

MATERIAL DE APOYO

PARA LA MATERIA

DERECHO FISCAL I

DE LA

UNIVERSIDAD DE GUADALAJARA

(CUTONALA)

Autor: Carlos Alberto Sáinz Dávila.-

carlosalberto@sainzabogados.com

TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS. MÉXICO 2015 ©.

IMPORTANTE: Esta obra se encuentra protegida por los Derechos de Autor, por lo que queda prohibida su reproducción total o parcial sin el consentimiento expreso y por escrito de su autor.

DATOS CURRICULARES DEL AUTOR

- Abogado por la Universidad de Guadalajara.
- Especialidad en Análisis de Impuestos por la Universidad de Guadalajara.
- Maestría en Ciencias de la Educación por el Instituto Superior de Investigación y Docencia para el Magisterio (ISIDM).
- Maestría en Impuestos por el Colegio de Especialidades de Occidente, A.C.
- Maestría en Análisis Tributario por la Universidad de Guadalajara.
- Doctorado en Estudios Fiscales (estudios parciales), en la Universidad de Guadalajara.
- Fue Supervisor Jurídico de Apoyo Coactivo de la Administración Local de Recaudación de Guadalajara Sur.
- Fue Director Jurídico de Cuevas, Rivera, Rodríguez y Asociados, S.C.
- Fue asesor externo de la Comisión de Hacienda y Presupuestos de la LVII Legislatura del H. Congreso del Estado de Jalisco.
- Instructor certificado en la N.T.C.L. en “Diseño e Impartición de Cursos de Capacitación, por *International Board for Conformity Assessment*, S.C.
- Actualmente colabora con el Gobierno del Estado de Jalisco, en diversos proyectos de auditoría, asesoría, planeación y consultoría especializada.
- Actualmente es Presidente de la Comisión de Derecho Fiscal y Seguridad Social del H. Colegio de Abogados de Jalisco Constituyente Luis Manuel Rojas, A. C.
- Actualmente es titular de Sáinz Abogados & Compañía, S. C.
- Actualmente es Director General del Instituto para la Capacitación y Saber Fiscal (INCASAFI).

INTRODUCCIÓN

El presente material está dedicado a mis amigos de la Universidad de Guadalajara, especialmente para “CuTonalá” con los que tengo el gusto de compartir cuando me toca en suerte dirigir los trabajos de la materia de “Derecho Fiscal I” establecida dentro de la programación curricular de la licenciatura en derecho.

Así, éste material pretende ser una guía fácil de apoyo y consulta para el alumnado que busca introducirse al terreno tributario de nuestro país.

Los temas tratados se tocan de una manera que pretende facilitar el acceso a la información, sin embargo, éste trabajo tan sólo representa un instrumento para que el alumno inicie, de forma seria, su camino en el álgido mundo de los tributos mexicanos.

DEDICATORIAS

A pesar de que el presente trabajo, es sumamente sencillo, y apartado de los formulismos académicos para ser reconocido como obra literaria, me permito dedicarlo a las personas más importantes para mí, a saber:

A Dios, porque sin su divina voluntad, ni siquiera podrá hablar o escribir de éstos temas. Reconociendo que tan solo soy su instrumento.

A mis Padres, porque por su acción u omisión me han dado la formación moral con que hoy me ostento. Especialmente a mi padre Carlos Sáinz Figueroa (Q.E.P.D.), quien me enseñó con su ejemplo el valor de la honestidad, la decencia y el amor tanto por la abogacía como por la docencia. Mi querido viejo que tanta falta me hace.

A mi esposa Laura, por su amor, apoyo, comprensión y paciencia cada vez que debo dejar de lado los compromisos familiares para estar inmerso en el desarrollo de mi propia creatividad.

A mi hija Regina, por ser la Princesa que llena el castillo de mis sueños.

A mi hijo Leonardo, por ser la fuerza y alegría que todos los días, llena mi corazón.

A todos mis maestros, alumnos, ex alumnos, ahijados y amigos que con paciencia han tolerado las peroratas de éste, su humilde loco.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN AL DERECHO FISCAL

Contenido:

| | |
|--|-----------|
| 1. ANTECEDENTES GENERALES..... | 7 |
| Concepto de Actividad Financiera del Estado..... | 9 |
| Definición de Derecho Financiero Público..... | 10 |
| División del derecho financiero público..... | 13 |
| Definición de derecho fiscal..... | 13 |
| Definición de derecho patrimonial..... | 14 |
| Definición de derecho presupuestal..... | 14 |
| Formas de obtención de ingresos del estado..... | 15 |
| 2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES..... | 18 |
| Previsiones generales..... | 18 |
| Generalidad..... | 18 |
| Destino..... | 21 |
| Proporcionalidad Tributaria..... | 23 |
| Equidad Tributaria..... | 26 |
| Legalidad tributaria ó reserva de ley..... | 28 |
| 3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL..... | 30 |
| La ley..... | 30 |
| El decreto ley..... | 30 |
| El decreto delegado..... | 31 |
| El reglamento..... | 31 |
| Circulares..... | 32 |
| Acuerdos..... | 33 |
| La jurisprudencia..... | 33 |
| Principios generales de derecho..... | 33 |
| Costumbre..... | 34 |
| 4. INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES..... | 35 |
| Concepto de interpretación jurídica..... | 35 |
| Diferentes métodos de interpretación..... | 36 |
| INTERPRETACIÓN GRAMATICAL:..... | 36 |
| INTERPRETACIÓN LÓGICA..... | 37 |
| INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA..... | 37 |
| INTERPRETACIÓN EXTENSIVA..... | 38 |
| INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA..... | 38 |
| INTERPRETACIÓN ANALÓGICA..... | 38 |
| INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA..... | 39 |

