

6.- En base a la persona jurídica que recibe el impuesto:
Federales, Estatales y Municipales.

7.- En base al tiempo y circunstancias:
Ordinarios y Extraordinarios.

8.- En base a los recursos económicos gravados:
Sobre la Renta, sobre el Capital y sobre el Consumo.

9.- En base a la forma de pago:
En dinero y en especie.

10.- En base al período en que se causan los impuestos:
Instantáneos y periódicos.

11.- Con base en la proporción de la base para el cálculo del impuesto:
Fijos, proporcionales y progresivos.

F.- IMPORTANCIA DE LOS IMPUESTOS.

Diversos tratadistas de varias naciones han emitido su propia definición de Impuestos. Al respecto, el maestro Ernesto Flores Zavala en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, hace mención a las siguientes:

Para Eheberg, "Los impuestos son prestaciones, hoy por lo regular en dinero, al Estado y demás entidades de derecho público, que las mismas reclaman, en virtud de su poder coactivo en forma y cuantía determinada unilateralmente y

sin contraprestación especial con el fin de satisfacer las necesidades colectivas" (70).

Para Nitti "El impuesto es una cuota, parte de su riqueza, que los ciudadanos dan obligatoriamente al Estado y a los entes locales de derecho administrativo para ponerlos en condiciones de proveer a la satisfacción de las necesidades colectivas. Su carácter es coactivo y su producto se destina a la realización de utilidad general y de naturaleza indivisible".(71).

Para Vitti de Marco "El impuesto es una parte de la renta del ciudadano, que el Estado percibe con el fin de proporcionarse los medios necesarios para la producción de los servicios públicos generales".(72).

Para José Alvarez de Cienfuegos "El impuesto es la parte de renta nacional que el Estado se apropia para aplicarla a la satisfacción de las necesidades públicas, distrayéndola de las partes alícuotas de aquella renta propiedad de las economías privadas y sin ofrecer a éstas compensación alguna específica y recíproca de su parte". (73).

Para Leroy Beaulieu "El impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exige de los ciudadanos para subvenir a los gastos del gobierno".(74).

Para E.R.A. Seligman "Un impuesto es una contribución forzada de una persona para el Gobierno para costear los gastos realizados en intereses comunes, sin referencia a los beneficios aplicables prestados".(75).

Por su parte, el Lic. Sergio Francisco de la Garza, en su obra Finanzas Públicas Mexicanas, hace mención de los conceptos que de Impuestos tienen algunos tratadistas.

Para Antonio Berliri "La obligación de dar o de hacer, coactivamente impuesta por mandato de una ley o de un acto expresamente autorizado por ésta a favor de un ente público, teniendo por objeto una suma de dinero o un valor sellado y no constituyendo la sanción de un acto ilícito, salvo que la sanción consista en la extensión de un tercero de una obligación tributaria".(76).

Para A.D. Giannini "La prestación pecuniaria que el Estado u otro ente público tiene el derecho de exigir en virtud de su potestad de imperio

originaria o derivada, en los casos, en la medida y en el modo establecido por la Ley con el fin de conseguir una entrada".(77).

Para Héctor Villegas, "Impuesto es el tributo exigido por el Estado a quienes se hallan en las situaciones consideradas por la Ley como hechos imponibles, siendo éstos hechos imponibles ajenos a toda actividad estatal relativa al obligado".(78).

Asimismo, el maestro Lic. Antonio Jiménez González, en su obra Lecciones de Derecho Tributario, incluye conceptos vertidos por algunos estudiosos de la materia tributaria, como se expone a continuación:

Para Giana Antonio Micheli, Impuesto es "La prestación coactiva, generalmente pecuniaria, debida por el sujeto pasivo, sin ninguna relación específica con una particular actividad del ente público y menos a favor del sujeto mismo que está obligado a cumplir aquella prestación cuando se encuentre en una determinada relación (fijada por la ley) con el presupuesto de hecho legalmente establecido".(79).

Para Gastón Geze "El impuesto es una prestación pecuniaria y obtenida de los particulares, por vía de autoridad a título definitivo y sin contrapartida para cubrir los gastos públicos".(80).

Para Matías Cortés Domínguez "El Impuesto es una obligación legal, de Derecho Público y pecuniaria, cuyo sujeto activo es el Estado u otro ente público fijado por la Ley, surgida por la realización de un hecho imponible realizado por el sujeto pasivo, que no supone en ningún caso una actividad administrativa".(81).

La Ordenanza Tributaria de la República Federal de Alemania del 16 de marzo de 1976, consigna en su artículo 3 a la letra lo siguiente:
"Impuestos son prestaciones pecuniarias que no constituyen la contraprestación de una prestación especial, impuestas por un ente público para la obtención de ingresos a todos aquellos respecto de quienes se realice el supuesto de hecho, al que la Ley vincula el deber de prestación. La obtención de ingreso puede ser un fin secundario".(82).

A su vez, la Ley General Tributaria de España en su artículo 26, inciso c), establece: "Son impuestos los tributos exigidos sin contraprestación, cuyo hecho imponible está constituido por negocios, actos o hechos de naturaleza

jurídica o económica que ponen de manifiesto la capacidad contributiva del sujeto pasivo, como consecuencia de la posesión de un patrimonio, la circulación de los bienes o la adquisición o gastos de la renta".(83).

Por su parte, el Modelo de Código Tributario para América Latina, preparado para el programa conjunto de tributación OEA/BID, en su artículo 15 dice: "Impuesto es el tributo cuya obligación tiene como hecho generador una situación independiente de toda actividad estatal relativa al contribuyente".(84).

La tratadista Catalina García Vizcaino, define al Impuesto precisando que "Es toda prestación obligatoria, en dinero o en especie, que el Estado, en ejercicio de su poder de imperio, exige en virtud de Ley, sin que se obligue a una contraprestación, respecto del contribuyente, directamente relacionado con dicha prestación".(85).

En nuestro País, los Impuestos representan la fuente más importante de los diferentes renglones que integran el monto de los ingresos establecidos anualmente por la Ley de Ingresos de la Federación, ya que por el ejercicio fiscal de 1998, los impuestos representan el 44.37 % del total de los ingresos presupuestados, al sumar 384, 317.5 millones de pesos y el monto total de los ingresos por los diferente conceptos es de 866,086.6 millones de pesos.

Además, los impuestos son la fuente de ingresos más segura, más sana y la menos onerosa que tiene el Estado, comparativamente con los demás conceptos de ingresos.

Por lo que respecta a la legislación mexicana, el Código Fiscal de la Federación publicado en el Diario Oficial de la Federación el 30 de diciembre de 1938, vigente hasta el 31 de marzo de 1967, en su artículo 2°. Define los impuestos en la siguiente forma: "Son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que el Estado fija unilateralmente y con carácter obligatorio a todos aquellos individuos, cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal".

El citado Código Fiscal fue reformado el 30 de diciembre de 1966 y entró en vigor el 1°. de abril de 1967, y en su artículo 2°. Precisa: "Son Impuestos las prestaciones en dinero o en especie, que fija la ley con carácter general y obligatorio, a cargo de personas físicas y morales, para cubrir los gastos públicos".

Así mismo, el Código Fiscal en comento fue reformado el 31 de diciembre de 1981 y entró en vigor el 1°. de enero de 1983, y en su artículo 2°. define el impuesto en los siguientes términos: Impuestos son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas en las fracciones II;III y IV de éste artículo".

Analizando todas y cada una de las definiciones de Impuestos mencionadas anteriormente, llegamos a la conclusión de que todas presentan elementos comunes y valederos, de aceptación en lo general, encontrándose en dichas definiciones aspectos básicos como son:

1.- Es una prestación generalmente en dinero y por excepción en especie.
2.- El impuesto es de carácter obligatorio, forzoso, no voluntario, y se establece por mandato constitucional.
3.- Se destina a satisfacer los gastos públicos.
4.- El Estado no se obliga a contraprestación alguna.
5.- Se establece mediante leyes, decretos y reglamentos.
6.- Se justifica por el hecho de que las personas forman parte de una comunidad política organizada.
7.- A través de los impuestos, son prestados o retribuidos servicios indivisibles proporcionados por el Estado, que si bien benefician a toda la comunidad, no es posible particularizar a determinadas personas.