| | |
|--|-----------|
| 5. LAS CONTRIBUCIONES..... | 41 |
| Concepto o noción de contribución..... | 41 |
| Elementos esenciales y constitutivos de los ingresos tributarios o contribuciones. (Sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago). | 41 |
| SUJETO..... | 42 |
| OBJETO..... | 42 |
| BASE..... | 42 |
| TASA..... | 43 |
| TARIFA..... | 43 |
| ÉPOCA DE PAGO..... | 44 |
| Nacimiento de la obligación tributaria (dar, hacer, no hacer y tolerar). | 44 |
| DAR..... | 44 |
| HACER..... | 45 |
| NO HACER..... | 45 |
| TOLERAR..... | 46 |
| Extinción de la obligación tributaria (pago, condonación, compensación, exención, prescripción, caducidad, mandato jurisdiccional)..... | 46 |
| PAGO..... | 46 |
| CONDONACIÓN..... | 47 |
| COMPENSACIÓN..... | 48 |
| PRESCRIPCIÓN..... | 49 |
| CADUCIDAD..... | 50 |
| MANDATO JURISDICCIONAL..... | 50 |
| EXENCIÓN..... | 50 |
| Clasificación de las contribuciones en México. | 51 |
| IMPUESTOS..... | 51 |
| APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL..... | 51 |
| CONTRIBUCIONES DE MEJORAS..... | 51 |
| DERECHOS..... | 52 |
| Accesorios de las contribuciones: | 52 |
| LOS RECARGOS..... | 52 |
| LAS SANCIONES..... | 52 |
| LOS GASTOS DE EJECUCIÓN..... | 53 |
| LA INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE DEVUELTO..... | 53 |
| | |
| 6. OTROS CONCEPTOS FISCALES IMPORTANTES | 54 |
| Conceptos generales..... | 54 |
| Concepto de crédito fiscal..... | 54 |
| Concepto de ejercicios fiscales..... | 55 |
| Concepto de actualización..... | 55 |
| Registro Federal de Contribuyentes..... | 56 |
| Contabilidad..... | 56 |
| | |
| 7. CUADERNO DE TRABAJO | 57 |
| Complete las frases:..... | 57 |
| Preguntas directas:..... | 58 |
| Relacione los conceptos:..... | 59 |
| Planteamientos abiertos:..... | 60 |

INTRODUCCIÓN AL DERECHO FISCAL

1. *ANTECEDENTES*. Antecedentes generales. Concepto de Actividad financiera del Estado. Definición de derecho financiero público. División del Derecho Financiero. Definición de derecho patrimonial. Definición de derecho fiscal. Formas de obtención de ingresos del Estado.

1. ANTECEDENTES GENERALES.

De la consulta que hiciéremos a diversos y reconocidos autores sobre este tema, de seguro encontraremos una explicación histórica y razonada bastante extensa, sin embargo en virtud de la brevedad de nuestro curso es que nos permitimos hacer una síntesis del aspecto teórico en análisis.

Como es sabido, de conformidad con los artículos 39, 40, 41, 49, 50, 80 y 94, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, la soberanía de la nación emerge originalmente en el pueblo, y todo “poder público” dimana de éste, quien ha decidido constituirse como una república federal, democrática y representativa, ejerciendo su “poder público” a través de los poderes de la unión, a saber: ejecutivo, representado por el Presidente de la República; legislativo, integrado por las Cámaras de Diputados y Senadores; y judicial, conformado por la Suprema Corte de Justicia de la Nación, los Tribunales Colegiados y Unitarios de Circuito, los Juzgados de Distrito, así como el Tribunal Electoral.

Así, la ejecución material del poder público delegado que realiza el Estado, requiere el sostenimiento la clase burocrática principal, para lo cual será necesario obtener ingresos que permitan dicha realización.

Esos ingresos podrán obtenerse por la vía tributaria o bien por la no tributaria. En el caso de los primeros, deberá observarse siempre lo dispuesto por el artículo 31, fracción IV, de la misma Carta Magna (de cuyos apostolados nos ocuparemos más

tarde), en armonía con los numerales 25, 26, 28, 73, fracciones IV y XXIX, 74, fracción IV, de la propia Constitución Federal. Esto es, que los ingresos tributarios deberán de ser generales, proporcionales, equitativos, deben destinarse al gasto público y estar sus elementos esenciales (sujeto, objeto, tasa o tarifa y época de pago) expresamente contenidos en una Ley. Para el caso de los segundos, la propia ley autorizará la forma de obtención de estos recursos, por ejemplo: la adquisición de deuda pública, la emisión de moneda, etc.

Esos ingresos, conforme a lo previsto en los artículos 126 y 136 de la misma Constitución General, deberán realizarse con estricto apego a lo programado en el Presupuesto de Egresos, o bien determinado en la Ley, además, dichos recursos deberán ser manejados bajo los principios de: eficiencia, eficacia, honradez, económica y transparencia a fin de satisfacer los objetivos a que estén destinados, lo cual se sabe del análisis del presupuesto de marras.

Entonces, como podemos apreciar de los artículos constitucionales antes citados, si bien la propia Constitución establece que el Estado requerirá obtener ingresos para realizar el mandato del pueblo de ejercer el “poder público” en aras de organizar y armonizar a la sociedad, y que los gobernados estará obligados a contribuir a ese gasto, también es cierto que conforme a dicha “*omni legis*”, ni los ingresos, ni la administración de éste, ni su gasto está a expensas del capricho o arbitrio del Estado, sino que cada fase (obtención del ingreso, su administración y gasto) se encuentran expresamente reguladas por la “Ley Suprema” y las leyes que emanan de ella.

Lo anterior se refuerza, del análisis a los artículos 128, en relación con el Título IV, y numeral 133 de la multi citada Constitución Mexicana, ordenamientos de los que se destaca el deber de todo “servidor público” de velar por el estricto cumplimiento a la Constitución, la supremacía de ésta, así como el esquema general de responsabilidades de los servidores públicos que incumplan con su mandato y el de las leyes que de aquella emanen.

De lo anterior tenemos entonces, que para que el Estado pueda realizar las funciones públicas y privadas que le fueron encomendadas por el pueblo, es necesario que éste se allegue de los recursos necesarios, los cuales debe administrar cautelosamente y siempre velando por el bien común, y ese gasto debe hacerse de forma mesurada y correcta. Dentro de dichas funciones se destacan las que efectúan los legisladores (diputados y senadores) al momento que crean, modifican o abrogan leyes, los de los jueces y magistrados que interpretan la ley e imparten justicia y por supuesto la del órgano ejecutivo que tiene a su cargo la propia ejecución de la ley y el cobro de las contribuciones.

Concepto de Actividad Financiera del Estado.

La Actividad Financiera del Estado (A.F.E.), no es otra cosa que, el conjunto de esfuerzos y actos que realiza el Poder Público Estatal para obtener ingresos, administrarlos y gastarlos en pro de la consecución de sus fines. En efecto, todos los actos que realice el Estado tendientes a obtener ingresos, administrarlos conjuntamente con los bienes de la nación, para poder erogar dichos recursos en beneficio público, constituyen la Actividad Financiera del Estado.

A propósito de “conjunto de actos” pongamos un ejemplo: Cuando el Ejecutivo Federal envía al Congreso de la Unión una iniciativa para el surgimiento y cobro de algún impuesto, está realizando actos generales formalmente administrativos; luego cuando el Congreso discute, vota y aprueba dicha iniciativa de ley, pasando a ser un dictamen de ley, y a la postre norma jurídica, se encuentra realizando actos materialmente legislativos. Así, cuando el Ejecutivo de nueva cuenta sanciona, promulga y pública la nueva legislación, realiza nuevos actos administrativos generales. Después, para la fiscalización y cobro del nuevo impuestos, el Ejecutivo realiza actos administrativos, pero en éste caso particulares. Finalmente, si el gobernado obtiene de alguna de las instancias jurisdiccionales sentencia que anule la Ley, por ser declarada total o parcialmente inconstitucional (el acto legislativo), o bien nulifica algún acto de fiscalización o cobro por vicios de legalidad o improcedencia de

los mismos, entonces estamos en la presencia de actos particularmente judiciales. Como vemos, en la A.F.E., los tres poderes pueden verse inmiscuidos a efecto de mantener el balance en el ejercicio del poder público que previene nuestra máxima legislación.

Esquema: ACTIVIDAD FINANCIERA DEL ESTADO:



De lo antes esquematizado tenemos que la Actividad Financiera del Estado se divide en tres grandes partes, *a saber*:

- a) La obtención del **INGRESO**;
- b) La **ADMINISTRACIÓN** de ese ingreso y de los bienes del Estado; y
- c) La aplicación prudente de ese recurso, mejor conocido como: **GASTO**.

Definición de Derecho Financiero Público.

Antes de ver éste concepto echemos un vistazo rápido al concepto de derecho en general. Como alguna vez aprendimos en nuestras clases de civismo o de introducción al estudio del derecho, éste es un conjunto de normas jurídicas que regula las conductas entre los miembros de una sociedad con la finalidad de que prevalezca la armonía entre tales individuos.

De lo antes conceptualizado tenemos que, el derecho constituye un conjunto de normas jurídicas, pero ¿Qué alcances tiene esto?, es muy sencillo, todos los miembros de una sociedad en algún momento determinado establecen “reglas” a fin de que todos los miembros de un grupo las observen y lograr así paz, felicidad y armonía entre ellos, sin embargo, como ya hemos visto, la propia sociedad le confiere a un “ente” superior a la propia sociedad, aunque no por ello autónomo ni ajeno a rendirle cuentas, las atribuciones coercitivas para lograr que los demás respeten las reglas preestablecidas, dicho Ente jurídico y político “*omni*” potente que se llama “Estado”.

Entonces el Estado que detenta un poder público, delegado por el mismo pueblo, se divide en su ejercicio en tres grandes sectores, a saber: Ejecutivo, Legislativo y Judicial, siendo que el segundo de ellos se encarga de establecer las reglas de conducta antes mencionadas a través de la implementación de “Leyes”, es decir, de normas jurídicas de las cuales tenemos que por su naturaleza son obligatorias ya que no está al arbitrio de las personas si se cumplen o no, son generales por que van dirigidas a la sociedad en términos globales sin distinciones nocivas, son coercibles pues en caso de no respetar su obligatoriedad el Estado puede por la fuerza exigirnos el respeto de la ley, y son abstractas porque evidentemente si la norma jurídica regula conductas de los miembros de una sociedad, entonces sería imposible que en la ley estableciéramos una a una las conductas realizables y por ende objeto de regulación jurídica, sino lo que hacemos es realizar una abstracción del supuesto a regular para introducirlo en la ley.