Por lo que respecta a la definición que de impuestos establece el actual Código Fiscal de la Federación en su artículo 2°; al indicar que impuestos son las contribuciones. , no es lo indicado, podría utilizarse la palabra "prestaciones" en lugar de "contribuciones", tal como estaba antes de la reforma, ya que al decir prestaciones, se entiende un pago sin compensación alguna. Por otro lado, la palabra contribuciones comprende no solamente a los impuestos, sino además aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos, y en esos casos, el contribuyente recibe a cambio un beneficio particular.

Además, se define la especie (Impuestos), haciendo mención al género (Contribuciones) en principio y excluyendo en la parte final de la definición, las contribuciones correspondientes a las fracciones II, III y IV que se refieren respectivamente aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos. Obviamente que si son impuestos, no son ninguno de los tres conceptos señalados.

CAPITULO VIII

NACIMIENTO Y DETERMINACION DE LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA.

A.- INTRODUCCION.

El Código Fiscal de la Federación de 1938 establecía en su artículo 31 "El Crédito Fiscal nace en el momento en que se realizan las situaciones jurídicas o de hecho que de acuerdo con las leyes fiscales, dan origen a una obligación tributaria para con el Fisco Federal".

La relación jurídica establecida entre el Estado y las personas sometidas a el, constituye la obligación tributaria, creando obligaciones sustanciales como lo es el pago del impuesto y obligaciones formales, como son llevar contabilidad, presentar declaraciones, etc.

El tema nos ubica en una situación respecto al ámbito temporal de validez de las normas jurídicas. Al respecto, el actual Código Fiscal de la Federación establece en su artículo 6 lo siguiente:

Primer Párrafo.- "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".

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

Respecto al primer párrafo, la palabra causan, podemos entenderla como sinónimo de generan, nacen.

B.- OPINION DE LA DOCTRINA.

El maestro Ernesto Flores Zavala opina que "No es, pues, necesaria resolución de autoridad alguna para que se genere el crédito; este nace automáticamente, al realizarse la hipótesis legal; la resolución que en muchos casos dicta la autoridad fiscal es solo declarativa de la existencia del crédito". (86).

El Lic. Refugio de Jesús Fernández Martínez, establece "Una de las instituciones más importantes de estudio del derecho fiscal es el nacimiento o causación de la obligación contributiva o tributaria, por ser en ese momento donde surge o nace la obligación de dotar materialmente al Estado de los recursos económicos necesarios para sufragar los gastos públicos". (87).

La doctrina distingue en la relación fisco - contribuyente:

1) La obligación tributaria de carácter sustancial, llamada también relación jurídica tributaria principal, que es el objeto del derecho tributario material o sustantivo;
2) Las relaciones jurídicas que comprenden el cumplimiento de obligaciones formales, reguladas por el derecho tributario formal o administrativo.

Al respecto, la Doctora Catalina García Vizcaino indica lo siguiente:

"Para Hensel la relación fundamental del derecho tributario consiste en el vínculo obligacional por el cual el Estado tiene el derecho de exigir la prestación jurídica denominada "impuesto", que se origina en la realización del presupuesto de hecho previsto por la ley, de modo que la obligación tributaria es una obligación de dar, coexistiendo con ella obligaciones accesorias que en algunos casos mantienen estrecha conexión, de suerte que hay solo una obligación de dar con obligaciones paralelas de tipo accesorio".(88).

Para Giuliani Fonrouge, la relación jurídica tributaria, "está integrada por los correlativos derechos y obligaciones emergentes del ejercicio del poder tributario, que alcanzan al titular de éste, por una parte, y a los contribuyentes y terceros, por la otra. Es el vínculo jurídico en virtud del cual un sujeto (deudor), debe dar a otro sujeto que actúa ejercitando el poder tributario (acreedor), sumas de dinero o cantidades de cosas determinadas por la ley". (89).

Para Villegas, la relación jurídica tributaria principal es "el vínculo jurídico obligacional que se entabla entre el fisco como sujeto activo, que tiene la pretensión de una prestación pecuniaria a título de tributo, y un sujeto pasivo, que está obligado a la prestación". (90).

Considera que se puede definir la relación jurídica tributaria principal en un doble sentido:

a) Como la vinculación establecida por la norma jurídica entre la realización o configuración del hecho imponible (circunstancia condicionante) y el mandato de pago tributario (consecuencia jurídica).
b) Como la vinculación, establecida por la misma norma legal, entre la pretensión del fisco, como sujeto activo, y la obligación de quien prevé la norma, como sujeto pasivo".

Los elementos de la obligación jurídica tributaria son:

1.- El presupuesto de hecho de la obligación o hecho imponible.

2.- Los sujetos:

a) el sujeto activo titular del crédito tributario, el acreedor tributario.

b) Los sujetos pasivos, contribuyentes, responsables de deuda propia y responsables solidarios.

3. - El objeto de la obligación tributaria, es la prestación que debe cumplir el sujeto pasivo, esto es, el pago del impuesto.

C.- EL HECHO IMPONIBLE.

El hecho imponible, denominado también presupuesto de hecho de la obligación, hecho generador y hecho tributario, es la hipótesis legal condicionante que al llevarse a cabo, da origen a la obligación tributaria.

El hecho imponible, si bien en principio constituye un hecho económico (monetario), siempre es un hecho jurídico y consiste en un acto o hecho previsto en forma abstracta por una ley como presupuesto del nacimiento de la obligación tributaria.

En el momento en que el hecho imponible se realiza, consecuentemente produce obligación de determinación, liquidación y en su caso pago del impuesto, de no mediar hipótesis legales neutralizantes (exenciones, subsidios, etc.).

Al respecto, el tratadista Villegas destaca los aspectos fundamentales que existen en el hecho imponible: "a) la descripción objetiva de un hecho o situación (aspecto material), b) la individualización de la persona que debe realizar o encuadrarse en tal descripción (aspecto personal); c) el momento en que tiene que producirse la configuración o se debe tener por configurada la realización del hecho imponible (aspecto temporal); d) el lugar donde tiene que acaecer o se debe tener por acaecida la realización del hecho imponible (aspecto espacial). (91).

El tratadista Amilcar de Araujo Falcao, define al hecho generador como "el hecho o conjunto de hechos o el estado de hechos, al cual el legislador vincula el nacimiento de la obligación jurídica de pagar determinado tributo, incluyendo como elementos destacados: su previsión en la ley, la particularidad de tratarse de un hecho jurídico (un hecho económico de relevancia jurídica) y la circunstancia de referirse al presupuesto de hecho para que surja la obligación ex lege de pagar determinado tributo".(92).

La tratadista argentina doctora Catalina García Vizcaino opina lo siguiente: "El hecho imponible es el presupuesto legal hipotético y condicionante, cuya configuración práctica en el mundo fenoménico, en determinado lugar y tiempo con respecto a cierta persona, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria, siempre y cuando no hayan acaecido hipótesis legales neutralizantes totales, como lo son las exenciones tributarias".(93).

Por su parte el tratadista Gerardo Ataliba, citado por la doctora Catalina García Vizcaíno, menciona que "hipótesis de incidencia es la descripción legislativa (hipotética) de un hecho y que la obligación nace con la realización de este hecho, es decir, solo cuando surge este hecho concreto en el tiempo y en el espacio. Llama hipótesis de incidencia a la referida descripción legal, y "hecho imponible" al hecho efectivamente ocurrido, en un determinado tiempo y lugar, configurando rigurosamente la hipótesis de incidencia". (94).

La precisión terminológica utilizada por este tratadista, me parece muy certera, al iniciar la obligación tributaria no con el hecho imponible sino con la hipótesis de incidencia, que es un contenido legal abstracto y que solo a través de la realización de esa hipótesis, da lugar al hecho imponible, al mezclarse la voluntad del legislador plasmada en esa norma tributaria y la voluntad de la persona en realizar cierta operación prevista y predeterminada en la ley, dando origen a la existencia de un hecho imponible y por consiguiente a una obligación tributaria, que puede traducirse en una cantidad a pagar, mas no

necesariamente, si en última instancia no resulta base gravable o bien existen hipótesis legales neutralizantes.

D.- AMBITOS DE VALIDEZ DE LAS NORMAS JURIDICAS.