De lo anterior se tiene que, el derecho en un conjunto de normas jurídicas porque agrupa a todas las normas que tiene como características el ser obligatorias, generales, coercibles y abstractas, dicho en otros términos más sencillo, agrupa entre otros a todas las normas jurídicas ó leyes.

Entonces ese conjunto de normas jurídicas siempre va dirigido a regular algo ¿Qué?, pues precisamente regula las conductas de los miembros de una sociedad, de tal suerte que al hablar del derecho en general, tenemos que éste agrupa a todas

las normas reguladoras de las conductas de la sociedad o del individuo.

Así las cosas, podemos establecer que Derecho, es el “conjunto de normas jurídicas que regulan las conductas de los individuos, con el fin de lograr la armónica coexistencia entre ellos”.

Una vez firme lo anterior, si nosotros tratamos de conceptualizar lo que es Derecho Financiero Público como tema incorporado a nuestro programa, tenemos que armar nuestra propia definición en base a los elementos antes vistos.

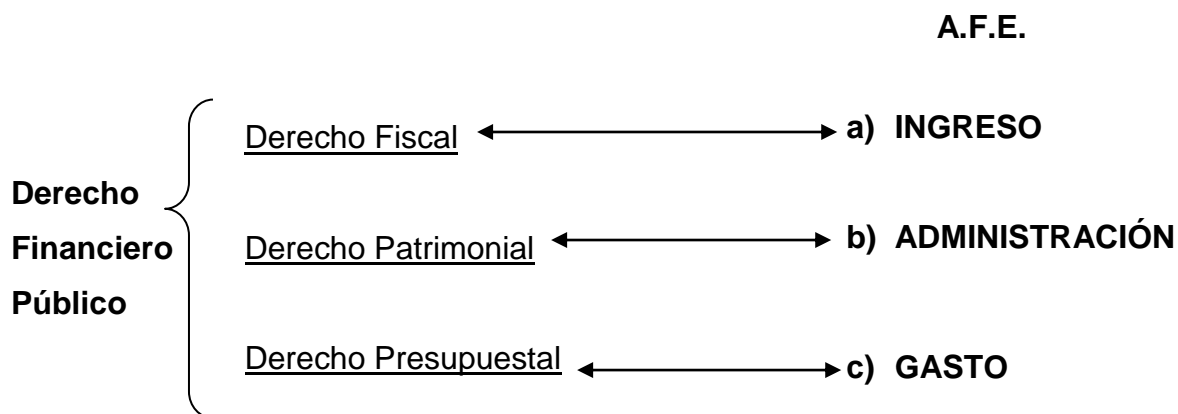
Entonces, derecho financiero público es el conjunto de normas jurídicas que regulan la Actividad Financiera del Estado, con la finalidad de dotarle de ingresos, normas de administración y reglas para su gasto público que le permitan realizar sus funciones políticas, sociales, económicas y jurídicas que le son encomendadas por el pueblo. Es decir, que todas aquellas leyes, decretos, reglamentos, acuerdo, etc., que tengan que ver con la forma en cómo el Estado obtiene sus ingresos, los administra y se los gasta, es derecho financiero público.

No olvidemos apuntar que el derecho financiero es una rama del Derecho Público y a su vez una sub - rama del Derecho Administrativo, es decir, el primero que se refiere al conjunto de normas jurídicas que regula las relaciones entre los particulares con el Estado, así como las relaciones inter estatales, en lo que el segundo es una rama del primero y se refiere concretamente al conjunto de normas jurídicas que regula la Administración Pública de los recursos de que dispone el Gobierno.

Una vez precisada la definición de derecho financiero público, nos damos cuenta que su objeto de regulación es precisamente la Actividad Financiera del Estado; por tanto, si la A.F.E. se divide en tres partes como ya lo vimos (ingreso, administración, gasto), es lógico pensar que el derecho financiero también se divida en tres partes proporcionales a su regulación.

División del derecho financiero público.

En efecto el derecho financiero público se divide en tres “sub-ramas” a saber: derecho fiscal, derecho patrimonial y derecho presupuestal, representados en el siguiente esquema:



De lo arriba expuesto tenemos que, el Derecho Fiscal se encarga de regular la forma en que el Estado obtendrá sus “Ingresos”; el Derecho Patrimonial en cómo el Estado “Administrará” sus bienes y recursos; en tanto el Derecho Presupuestal regulará las formas en cómo el Estado deberá “Gastar”.

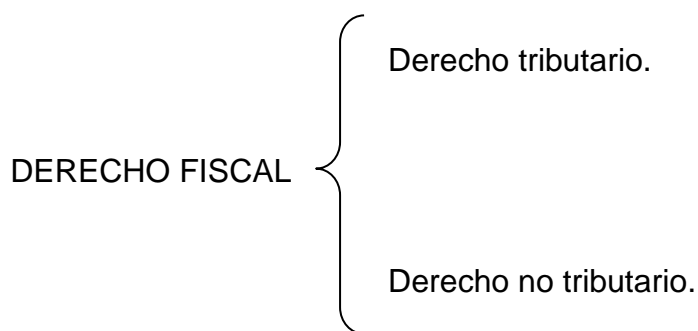
Definición de derecho fiscal.

En virtud de lo ya visto tenemos que, Derecho Fiscal es aquella rama del Derecho Financiero, y su objeto de estudio lo constituyen el conjunto de normas jurídicas que regulan la forma en cómo el Estado obtiene sus ingresos.

Al efecto, la expresión “fiscal” proviene del latín “*fiscus*” que significa “canasta”, en alusión al medio y a la forma a través de la cual los antiguos romanos recolectaban los tributos de los pueblos conquistados. Por ello, la alusión “recolectora” del “*fiscus*” romano, hoy tiene una connotación de “recaudación tributaria” en nuestro sistema actual, ampliándose la acepción no sólo a los ingresos fiscales, sino al total de los ingresos que perciba el Estado.

Entonces, en la opinión muy particular del que suscribe, debe promoverse la idea de que, dentro del derecho fiscal existen, a su vez, dos grandes ramas, la del derecho tributario, y la del derecho no tributario, que ambos casos son normas jurídicas que regulan la obtención de ingresos del Estado, empero, en la primera se regulan los que provengan de una relación tributaria, y los segundos, por efecto de exclusión, regulan las demás formas, no tributarias, de obtención de recursos del Erario.

Vaya pues, esquematicémoslo así:



Definición de derecho patrimonial.

Ahora bien, no podemos dejar de complementar nuestro trabajo sin comentar la definición de los dos conceptos que también derivan del derecho financiero y que nos quedan pendientes. Derecho Patrimonial (rama del Derecho Financiero) es el conjunto de normas jurídicas que regula la forma en cómo el Estado Administrará sus recursos y sus bienes a favor del bien común.

Definición de derecho presupuestal.

Igualmente, podemos definir al Derecho Presupuestal (también rama del Derecho Financiero), como aquel conjunto de normas jurídicas que regulan las formas en que el Estado Gastará los recursos de la nación.

Formas de obtención de ingresos del estado.

En primer orden cabe precisar de forma al menos genérica que “Ingreso” es toda aquella percepción en dinero, especie, crédito, servicios o cualquier otra forma que modifique el patrimonio de forma positiva de una persona sea ésta física o moral. Y dicha modificación positiva, que incrementa el “*haber*” patrimonial de las personas, se sabe cuando el ingreso es percibido de manera permanente, es decir, aquello que podemos denominar como “riqueza” porque implica abundancia, o no retorno.

Vaya pues, cuando en términos patrimoniales una persona recibe una ganancia, después de cubrir sus gastos para obtenerla, consideramos que hubo una “utilidad” sobre la cual, de forma general, se deberá contribuir al gasto público (paga impuestos), pues se estima que esa es una riqueza pura, que, presumiblemente, permanecerá en el patrimonio de la persona, y desde luego aumentará su haber patrimonial de forma positiva. Empero, cuando una persona recibe un ingreso vía préstamo, dicho numerario no incrementa su haber patrimonial dado que ese entero no permanecerá de forma definitiva en poder del receptor, sino que tarde o temprano habrá que devolverlo a su acreedor, por lo que su incorporación al patrimonio es temporal y no incrementa el haber patrimonial de las personas, por el contrario incrementa la parte del patrimonio conocida como “obligaciones” ya que ha quedado en el deber jurídico de restituir el dinero prestado, junto con sus intereses, si es que así se pactó.

Ahora bien, los ingresos que percibe el Estado bien pueden ser definitivos por permanentes, en el caso de los tributarios; o bien puede ser temporales y provisionales, el caso de los no tributarios, particularmente los relativos a empréstitos.

Luego, los ingresos que perciba el Estado pueden tener la naturaleza de ser ordinarios o extraordinarios, los primeros que son aquellos que el gobierno obtiene en funciones de derecho público y son esperados y programables obtenidos de manera

regular durante un periodo determinado, es decir, que el gobierno ya tenía estimado percibirlos. Como muestra de estos tenemos el catálogo de percepciones que muestra la Ley de Ingresos de nuestro país, ya que en ella vemos cómo el Estado Mexicano programa los ingresos que espera obtener durante un determinado ejercicio fiscal.

Por su parte, los ingresos extraordinarios son aquellos que resuelve el Estado en condiciones particulares cuando acontece una circunstancia que haga necesaria su percepción, por ejemplo en caso de desastres naturales nuestro país puede recibir ayuda de fondos internacionales previamente establecidos con estos fines comunitarios, estos sería pues ingresos que habrán de contabilizarse como extraordinarios, pues se perciben y ejecutan en el mismo ejercicio temporal.

Los ingresos extraordinarios pueden nacer como tales con el fin de solventar, temporalmente alguna contingencia presente o futura, pero cuando estos se dan en el ámbito tributario, se corre el riesgo de que el Estado no renuncie a su percepción temporal y se vuelvan ordinarios, tal es el caso del Impuestos Sobre Tenencia y Uso de Vehículos, el cual nace para 1962 como un ingreso extraordinario que se exigía a los gobernados para satisfacer los gastos originados por las olimpiadas celebradas en nuestra nación en 1968, sin embargo vemos que hoy subsiste dicho tributo, pues se trasladó a ser un ingreso permanente, es decir ordinario.