Toda norma tiene como finalidad establecer la conducta que deben observar las personas. En el caso de las normas jurídicas, son de carácter obligatorio y el incumplimiento de las mismas, trae como consecuencia sanciones establecidas en las propias leyes. Así, las normas tributarias establecen conductas de exigibilidad en el cumplimiento de las mismas, empleando la fuerza de que dispone el orden jurídico, esto es, son de carácter coactivo, llevan a cabo ejecución forzada sobre el sujeto obligado.

Las normas jurídicas ordenan conductas a las personas de hacer (acciones), de no hacer (abstención) y de permitir (tolerar).
Por ejemplo en el Derecho Tributario, caso particular del Impuesto Sobre la Renta, las personas que pagan sueldos y salarios, deben retener el impuesto sobre el producto del trabajo correspondiente a sus percepciones y enterarlo a la autoridad fiscal en determinado tiempo y lugar (acción).

Entenderíamos esta obligación también como una prohibición (abstención), dejar de retener y enterar el impuesto. Como ejemplo de abstención, tenemos el caso que la propia Ley del Impuesto Sobre la Renta prohibe la deducibilidad de determinadas operaciones efectuadas por el contribuyente (artículo 25 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta). En el tercer caso de permitir, de no oponerse (tolerar), se presenta por ejemplo cuando la autoridad fiscal ordena la práctica de una visita domiciliaria, con la finalidad de conocer la autoridad si se está cumpliendo correctamente con las obligaciones fiscales, en su carácter de contribuyente, como retenedor (Ley del Impuesto Sobre la Renta, artículo 42 fracción III).

Por lo que respecta a los ámbitos de validez de las normas jurídicas, se entiende que la norma tiene validez y por consiguiente existe la obligatoriedad en el cumplimiento de la misma. La Doctrina divide los ámbitos de validez en los siguientes:

- El ámbito material de validez
- El ámbito personal de validez
- El ámbito temporal de validez
- El ámbito espacial de validez

E.- AMBITO MATERIAL DE VALIDEZ.

Da respuesta a la pregunta ¿A qué materia se refiere la norma? Al respecto podría decirse que por ámbito material de validez, se entiende el hecho imponible mismo, consistente en describir objetivamente el hecho o situación concreta, prevista en forma abstracta por las normas jurídicas. Como por ejemplo, la pretensión de obtener utilidades una sociedad mercantil a través de la realización de operaciones consistentes en la enajenación de determinados bienes.

El ámbito material de validez propio del orden jurídico en materia de contribuciones generales es ilimitado, ya que la Constitución, en relación a las materias que regula no lo limita, como lo establece el art. 73 de nuestra Carta Magna en su fracción VII "El Congreso tiene facultad para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto...."

Al respecto, la Suprema Corte de Justicia en Pleno, emite el siguiente criterio, al cual hace mención el Lic. Enrique Calvo Nicolau:

CONTRIBUCIONES DE LAS. EL LEGISLADOR TIENE LIBERTAD PARA FIJARLO, SIEMPRE QUE RESPETE LOS REQUISITOS QUE ESTABLCE EL ART. 31, Fracción IV, DE LA CONSTITUCION. Es inexacto que el art. 31, Fracción IV, de la Constitución, al otorgar al Estado el poder Tributario, establezca que el objeto de las contribuciones quede limitado a los ingresos, utilidades o rendimientos de los contribuyentes, pues tan restringida interpretación no tiene sustento en esa norma constitucional, que otorga plena libertad al Legislador para elegir el objeto tributario, con tal de que respete los principios de proporcionalidad, equidad y destino. (95).
Gaceta S.C J.N. Noviembre 1990.Pag. 23.

F.- AMBITO PERSONAL O SUBJETIVO DE VALIDEZ.

Da respuesta a la pregunta ¿Quién debe dar cumplimiento a la norma jurídica?
El ámbito personal de validez de la norma jurídica se relaciona con la conducta exigida a la persona, ya sea de acción o de abstención. En el aspecto tributario, a la persona que se le exige determinada conducta es el sujeto de la obligación, es el contribuyente.

Podemos decir que no es lo mismo persona que ser humano, desde el punto de vista jurídico, ya que el ser humano es una creación de la naturaleza, y la norma es creación del derecho; por ello se dice de las personas jurídicas, como sujetos de las obligaciones.

Cuando el destinatario legal tributario es sujeto pasivo de la obligación tributaria, estamos en presencia del contribuyente. En cambio, cuando la norma jurídica desconoce al destinatario legal tributario de la sujeción pasiva de la obligación tributaria, el sustituto se convierte en el sujeto pasivo, tal es el caso del impuesto sobre la renta, cuando las personas físicas que obtienen ingresos por premios en loterías, rifas, sorteos, etc., donde el destinatario legal tributario es el beneficiario del premio; sin embargo, el sujeto pasivo es la persona organizadora del evento y que entrega los premios correspondientes.

Otro ejemplo lo tenemos en la Ley del Impuesto al Valor Agregado, donde el sujeto pasivo, el contribuyente, no es la persona en quien incide el impuesto, sino el consumidor final, quien en última instancia lo paga al 100 %. El contribuyente solo tiene la obligación de recaudarlo al adquirente de los bienes o servicios y enterarlo a la autoridad fiscal, previa la deducción del impuesto acreditable.

G.- AMBITO TEMPORAL DE VALIDEZ.

Da respuesta a la pregunta ¿ Durante qué tiempo debe observarse la conducta o abstención que ordena la norma jurídica?. Por ámbito temporal de validez se entiende el momento en que se objetiviza la norma tributaria. Cuando el hecho o la situación abstracta se lleva a cabo realmente durante el tiempo en que la norma tributaria tiene vigencia; cuando se configura el hecho imponible.

Las conductas de las personas se llevan a cabo con determinado tiempo, por lo que la norma jurídica debe tener un principio y un final en su vigencia.

La disposición normativa debe precisar el tiempo en que las personas deben dar cumplimiento en sus términos, observando la conducta requerida por la propia norma, o bien abstenerse de llevar a cabo las disposiciones precisas. Normalmente las normas jurídicas rigen para el futuro, sin embargo pueden presentarse casos en que regule conductas ya acontecidas previamente a la vigencia de la norma.

La norma jurídica tendrá vigencia por tiempo indefinido, si en el acto de promulgación de la misma, no se establece limite a la temporalidad de validez, teniendo así la norma una vigencia indefinida, hasta en tanto no sea derogada por otra disposición jurídica.

El tratadista Geraldo Ataliba indica que al concretizarse los hechos establecidos en la hipótesis, en tiempo posterior a la ley que la comprende, y en cuanto ésta perdure, tales actuaciones serán hechos imponibles, aptos por lo tanto para dar nacimiento a la obligación tributaria.(96).

En todo tiempo, la situación fiscal del contribuyente debe ser establecida conforme a la ley tributaria vigente al momento de configurarse el hecho imponible.

H.- AMBITO ESPACIAL DE VALIDEZ.

¿ En que lugar se debe llevar a cabo la realización o abstención de la norma jurídica. Se entiende por ámbito espacial de validez, el lugar donde el destinatario legal tributario lleva a cabo el hecho imponible.

La aplicación de las normas jurídicas deben circunscribirse a un determinado espacio, en el cual tienen validez; esto es el territorio en el cual las autoridades facultadas pueden actuar y en su caso, aplicar sanciones con carácter coactivo, aun en contra de la voluntad de la persona infractora.

El ámbito espacial de validez va mas allá del territorio en sentido geográfico, ya que conforme al orden jurídico mexicano, la llamada zona económica exclusiva no forma parte del territorio Nacional; sin embargo, la Constitución establece en el articulo 27, Párrafo octavo que en dicha zona, la nación mexicana ejerce derechos de soberanía y jurisdicción. La zona económica exclusiva es de 200 millas náuticas fuera del mar territorial. A su vez el articulo 42 constitucional precisa lo que se entiende por territorio nacional. En caso necesario, en cualquier parte del territorio nacional y en la zona económica exclusiva, pueden regir las disposiciones fiscales federales.

Al respecto, existen tres criterios de atribución de los hechos imponibles:
1. - Político (principio de nacionalidad).
2. - Social (principio del domicilio y de la residencia).
3. - Económico (principio de la fuente).

De acuerdo a su dinámica, los hechos imponibles se clasifican en:

1. Instantáneos
2. Periódicos

Es instantáneo el hecho imponible, cuando se realiza en un instante y así, a cada repetición del mismo hecho se configura otro hecho imponible, propio y diferente a los anteriores, dando origen a tantas obligaciones como hechos imponibles se presentaron.
Como ejemplo de un hecho instantáneo tenemos el impuesto al valor agregado, ya que cada hecho imponible que se presente al respecto, debe considerarse perfeccionado. Sin embargo, por razones de simplificación recaudatoria, la ley conjunta los hechos imponibles en un solo momento (salvo el caso de importaciones definitivas), ya sea mensual o trimestral.

Son periódicos los impuestos con hecho imponible instantáneo, cuando la norma jurídica tiene por realizado el hecho imponible en un determinado momento, pero por una ficción jurídica la ley establece un periodo determinado, ejemplo: el periodo del ejercicio para efectos sobre la renta y para efectos del impuesto al valor agregado, etc. comprende de enero a diciembre.

CAPITULO IX

LOS SUJETOS DE LA RELACION CONTRIBUTIVA

A.- INTRODUCCION.

La deuda tributaria, es conocida en nuestros tiempos como obligación tributaria, como el deber del contribuyente de pagar al Estado determinada cantidad de dinero, al llevarse a cabo el presupuesto del hecho establecido en la ley. La relación jurídica tributaria es el género y la obligación tributaria la especie.

La obligación tributaria, es considerada como la parte más relevante en el derecho tributario, ya que en ella nace el crédito del sujeto activo y la deuda del contribuyente.

El derecho tributario tiene sus propias características:

1.- Reconoce como fuente exclusiva la Ley, por lo que siendo una obligación de derecho público, se observa siempre el principio de legalidad, al estar el Congreso de la Unión facultado para establecer tributos.

2.- La obligación tributaria es de tipo patrimonial, dar dinero y por excepción bienes al Estado.

3.- La Obligación tributaria establece una relación jurídica personal entre el sujeto activo y el sujeto pasivo.

La ley Orgánica de la Administración Pública Federal, establece las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al establecer en su artículo 31 " A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público corresponde el despacho de los siguientes asuntos:"

Fracción XI., "cobrar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos y aprovechamientos federales en los términos de las leyes aplicables, vigilar y asegurar el cumplimiento de las disposiciones fiscales.".

Fracción XXV " Los demás que le atribuyan expresamente las leyes y reglamentos".

Se observa en la citada Fracción XI, el sujeto que ostenta el poder tributario, es la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; sin embargo, cabe la posibilidad de que el titular del poder tributario, que en todos los casos es el Estado, no necesariamente coincida con el sujeto activo de la obligación tributaria, ya que el primero puede delegar la competencia en otros entes jurídicos, quienes serán los acreedores de la obligación tributaria. En el caso de México, precisamente se presentó lo antes dicho, al entrar en vigor la ley del Sistema de Administración Tributaria, el primero de julio de 1997, estableciendo al respecto lo siguiente:
Artículo 1°- "El Servicio de Administración Tributaria es un órgano desconcentrado de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, con el carácter de autoridad fiscal, y con las atribuciones y facultades ejecutivas que señala esta ley".

Artículo 2. – "El Servicio de Administración Tributaria tiene por objeto la realización de una actividad estratégica del Estado consistente en la determinación, liquidación y recaudación de impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y de sus accesorios para el financiamiento del gasto público.

En la consecución de este objetivo deberá observar y asegurar la aplicación correcta, eficaz, equitativa y oportuna de la legislación fiscal y aduanera, así como promover la eficiencia en la administración tributaria y el cumplimiento voluntario por parte del contribuyente de las obligaciones derivadas de esa legislación".

Artículo 3. -"El servicio de administración tributaria gozará de autonomía de gestión y presupuestal para la consecución de su objeto y de autonomía técnica para dictar sus resoluciones".

Artículo 7. - "El servicio de administración tributaria tendrá las atribuciones siguientes:

I. Recaudar los impuestos, contribuciones de mejoras, derechos, productos, aprovechamientos federales y sus accesorios de acuerdo a la legislación aplicable;

II. Dirigir los servicios aduanales y de inspección así como la policía fiscal de la Federación;

III. Representar el interés de la Federación en controversias fiscales;

IV. Determinar, liquidar y recaudar las contribuciones, aprovechamientos generales 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 cumplimento 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 los cuales El tenga firmados Acuerdos o formen parte de Convenciones Internacionales de las que México sea parte, para lo cual, en ejercicio de sus facultades de vigilancia, podrá recabar respecto de los contribuyentes, información y documentación que sea objeto de la solicitud.

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. Emitir las disposiciones de carácter general necesarias para el ejercicio eficaz de sus facultades, así como la aplicación de las Leyes, Tratados y disposiciones que con base en ellas se expidan, y

XIII. Las demás que sean necesarias para llevar a cabo las previstas en esta Ley, su Reglamento Interior y demás disposiciones jurídicas aplicables.

B.- EL SUJETO ACTIVO DE LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA

De acuerdo al artículo 31 fracción IV de la Constitución, son cuatro los sujetos activos.
La Federación, el Distrito Federal, las Entidades Federativas y los Municipios.

Artículo 31. "Son obligaciones de los mexicanos:

IV Contribuir para los gastos públicos de la Federación, como del Distrito Federal o del Estado y Municipio en que residan, de la manera proporcional y equitativa que dispongan las leyes".

Federación.- La integran la totalidad de las Entidades territoriales que constituyen la República Mexicana, mismas que en un pacto consagrado por la Constitución, convinieron en someterse a la autoridad de un poder soberano (Federación) que llevaría a cabo determinadas funciones de gobierno en forma exclusiva, al rebasar éstas el ámbito local de las Entidades Federativas, como son establecer contribuciones sobre el comercio exterior, sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros, emisión de moneda, política internacional, defensa nacional, etc.

El artículo 40 Constitucional establece "Es voluntad del pueblo mexicano constituirse en una República representativa, democrática, federal, compuesta de Estados libres y soberanos en todo lo concerniente a su régimen interior; pero unidos en una Federación establecida según los principios de ésta ley fundamental".

A su vez el artículo 41 de la propia Constitución indica:

" El pueblo ejerce su soberanía por medio de los Poderes de la Unión, en los casos de la competencia de estos, y por los de los Estados, en lo que toca a sus regímenes interiores, en los términos respectivamente establecidos por la presente Constitución Federal y las particulares de los Estados, las que en ningún caso podrán contravenir las estipulaciones del pacto federal.

Por otra parte, el artículo 115 Constitucional establece:

" Los Estados adoptarán, para su régimen interior, la forma de gobierno republicano, representativo, popular, teniendo como base de su división

territorial y de su organización política y administrativa, el Municipio Libre....."

Como se observa en las disposiciones normativas constitucionales enunciadas, existen tres sujetos activos de las contribuciones, formalmente establecida la esfera de competencia de cada uno de ellos. Sin embargo, cabe la posibilidad de que tanto la Federación, como los Estados y los Municipios al hacerse presente ante los gobernados en el cumplimiento de sus respectivas facultades de recaudar las contribuciones correspondientes, cabe la posibilidad de que al grabar un mismo ingreso, rendimiento o utilidad, exista duplicidad o triplicidad impositiva, con la consiguiente afectación económica a los contribuyentes, pudiendo llegarse a cometer abusos por las autoridades fiscales, al realizarse lo que pudiera ser exacciones fiscales, al incidir sobre las mismas fuentes tributarias.

A fin de evitar que suceda la anarquía en la competencia, en materia impositiva, la Constitución establece disposiciones normativas al respecto, a fin de evitar que coexistan casos de doble tributación, los cuales se transcriben a continuación:

Artículo 73 " El Congreso tiene facultad:

VII Para imponer las contribuciones necesarias a cubrir el presupuesto;
IX Para impedir que en comercio de Estado a Estado se establezcan restricciones;
X Para legislar en toda la República sobre hidrocarburos, minería, industria cinematográfica, comercio, juegos con apuestas y sorteos, intermediación y servicios financieros, energía eléctrica y nuclear, y para aplicar las leyes del trabajo reglamentarias del artículo 123;
XXIX A.- Para establecer contribuciones:
1° Sobre el Comercio Exterior;
2° Sobre el aprovechamiento y explotación de los recursos naturales comprendidos en los párrafos 4to. y 5to. del artículo 27;
3° Sobre instituciones de crédito y sociedades de seguros;
4° Sobre servicios públicos concesionados o explotados directamente por la Federación
5° Especiales sobre:
a) Energía eléctrica;
b) Producción y consumo de tabacos labrados;
c) Gasolina y otros productos derivados del petróleo;

d) Cerillos y fósforos;
e) Aguamiel y productos de su fermentación;
f) Explotación forestal y
g) Producción y consumo de cerveza.