Ahora bien, los ingresos ya sean ordinarios o extraordinarios que percibe el Estado se pueden clasificar en dos grandes tipos, y como hemos anticipado, no todos tienen que ver con impuestos, pues el Estado en sus funciones de derecho público, es decir, de autoridad, puede obtener ingresos por concepto de contribuciones, de aprovechamientos o de los accesorios de estos últimos, los cuales son ingresos tributarios; en tanto en sus funciones de derecho privado puede obtener ingresos derivados de productos, de contratar deuda o bien de las partidas presupuestales no ejercidas, los cuales son conocidos como residuos.

Para mejor precisión de lo señalado en el párrafo que antecede, es que nos permitimos elaborar un breve cuadro esquemático, a manera de ejemplo de los ingresos públicos tributarios y a los no tributarios, como a continuación se puede observar:



De lo anterior tenemos en cuenta que los impuestos no son la única fuente de ingresos del Estado, sino tan sólo una parte de gran multiplicidad de modalidades que en éste rubro pueden existir. A manera de ejemplo, podemos ver cómo para el ejercicio fiscal 2015, según la Ley de Ingresos de la Federación para el citado periodo, el Estado considera obtener un total de **\$4,694,677.4**, millones de pesos, de los cuales poco más del 42%, es decir: **\$1,978,980.6** corresponden solamente a impuestos (ingresos tributarios).

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES. Previsiones generales. Generalidad. Destino. Proporcionalidad. Equidad. Legalidad ó Reserva de Ley.

2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES

Previsiones generales.

El artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, que no hay que olvidar es la “ley de leyes”, establece en su breve texto una serie de principios fundamentales que todo tributo debe de observar a fin de darle eficacia jurídica plena al tributo así como justificación social. Dicho ordenamiento constitucional que, a nuestro juicio, debe ser interpretado de manera armónica y sistemática con otros dispositivos constitucionales, principalmente aquellos que tutelan bienes jurídicos especiales a favor de grupos o individuos, así como con las garantías individuales consagradas en el mismo texto “Supremo”.

Así pues, de aquel ordenamiento constitucional, se desprenden al menos cinco principios, en base a los cuales debe erigirse todo tributo. Estos principios conocidos como: generalidad, destino, proporcionalidad, equidad y legalidad o reserva de ley.

Generalidad.

El primer principio constitucional lo extraemos del texto legal en estudio cuando al inicio señala: “**SON OBLIGACIONES DE LOS MEXICANOS...**”, lo que significa que para el pago de contribuciones en nuestro país todos mexicanos deben aportar parte de su riqueza para sostener en sus funciones al Estado.

Ahora bien, dicho precepto no debe ser analizado de forma independiente ni literal, sino de manera sistemática con otros preceptos constitucionales, a fin de lograr la armonía en la interpretación de la norma.

Esto es, que del artículo 1° Constitucional, podemos observar que dispone “*En los Estados Unidos Mexicanos **todo individuo gozará de las garantías que otorga esta Constitución**, las cuales no podrán restringirse ni suspenderse, sino en los casos y con las condiciones que ella misma establece (...)*”. Lo que desde luego deja en claro la idea de generalidad, es decir, que ninguna persona podrá ser menoscabada en el ejercicio de sus derechos subjetivos elementales. Más adelante, nuestra idea se refuerza en el tercer párrafo del mismo numeral cuando dispone “*(...) **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, 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**”*. Entonces, el mensaje de nuestro constituyente es claro, TODO individuo, es decir, se trata de una disposición que marca “generalidad”, sin distinción de raza credo, condición étnica o económica, gozará de los derechos elementales que enmarca nuestra Carta Magna.

Ahora bien, como ya sabemos en materia de garantías individuales existe un sujeto activo, que es el gobernado quien tiene el derecho a exigir se respeten sus derechos subjetivos; en tanto el sujeto pasivo es el Estado, obligado a respetar esos derechos. De lo anterior, sin duda se establece una relación jurídica entre el sujeto activo y el pasivo antes referidos; por lo que bajo un principio de correspondencia jurídica, esto es, que a todo derecho corresponde una obligación en tanto a toda obligación un derecho, tenemos claro que TODA persona que goce de los derechos consagrados en la constitución, sin sufrir ningún tipo de discriminación, y lograr así el gozo pleno de sus prerrogativas constitucionales, por principio de correspondencia, también está obligado a cumplir con las obligaciones que de dicha Carta Magna emanan, como es el caso de la contenida en el numeral 31, fracción IV, que se

estudia, es decir, contribuir a los gastos públicos.

Por otro lado, los artículos 25 y 26 Constitucionales establecen, entre otras cosas, la rectoría económica del Estado, la obligación del legislador de fomentar de la actividad productiva en el país, la solidaridad económica entre los individuos, así como el Sistema de Planeación Económica de la nación. Por ello, TODOS los individuos están obligados a participar de esa generación de actividad económica, por principio de solidaridad, por lo que los tributos estarán inmersos en el marco de la economía nacional, pues sólo mediante la aportación generalizada a los gastos públicos es posible satisfacer estos principios de generación económica.

Así, el artículo 28 Constitucional, en su primer párrafo dispone: *“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...”* Por lo que el principio de generalidad se entiende desde la perspectiva siguiente: TODA PERSONA, SIN EXCEPCIÓN, ESTÁ OBLIGADA A CONTRIBUIR A LOS GASTOS PÚBLICOS, SIN IMPORTAR SU CREDO, RAZA O CONDICIÓN ÉTNICA, SALVO EN LOS CASOS EN QUE LA PROPIA CONSTITUCIÓN ESTABLEZCA ALGUNA PREFERENCIA. ELLO SERÁ SIEMPRE DE FORMA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA.