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

XXX.- Para expedir todas las leyes que sean necesarias, a objeto de hacer efectivas las facultades anteriores, y todas las otras concedidas por esta Constitución a los Poderes de la Unión.

Como se observa, es competencia del Congreso de la Unión legislar en materias de singular importancia que para el desarrollo de nuestro país representa la economía, por renglones como minería, energía eléctrica, comercio, etc.

El Estado tiene soberanía financiera y por consiguiente potestad tributaria para establecer las contribuciones requeridas para obtener los ingresos que se requieren para hacer frente al Presupuesto de Egresos de la Federación. Asimismo se faculta al Congreso para determinar las materias sobre las que se establecerán contribuciones, como son comercio exterior, energía eléctrica, producción y consumo de tabacos labrados, gasolina y producción y consumo de cerveza.

Si bien podemos decir que no existe una marcada distribución radical entre la competencia federal y estatal, sí es ciertamente compleja; sin embargo, en la mayoría de las fuentes de ingresos tributarios existe concurrencia tributaria entre la Federación y las Entidades Federativas, como se desprende de la interpretación de los artículos 73, fracción VII y 124 de la propia Constitución, así como también existen determinadas materias que la facultad impositiva es exclusiva de la Federación, como lo ordena el artículo 73 fracción XXIX-A a que se ha hecho referencia.

Así mismo existen limitaciones precisas a la potestad tributaria de las Entidades Federativas, como son las establecidas por la Constitución en el artículo 117, fracciones IV, V, VI y VII, relativo a emitir estampillas, papel sellado, gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio,

prohibir o gravar la entrada a su territorio o la salida de El mercancías nacionales o extranjeras.

Así también, de acuerdo al artículo 118, tampoco pueden las Entidades Federativas, sin consentimiento del Congreso de la Unión establecer derechos de tonelaje en puertos, ni imponer contribuciones sobre importaciones o exportaciones.

Este último artículo indica que las Entidades Federativas no pueden realizar ciertos actos, como el descrito, si no es con el consentimiento del Congreso de la Unión; de lo cual se infiere legalmente que es susceptible de llevarse a cabo con el debido consentimiento.

El artículo 124 constitucional precisa que "Las facultades que no están expresamente concedidas por esta Constitución a los funcionarios federales, se entienden reservadas a los Estados".

En este sentido, se desprende del precepto en cita, que existe una marcada división de competencia entre la Federación y los Estados, toda vez que lo que no está expresamente atribuido a la Federación, es competencia de los Estados.

C.- SUJETOS PASIVOS DE LA OBLIGACION CONTRIBUTIVA.

Se entiende por sujeto pasivo de la obligación contributiva a la persona física o moral, ya sea mexicana o extranjera, que lleve a cabo hechos previstos en la ley, esto es, que se encuentre dentro de la hipótesis normativa, independientemente de su nacionalidad, domicilio, edad, sexo, etc.

La relación jurídica tributaria que se establece entre dos partes, siendo una de ellas el titular del crédito fiscal, sujeto acreedor o sujeto pasivo y por la otra, la persona obligada al pago, denominada sujeto pasivo. El Estado, con base en la potestad normativa contributiva, emite las leyes fiscales. La potestad contributiva, en base a la soberanía del estado la consagra el artículo 31 fracción IV Constitucional.

El derecho fiscal mexicano no define lo que debe entenderse por sujeto pasivo y sólo hace referencia como sujetos del crédito fiscal a la persona física o moral, mexicano o extranjero, que de acuerdo a las disposiciones legales está obligado al pago de la contribución.

En la relación fisco-contribuyente y una vez que nace la obligación contributiva, en donde el Estado en su carácter de sujeto activo, exige de una persona determinada, ya sea física o moral, denominada sujeto pasivo o contribuyente, el pago de una prestación pecuniaria, excepcionalmente en especie.

El Código Fiscal de la Federación vigente en nuestro país, establece en su artículo 1°. "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos, conforme a las leyes fiscales respectivas..." "La Federación queda obligada a pagar contribuciones únicamente cuando las leyes lo señalen expresamente".

"Los Estados extranjeros, en caso de reciprocidad, no están obligados a pagar impuestos. No quedan comprendidos en esta exención las entidades o agencias pertenecientes a dichos Estados".

Las personas que de conformidad con las leyes fiscales no estén obligadas a pagar contribuciones, únicamente tendrán las otras obligaciones que establezcan en forma expresa las propias leyes".

En base a lo establecido por el Código Fiscal de la Federación, existen dos clases de sujetos pasivos: Personas físicas y personas morales.

1.- Personas físicas, es persona singular, entendiéndose como tales al ser humano, hombre o mujer, individuo dotado de capacidad de goce, y por consiguiente titular de derechos y obligaciones. En el Derecho Tributario, el concepto de sujeto pasivo es muy amplio, ya que aun los menores de edad, así como los incapaces, representados por quienes ejerzan la patria potestad o la tutela, pueden ser sujetos pasivos de las contribuciones.

2.-Personas Morales.- Además de las personas físicas existen otras personas más complejas, que son personas colectivas, personas jurídicas, legalmente llamadas personas morales. Las personas colectivas son agrupaciones orientadas hacia determinados fines, alrededor de los cuales se integra un grupo de individuos interesados en su Constitución.. Estas personas colectivas son entidades formadas por un conjunto de personas físicas generalmente, las cuales son consideradas por el derecho como una sola entidad que actúa y se desarrolla como tal durante su vida jurídica.

La diferencia existente entre la persona colectiva o moral y la persona física, es que aquella está integrada por varios individuos que actúan como unidad.

Las personas colectivas o morales tienen personalidad jurídica propia e independientemente de la de sus integrantes. El concepto de personalidad en estas personas se entiende como sinónimo de capacidad jurídica de las personas físicas. Jurídicamente diríamos que por personalidad se entiende la capacidad de ser persona, ya que las personas morales tienen personalidad o capacidad jurídica, al tener derechos, facultades, obligaciones y responsabilidades jurídicas.

El Derecho Positivo concede personalidad jurídica a entidades que no son seres humanos.

De acuerdo con el artículo 25 del Código Civil Federal, son personas morales:

I. La Nación, 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 a las enumeradas que se propongan fines políticos, científicos, artísticos, de recreo o cualquier otro fin lícito, siempre que no fueren desconocidos por la ley,
VII. Las personas morales extranjeras de naturaleza privada, en los términos del artículo 2736.

Asimismo el propio Código Civil Federal menciona en su artículo 26 que "Las personas morales pueden ejercitar todos los derechos que sean necesarios para realizar el objeto de su institución".
A su vez, el artículo 27 del ordenamiento en comento, establece: "Las personas morales obran y se obligan por medio de los órganos que las representan, sea por disposición de la ley o conforme a las disposiciones relativas de sus escrituras constitutivas y de sus estatutos".

Nuestra legislación tributaria establece dos tipos de sujetos pasivos, que son:

- El responsable directo;
- El responsable solidario.

Se entiende por responsable directo a la persona física o moral, nacional o extranjera que lleva a cabo el hecho generador de la contribución, obteniendo por ello un ingreso, rendimiento o utilidad gravable, de una fuente de riqueza ubicada en territorio nacional y/o en el extranjero, siempre que en este último caso, la persona tenga su domicilio fiscal en territorio nacional.

Se entiende contribuyente u obligado directo, porque sobre el mismo recae el deber tributario, al colocarse en la hipótesis normativa prevista en la Ley fiscal.

El principal sujeto pasivo de la relación tributaria y por consiguiente el primer destinatario de las normas jurídicas tributarias, es el obligado directo, al que se le denomina contribuyente, que al realizar en forma directa el hecho impositivo, causa el gravamen correspondiente.