Así tenemos que, el constituyente establece la obligación “general” de los sujetos de contribuir al gasto público a partir de una manifiesta capacidad susceptible de gravamen (proporcionalidad), sin atender a criterios como la nacionalidad, estado civil, clase social, religión, raza, etcétera (equidad); y, en su caso, que las excepciones aplicables obedezcan a objetivos de política general, sociales o culturales considerados de ineludible cumplimiento, tutelados por la propia Constitución.

Entonces, si analizamos con calma, este principio podría crear una ilusión jurídica de interpretación, toda vez que la obligación de “dar”, es decir de contribuir, la instituye a cargo de “los mexicanos”, lo que podría entenderse como que entonces los

extranjeros se encuentran ajenos a dicha obligación, lo cual es inexacto, pues dicho principio se refiere también a los extranjeros, pues su aplicación no debe entenderse en función de la nacionalidad de las personas sino del origen de su fuente de riqueza, de tal suerte que si una persona es de nacionalidad distinta a la mexicana, no reside en nuestro país pero obtiene ingresos cuya fuente es el territorio nacional entonces constitucionalmente ésta obligado a contribuir.

En conclusión el principio de “generalidad tributaria” armonizado con otros preceptos constitucionales, así como con los demás principios tributarios de las contribuciones, significa que todas las personas, sin excepción por razones de credo, raza o nacionalidad, están obligadas a contribuir a los gastos públicos, en la medida en que presentan una capacidad contributiva para ello.

Destino.

Cuando el texto constitucional en análisis continúa señalando en su fracción IV: **“CONTRIBUIR AL GASTO PÚBLICO ASÍ DE LA FEDERACIÓN, ESTADOS, MUNICIPIOS Y DISTRITO FEDERAL EN QUE RESIDAN...”** de ahí tenemos que el origen del ingreso público tributario del Estado denominado contribución tiene una de sus fuentes en el patrimonio de los particulares, sin embargo el Gobierno tiene el deber constitucional de destinar dichas contribuciones a un fin específico, es decir, “el gasto público”.

¿Qué es gasto público? Es la erogación programada y sistemática que realiza el Estado para cumplir con las funciones políticas, jurídicas y sociales que le son encomendadas. El gasto público según el artículo 4 de la Ley Federal de Presupuesto y Responsabilidad Hacendaria, se clasifica en:

- a) Gasto corriente. En términos generales el pago de sueldos, salarios y prestaciones de los burócratas;

- b) Inversión física. Léase infraestructura;
- c) Inversión financiera. Implica el pago de obligaciones asumidas por el Estado con fines de financiamiento;
- d) Pagos de pasivos. Lo que atañe al pago de la deuda pública previamente asumida; y
- e) Responsabilidad patrimonial. Implica el pago de indemnizaciones a cargo del Erario a terceros, en virtud de la comprobada comisión de actividades administrativas irregulares cometidas por aquel, respecto las cuales el gobernado no estaba en el deber jurídico de soportar, y se le ocasionó un daño.

Entonces, es del propio artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del que dimana la obligación de los gobernados de "contribuir para los gastos públicos", por lo que éste precepto en relación con los ya referidos artículos 25 y 28 de la propia Carta Magna, implícitamente contiene un sentido social y un alcance de interés colectivo, por cuanto el importe de las contribuciones recaudadas se destina a la satisfacción de las necesidades colectivas o sociales, o a los servicios públicos o a cualquiera de los rubros enlistados anteriormente; así, el concepto material de "gasto público" estriba en el destino de la recaudación que el Estado debe garantizar en beneficio de la colectividad; de modo que una contribución sería inconstitucional cuando se destine a cubrir exclusivamente necesidades individuales, porque al aplicarse para satisfacer necesidades sociales se entiende que también está cubierta la penuria o escasez de ciertos individuos, pero no puede suceder a la inversa, porque es patente que si únicamente se colman necesidades de una persona ello no podría traer como consecuencia un beneficio colectivo o social.

Debe decirse que, el gasto público en nuestro país se representa de manera ordinaria mediante el "Presupuesto de Egresos", que entre otros aspectos debe ser

público, claro, programático y velar por la correcta distribución de los recursos, la planificación y la previsión. El cual, por cierto, es aprobado solamente por los representantes directos de pueblo, es decir, por la Cámara de Diputados, del Congreso de la Unión.

Proporcionalidad Tributaria.

Cuando el texto constitucional sigue previendo que: “**...DE LA FORMA PROPORCIONAL...**”. De ahí tenemos el principio de “Proporcionalidad Tributaria” el cual consiste en que los causantes contribuyamos de manera proporcional a nuestra capacidad contributiva.

La capacidad contributiva nosotros la referimos como una especialización de la capacidad económica, pues la segunda puede representar un espejismo financiero de las personas, por ejemplo, ¿Será los mismo contribuir al gasto público proporcionalmente a nuestra capacidad económica que a la contributiva? En lo personal inferimos que no, por las siguientes razones: en primero orden la capacidad económica de las personas tiene desde luego una injerencia directa con el patrimonio, es decir, cuando una persona tiene capacidad económica ello se refleja en una “apariencia” financiera o “presunción patrimonial”.