Se entiende como responsable solidario a la persona física o moral, mexicana o extranjera que al llevar a cabo una relación de tipo jurídico con el sujeto pasivo obligado directo, por disposición de la norma tributaria aplicable, adquiere la obligación de pagar un tributo, concomitantemente con el sujeto obligado directo.

CONCLUSIONES

1.- El poder contributivo como poder de imperio del Estado, solamente se puede manifestar a través del poder legislativo, en atención al principio de legalidad y se manifiesta ante las personas (contribuyentes) a través de las facultades otorgadas al Estado (Poder Ejecutivo), dirigidas al cobro de las contribuciones establecidas en leyes, respetando siempre los limites señalados por la propia Constitución.

2.- En toda relación contributiva debe respetarse el Principio de Constitucionalidad al amparo del cual se crean las normas jurídicas, llamadas leyes secundarias, mismas que deben observar los preceptos establecidos en la Constitución, que jerárquicamente es superior a toda ley creada. La Constitución es la piedra angular del sistema jurídico mexicano, es la ley primaria, la Ley fundamental que en ningún momento debe contrariar ley alguna en lo más mínimo, so pena de considerar nulas las actuaciones hechas en ese sentido, y declarar la invalidez de dicha ley.

3.- De acuerdo al ordenamiento de la Constitución Federal establecido en la fracción IV del Articulo 31, para considerar que los impuestos se apegan a la Constitución, las leyes respectivas deben dar fiel cumplimiento a los requisitos esenciales de proporcionalidad, equidad y destino de las contribuciones. Si faltare alguno de ellos, violaría la condición de apego irrestricto a lo preceptuado por la Carta Magna, por lo que el contribuyente agraviado, haciendo uso de sus derechos legales, a través de los medios de defensa, los tribunales correspondientes le concederán la razón al contribuyente dejando sin efecto lo actuado.

4.- Los derechos consignados en la Constitución Política Mexicana como garantía del gobernado, ya sea persona física o persona moral, contra actuaciones ilícitas de las autoridades que causen agravios al afectado, podemos clasificarlas en cuatro grupos: Garantías de igualdad, de libertad, de seguridad jurídica y sociales. En todos y cada uno de los grupos citados, se incluyen artículos varios relativos a la relación jurídica existente entre las autoridades fiscales y los contribuyentes.

5.- Siendo la Ley de carácter abstracta y general, para que dé origen a la obligación contributiva, es necesario que se lleven a cabo actos o situaciones jurídicas previstas en la misma ley, denominadas estas como "el hecho imponible", el que a su vez puede definirse como el hecho o conjunto de

hechos, de naturaleza económica descritos en la propia norma legal como operaciones objeto de ley, que al llevarse a cabo da lugar al nacimiento de la obligación contributiva, a la relación jurídica existente entre la persona "sujeto pasivo", como contribuyente y por la otra parte el Estado como sujeto activo, representado por la autoridad correspondiente, que en México es la Secretaria de Hacienda y Crédito Público, como dependencia del ejecutivo federal en principio y el organismo denominado Sistema de Administración Tributaria, el cual entró en funciones el 1° de Julio de 1997.

6.- Respecto a la retroactividad de la ley en el aspecto contributivo, se entiende que la misma es aplicable a situaciones concretas que se presentan con fecha posterior a su vigencia. Si se aplica a hechos acontecidos en el pasado, afectando derechos adquiridos por leyes anteriores, la nueva ley será considerada indefectiblemente retroactiva.

Si se reforma la ley fiscal aumentando los impuestos, la aplicación de la misma regirá para el futuro, a partir de la fecha de su vigencia, pero nunca hacia el pasado. Así mismo, si el cambio a la ley fiscal es disminuyendo el impuesto, también rige para el futuro y los contribuyentes no podrán aplicarla en su beneficio hacia el pasado, tomando en cuenta que las leyes fiscales son de interés publico y además, el permitirlo ocasionaría perjuicio a las personas que pagaron de acuerdo a la ley derogada o abrogada.

7.- La Garantía de Audiencia consagrada en el artículo 14 segundo párrafo de la Constitución Federal precisa: "Nadie puede ser privado de la vida, de la libertad o de sus propiedades, posesiones o derechos. Sino mediante juicio seguido ante los tribunales previamente establecidos, en el que se cumplan las formalidades esenciales del procedimiento y conforme a las leyes expedidas con anterioridad al hecho". La aplicación de este precepto no es en forma absoluta, ya que se crean excepciones en los artículos 27 y 33 Constitucionales.

Por otra parte, desde el punto de vista fiscal, las autoridades correspondientes en base al Código Fiscal de la Federación y confirmado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, han establecido una excepción mas, que consiste en que cuando la autoridad fiscal determina al sujeto pasivo un crédito fiscal se le requiere el pago del mismo, y si no lo lleva a cabo, la autoridad fiscal podrá aplicar el procedimiento administrativo de ejecución, con las consiguientes molestias ocasionadas al presunto deudor fiscal. Es hasta ese momento cuando

el contribuyente está en posibilidades de ejercer su derecho de audiencia e interponer los medios de defensa a que tiene derecho.

Como la autoridad fiscal, en base al interés público, no litiga sin garantía y así, el contribuyente tendrá que garantizar el crédito fiscal adeudado integrado por la contribución omitida mas sus accesorios, lo cual trae como consecuencia erogación de gastos y molestias a la persona.

Si bien se comprende la necesidad de recaudar las contribuciones que se adeudan a la autoridad fiscal en el menor tiempo posible, considero la conveniencia de que la excepción de referencia se incluyera en la propia Constitución, a efecto de otorgar mayor seguridad jurídica al contribuyente, como opina el Lic. Emilio Margain Manatou.

8.- La garantía de legalidad establecida en el artículo 16 Constitucional, es la que consagra la mayor seguridad jurídica y protección al gobernado, al precisar que, "Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la causa legal del procedimiento".

De acuerdo al Articulo 38 del Código Fiscal de la Federación, los actos de molestia ocasionados por actuaciones de las autoridades, deben cumplir cuatro condiciones, so pena de considerarse inconstitucionales.

1.- Que sea por escrito.
2.- Que provenga de autoridad competente.
3.- Que el escrito funde y motive la causa legal del procedimiento.
4.- Ostentar la firma del funcionario competente.

En el aspecto contributivo, al estar plasmada de manera expresa en ley, la obligación contributiva, no da margen a actuaciones arbitrarias de las autoridades exactoras, ya que el contribuyente está en posibilidades de conocer la forma precisa en que debe dar cumplimiento a sus obligaciones fiscales, y por otro lado, también conocer sus propios derechos. Ante este binomio, de conocer sus obligaciones fiscales para bien cumplirlas y por otro, conocer las facultades de las autoridades fiscales así como sus propios derechos, en caso de una actuación arbitraria de la autoridad, está en posibilidades de defenderse dignamente, utilizando los medios de defensa que la ley pone a su alcance.

El principio de legalidad se entiende en el sentido de que ninguna autoridad puede realizar actos que no estén previstos en la ley. En estos casos, es aplicable en forma precisa el aforismo "Nullum tributum sine lege".

Es pues, la garantía de legalidad, la que proporciona mayor seguridad jurídica al contribuyente, ante actuaciones indebidas de las autoridades fiscales.

9.- El articulo 16 Constitucional, en su primer párrafo establece otro de los requisitos que debe cumplir todo acto de autoridad y es que el escrito u orden que cause molestias al gobernado, debe estar debidamente fundado y motivado; entendiéndose por fundamentación, citar en el escrito de la autoridad, las disposiciones legales aplicables al caso particular que corresponda.

Se entiende por motivación, el hecho de que en el escrito se indiquen las razones y motivos que tuvo la autoridad para emitir el ordenamiento; que se expongan los razonamientos que tuvo la autoridad para considerar que el acto de que se trata, encuadra en la hipótesis prevista en el precepto Constitucional.

Si el ordenamiento escrito de la autoridad, adolece de alguno de estos requisitos, la persona lesionada en sus derechos, al poner en acción los medios legales de defensa, con seguridad que obtendrá resolución favorable de parte de las autoridades jurisdiccionales.

10.- Justificación de la utilización del vocablo contributivo en lugar de tributario.

Las palabras "tributo" e "impuesto" implicaban un signo de servidumbre o vasallaje que se pagaba a cambio de protección. (97).

Los conquistadores imponían tributos a los pueblos conquistados. El tratadista José María Martín menciona que "El medievo es otro periodo de prehistoria de los recursos públicos, ya que los tributos entonces exigidos debían ser asimilables a obligaciones privadas, basadas en la contingencia, arbitrariedad o violencia".(98).

William Petti menciona que "Los hombres debían de contribuir para el estado conforme a sus posesiones o riquezas".(99).

John Stuart Mill, quien refutó el principio del "beneficio" y lo reemplazó por el de "capacidad contributiva" que desembocó en los principios de equidad, proporcionalidad y minimización del sacrificio, y en la imposición progresiva. (100).

En la legislación mexicana, tanto la Constitución Federal como el Código Fiscal de la Federación hacen mención al término contribución y no al de tributo. El articulo 31 fracción IV Constitucional establece como obligación de los mexicanos "contribuir para los gastos públicos..." por lo que como dice Antonio Jiménez González, "el sustantivo derivado de la acción de contribuir es la contribución y no el tributo; por tanto, el uso en México del término contribución hay que explicarlo a partir de un deseo de dar homogeneidad terminológica a partir de las directrices marcadas por la Constitución".(101).

El Código Fiscal de la Federación establece en su articulo 1o: "Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas".

A su vez el articulo 2o indica: "Las contribuciones se clasifican en impuestos, aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras y derechos...".

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

El articulo 6° primer párrafo precisa: "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."

El articulo 6° cuarto párrafo señala: "Las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas".

Con base en lo antes citado, me parece razonable que en nuestro País se utilice el vocablo contribución, en vez de tributo; contributivo en lugar de tributario, y derecho contributivo en lugar de derecho tributario.

11.- En México, durante los últimos ocho años, los ingresos por concepto de contribuciones representan un promedio del 44% de la totalidad de los ingresos establecidos anualmente en la Ley de Ingresos de la Federación.

Tomando en cuenta que la fuente más sana de los ingresos que obtiene la Federación son por concepto de impuestos, se entiende por que el gobierno Federal tiene interés especial en incrementar la recaudación vía impuestos. Sin embargo, es necesario que la carga impositiva sea cada vez mas justa, que exista una verdadera equidad contributiva y que sea en base a la capacidad económica del contribuyente, aplicando tarifas progresivas, para que así, las personas que obtienen mayores ingresos, utilidades o rendimientos, estén en posibilidades de pagar cualitativamente mas que los menos favorecidos. Esto es, tener un trato igual para los iguales y desigual a los desiguales.

Para lograr lo anterior, se requiere de una auténtica reforma fiscal; que los contribuyentes tengan cultura fiscal, que paguen los impuestos correspondientes, si bien no de una manera gustosa y voluntaria, sí los acepten y por consiguiente no se sientan o sean forzados al pago de los mismos. Naturalmente que también el gobierno debe llevar a cabo una actuación honesta, transparente, que demuestre al pueblo en general y en consecuencia, esté convencido de la fiel administración y aplicación de los impuestos recaudados.

NOTAS BIBLIOGRAFICAS

1.- Burgoa Orihuela Ignacio. Las garantías individuales. Editorial Porrua, México, 1997, pag. 1512. Menciona a Alfonso Noriega C.

2.- Diccionario Jurídico Mexicano. Instituto de Investigaciones Jurídicas, Universidad Nacional Autónoma de México, Editorial Porrúa, México 1992 pag. 1512. Menciona a José Luis Soberanes Fernández.

3.- Burgoa Orihuela Ignacio. Las Garantías Individuales. Editorial Porrúa, México 1997, pág. 508. Menciona a Capitant.

4.- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 514. Menciona a Roubier.

5.- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 517. Menciona a Laurent.

6.- Flores Zavala Ernesto. Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Editorial Porrúa, S.A; México 1968, pág. 168.

7.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 164. Cita tesis.

8.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 167. Cita tesis.

9.- Reyes Tayabas Jorge. Derecho Constitucional aplicado a la especialidad en amparo. Editorial Themis, México 1996, Pag. 271. Cita tesis.

10.- Carrazco Iriarte Hugo. Derecho Fiscal Constitucional. Impresión Castillo, México 1996, pag. 448. Cita tesis.

11.- Margain Manatou Emilio. Introducción al Estudio del Derecho Tributario Mexicano. Editorial Porrúa, S.A. México 1996, pág.220.

12.- Carrazco Iriarte Hugo. Obra citada. pag. 441. Cita tesis.

13.- Carrazco Iriarte Hugo. Obra citada. pag. 442. Cita tesis.

14.- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 560. Cita tesis.

15.- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 560. Cita tesis.

16.- Reyes Tayabas Jorge. Obra citada. Pag. 273. Cita tesis.

17.- Reyes Tayabas Jorge. Obra citada. Pag. 273. Cita tesis.

18.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Departamento publicaciones. México 1982. Pag. 380. Cita tesis.

19.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Derecho Fiscal. Editorial Themis, México 1995, pág. 255. Cita tesis.

20.- Diego Rosas Jorge y coautores. Los artículo 14 y 16 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos y las Garantías Individuales en materia tributaria. Talleres del I.M.C.P. México 1994. Pags. 72 y 73. Cita tesis.

21.- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 603. Cita tesis.

22.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 392. Cita tesis.

23.- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 608. Cita tesis.
23A.- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 608. Cita tesis.
23.B- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 608. Cita tesis.
23.C- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 608. Cita tesis.
23.D- Burgoa Orihuela Ignacio. Obra citada, pág. 609. Cita tesis.
24.- Carrazco Iriarte Hugo. Obra citada. pag. 27. Cita tesis.
25.- Carrazco Iriarte Hugo. Obra citada. pag. 29. Cita tesis.
26.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 426. Menciona a Adam Smith.
27.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 426. Menciona la declaración de los derechos del hombre.
28.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 427. Menciona a Miguel Hidalgo y Costilla.
29.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 427. Menciona a José María Morelos y Pavón.
30.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 428. Menciona decreto Constitucional en Apatzingan.
31.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 428. Menciona a Constitución Federal de 1824.
32.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 428. Menciona a Leyes Constitucionales.
33.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 429. Menciona a Constitución Federal de 1857.
34.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 429. Menciona a Constitución Política de 1917.
35.- Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. Instituto de Investigaciones jurídicas. U.N.A.M. Pag. 401.
36.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 212.
37.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 237. Cita tesis.
38.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 238. Cita tesis.
39.- Diccionario Jurídico Mexicano. Obra citada. Pag. 1525. Menciona a Dolores Benitez Chapoy.
40.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 442. Menciona a M.G. Fonrouge.
41.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 443. Menciona a B. Griziotti.
42.- Serra Rojas Andres. Derecho Administrativo. Edit. Porrua, México 1997. Pag. 202. Cita a A.E. Buck.
43.- Serra Rojas Andres. Obra citada. Pag. 201.
44.- Serra Rojas Andres. Obra citada. Pag. 23. Menciona a García Oviedo.

45.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 378. Cita tesis.
46.- Tribunal Fiscal de la Federación. 45 años. Obra citada. Pag. 443. Cita tesis.
47.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 251.
48.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 246. Cita tesis.
49.- Calvo Nicolau Enrique. Tratado del Impuesto Sobre la Renta. Tomo I pag. 117 y 118. Cita tesis.
50.- Diego Rosas Jorge y coautores. Obra citada. pag. 74 y 75. Cita tesis.
51.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 29. Menciona a Claude Do Pasquier.
52.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 45. Cita tesis.
53.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 51. Menciona a Marcel Waline.
54.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 49. Menciona a Mauricio Coronado.
55.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 50. Cita tesis.
56.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 50. Cita tesis.
57.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 50. Cita tesis.
58.- Diccionario Jurídico Mexicano. Obra citada. Pag. 461. Menciona a Jose Othon Ramirez Gutierrez.
59.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 52. Menciona a Adolfo Carretero Pérez.
60.- De la Garza Sergio Francisco. Él Derecho Financiero Mexicano. Editorial Porrua. México 1983. Pag. 36. Cita tesis.
61.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 55. Cita tesis.
62.- Diccionario Jurídico Mexicano. Obra citada. Pag. 462. Cita tesis.
63.- Diccionario Jurídico Mexicano. Obra citada. Pag. 1891. Menciona a Ezequiel Guerrero Lara.
64.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 61.
65.- Diccionario Jurídico Mexicano. Obra citada. Pag. 1892. Menciona a Ezequiel Guerrero Lara.
66.- Tena Ramirez Felipe. Derecho Constitucional. Editorial Porrua. México 1992. Pag. 335.
67.- Margain Manatou Emilio. Obra citada, pág. 66. Menciona a Griziotti.
68.- Margain Manatou Emilio. Obra citada, pág. 66. Menciona a Rafael Bielsa.
69.- Arrioja Vizcaino Adolfo. Obra citada. pag. 82.
70.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 35. Menciona a Eheberg.
71.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 35. Menciona a Nitti.

72.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 35. Menciona a Vitti de Marco.
73.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 35. Menciona a José Alvarez de Cienfuegos.
74.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 36. Menciona a Leroy Beaulieu.
75.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 36. Menciona a E.R.A. Seligman.
76.- De la Garza Sergio Francisco. Obra citada. Pag. 339. Menciona a Antonio Berliri.
77.- De la Garza Sergio Francisco. Obra citada. Pag. 340. Menciona a A.D. Giannini.
78.- De la Garza Sergio Francisco. Obra citada. Pag. 340. Menciona a Hector Villegas.
79.- Jimenez Gonzalez Antonio. Lecciones de Derecho Tributario. ECASA, México 1991. Pag. 62. Menciona a Giana Antonio Micheli.
80.- Jimenez Gonzalez Antonio. Obra citada. Pag. 63. Menciona a Gaston Geze.
81.- Jimenez Gonzalez Antonio. Obra citada. Pag. 82. Menciona a Matias Cortez Dominguez.
82.- Jimenez Gonzalez Antonio. Obra citada. Pag. 62. Menciona a la ordenanza tributaria de Alemania.
83.- Jimenez Gonzalez Antonio. Obra citada. Pag. 64. Menciona a Ley General Tributaria de España.
84.- Jimenez Gonzalez Antonio. Obra citada. Pag. 64. Menciona al Modelo Tributario para América Latina.
85.- García Vizcaino Catalina. Derecho Tributario Vol. I Edit. Depalma, Buenos Aires, pag.67.
86.- Flores Zavala Ernesto. Obra citada, pág. 44.
87.- Fernandez Martinez Refugio de Jesus. Derecho Fiscal. Edit. McGraw Hill, México 1997. Pag. 258.
88.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 303. Menciona a Hensel.
89.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 304. Menciona a Guliani Fonrouge.
90.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 304. Menciona a Hector B. Villegas.
91.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 311. Menciona a Hector B. Villegas.
92.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 312. Menciona a Amilcar de Araujo Falcao.

93.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 310. Menciona a Amilcar de Araujo Falcao.
94.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 311. Menciona a Geraldo Ataliba.
95.- Calvo Nicolau Enrique. Obra citada. Pag. 100. Cita tesis.
96.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 314. Menciona a Geraldo Ataliba.
97.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 13. Menciona a Guillermo Ahumada.
98.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 13. Menciona a José María Martín.
99.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 15. Menciona a John W. Mc.Connell.
100.- García Vizcaino Catalina. Obra citada pag. 26. Menciona a Dino Jarach.
101.- Jimenez Gonzalez Antonio. Obra citada. Pag. 56.

BIBLIOGRAFIA

I.- LIBROS

ARRIOJA VIZCAINO, Adolfo, *Derecho fiscal*, 10ª. ed., México, Themis, 1995.
BOETA VEGA, Alejandro, *Derecho fiscal primer curso,* México, Ediciones Contables y Administrativas, 1991.
BURGOA ORIHUELA, Ignacio, *Las garantías individuales*, 29ª. ed., México, ed. Porrúa, 1997.
CALVO NICOLAU, Enrique, *Tratado del impuesto sobre la renta, Tomo I,* 1ª. ed., México, Editorial Themis, 1995.
CARRASCO IRIARTE, Hugo, *Derecho fiscal constitucional*, 2ª. ed., México, Impresora Castillo, 1993.
CHAPOY BONIFAZ, Dolores, *Finanzas nacionales y finanzas estatales,* 1ª. ed., México, UNAM, Instituto de Investigaciones Jurídicas, 1992.
DE LA GARZA, Sergio, *Derecho financiero mexicano,* 9ª. ed., México, editorial Porrúa, 1979.
FLORES ZAVALA, Ernesto, *Finanzas públicas mexicanas*, 31ª. ed., México, editorial Porrúa, 1995.
FERNÁNDEZ MARTÍNEZ, Refugio de Jesús, *Derecho Fiscal*, 1ª. ed., México, editorial Mc. Graw Hill, 1997.
GARCÍA DOMÍNGUEZ, Miguel Angel, *Teoría de la infracción fiscal,* 1ª. ed., México, Cárdenas editor, 1982.
GARCÍA VIZCAINO, Catalina, *Derecho tributario*, tomo I parte general, 1ª. ed., Buenos Aires, ediciones de Palma, 1996.
JIMÉNEZ GONZÁLEZ, Antonio, *Lecciones de derecho tributario*, 3ª. ed., México, Editorial Litográfica, 1991.
LOMELI CEREZO, Margarita, *Derecho fiscal represivo,* 1ª. ed., México, editorial Porrúa, 1979.
MARGAIN MANATOU, Emilio, *Introducción al estudio del derecho tributario mexicano*, 12ª. ed., México, editorial Porrua, 1996.
MILLÁN GONZÁLEZ, Arturo, *El delito de defraudación fiscal y su defensa adecuada*, 1ª. ed., México, ediciones Rocár, 1994.
PAZOS, Luis, *Los limites de los impuestos*, 1ª. ed., México, editorial Diana, 1982.
PUGLIESE, Mario, *Instituciones de derecho financiero*, 2ª. ed., México, editorial Porrúa, 1976.
RECASENS SICHES, Luis, *Tratado general de filosofía del derecho*, 7ª. ed., México, editorial Porrúa, 1981.

REYES TAYABAS, Jorge, *Derecho constitucional aplicado a la especialización en amparo*, 3ª. ed., México, editorial Themis, 1996.
RODRÍGUEZ LOBATO, Raúl, *Derecho fiscal*, 1ª. ed., México, editorial Sagitario, 1983.
SÁNCHEZ LEÓN, Gregorio, *Derecho fiscal mexicano*, 7ª. ed., México, editorial Cárdenas, 1986.
SERRA ROJAS, Andrés, *Derecho administrativo*, 18ª. ed., México, editorial Porrúa, 1997.
URBINA NANDAYAPA, Arturo, *Aspectos constitucionales y generales de los delitos fiscales en méxico*, tomo I, 1ª. ed., México, Editorial sistemas de información contable y administrativa computarizados, 1997.

II.- LEYES.
Constitución política de los estados unidos mexicanos comentada, Procuraduría General De Justicia del Distrito Federal y el Instituto de Investigaciones jurídicas de la UNAM, 3ª. ed., México, editorial impresos Chávez, 1992.
Código fiscal de la federación correlacionado 1998, México, editorial Themis, 1998.
Código civil para el distrito federal en materia común y para toda la república en materia federal, México, editorial Themis, 1998.
Ley de ingresos de la federación 1998, México, Diario oficial de la federación 29 de Diciembre de 1997, 1997.
Ley del impuesto sobre la renta correlacionada 1998, México, editorial Themis, 1998.

III.- OTROS.
Diccionario jurídico mexicano, Instituto de investigaciones jurídicas de la UNAM, 6ª. ed., México, editorial Porrúa, 1993.
VALDÉS VILLARREAL, Miguel, *Estudios fiscales administrativos 1964-1981*, Procuraduría Fiscal de la Federación (S.H.C.P.), México.
SANTOS THERIOT, Luis, *La teoría del gasto tributario y sus implicaciones en el derecho mexicano*, Revista de la facultad de derecho y ciencias sociales, U.A.N.L., Vol. I, número 1, México, 1993.
Tribunal fiscal de la federación (cuarenta y cinco años), tomo I, 1ª. ed., México, editorial Prisma Mexicana, 1982.
DIEGO ROSAS, Jorge y coautores, *Los artículos 14 y 16 de la constitución política de los estados unidos mexicanos y las garantías individuales en materia tributaria*, Instituto Fiscal del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., México, editorial Talleres del IMCP. A.C., 1994.