Por ejemplo, si una persona tiene un “*mercedes benz*” para cada día de la semana, inferimos que su capacidad económica es muy amplia, empero no decimos lo mismo del sujeto que tan solo tiene un auto compacto medio destartado, pues de éste último en comparación con el primero decimos que definitivamente la persona que maneja el “*mercedes benz*” tiene mayor capacidad económica, respecto al sujeto del auto compacto, sin embargo ello será netamente suficiente para saber si aquel tiene que contribuir de forma más abundante al gasto público que el segundo, en apariencia quizás sí, pero en el fondo decimos que no. Lo anterior obedece a que debemos observar la capacidad real de las personas para que en esa proporción se les exija contribuyan pues si partiendo del ejemplo en comento, el personaje de los

vehículos de lujo debe todos los autos e incluso lo andan persiguiendo porque de todos tiene letras vencidas, pues el pobre sujeto no tiene ni con qué dar la limosna en el templo, en cambio, el sujeto que tiene el auto compacto es propio y ahorra mensualmente una determinada cantidad de dinero de su sueldo. Entonces, realmente ¿Cuál de los dos tiene mayor capacidad contributiva? Aún a pesar de que su aparente capacidad económica diga lo contrario; por tanto, la proporcionalidad tributaria debe atender esencialmente a la capacidad contributiva de las personas y no tan solo a la *ídem* económica.

Imaginemos por un momento, que Impuesto Sobre la Renta, contribución directa y patrimonial, determinara la contribución en comento en base a los ingresos brutos que recibe una persona, ello atendería solamente a la capacidad económica, sin embargo cuando de dicha ley destacamos que la fórmula genérica para el cálculo de dicho impuesto se obtiene de restar a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, a lo cual le disminuimos la PTU¹, arrojando así una utilidad fiscal, a la cual todavía les restamos las pérdidas de ejercicios anteriores para quedar un resultado fiscal, y sobre éste aplicamos la tasa del 30%², siendo el resultado el pago de impuesto de marras, entonces aquí tenemos que se atiende también a la capacidad contributiva de los causantes, pues no se fija el tributo sobre los ingresos sino sobre las utilidades, es decir, ingresos menos gastos, lo que realmente es denotativo de la riqueza real obtenida, al no incluir como objeto del gravamen los gastos en que se incurrió para genera tal riqueza.

Entonces, para que un gravamen sea proporcional, se requiere que el hecho imponible del tributo establecido por el Estado mediante ley, refleje una auténtica manifestación de capacidad contributiva del sujeto pasivo, entendida ésta como la potencialidad real de contribuir a los gastos públicos. Por ello, la capacidad contributiva se vincula con la persona que tiene que soportar la carga del tributo, o sea, aquella que finalmente, ve disminuido su patrimonio al pagar una cantidad específica por concepto de ese tributo, sea en su calidad de sujeto pasivo o como

¹ Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

² 30% para 2015.

destinatario de los mismos. De ahí que, insistamos en que, para que un gravamen sea proporcional, debe existir congruencia entre el impuesto creado por el Estado y la capacidad contributiva de los causantes, en la medida en que debe pagar más quien tenga una mayor capacidad contributiva y menos el que la tenga en menor proporción.

No obstante lo anterior, debe advertirse que, conforme a reciente jurisprudencia del Pleno de la Suprema Corte de Justicia de la Nación³, la capacidad contributiva de los sujetos obligados a soportar el gravamen, no se manifiesta de la misma manera en todas las contribuciones, pues debe observarse la naturaleza de la contribución de que se trate, esto es, no será el mismo criterio para impuestos que para derecho, contribuciones de mejoras o aportaciones de seguridad social; y aún tratándose de impuestos debe atenderse a si se trata de directos o indirectos, puesto que en el caso de los primeros el gravamen aparece en forma directa e inmediata, como los que recaen en la renta o el patrimonio, porque son soportados por personas que perciben, son propietarias o poseedoras de ellos; En tanto que en los impuestos indirectos la capacidad tiene un carácter mediato como la circulación de bienes, la erogación, el gasto y el consumo, ya que parten de la previa existencia de una renta o patrimonio, y gravan el uso final de toda la riqueza a través de su destino, gasto o tipo de erogación que refleja indirectamente dicha capacidad. Luego entonces, una contribución será proporcional, en la medida en que se atienda la naturaleza de dicho tributo a fin de conocer la forma como se manifiesta y modifica la capacidad contributiva de los sujetos obligados a soportarla.

Debe establecerse, que la actuación del legislador ordinario no puede quedar al margen de regularidad constitucional, aunque se trate de impuestos indirectos en los que se repercute la carga fiscal y dependen de la absorción del mercado, ya que el monto de la tasa impositiva no puede llegar al extremo de impedir el ejercicio de las libertades humanas, de los diferentes bienes que permiten desarrollarse, lo que sería

³ Localización: Novena Época, Instancia: Pleno, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXIX, Abril de 2009, Página: 1129, Tesis: P./J. 2/2009, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa

adverso a los apostolados de generación económica previstos en el numeral 25 Constitucional, es decir, el porcentaje, cifra o coeficiente que se aplicará a la base imponible de los impuestos indirectos no puede, ni debe ir más allá de los límites constitucional y razonablemente permitidos, aún por el propio mercado en virtud del cual se establece el gravamen indirecto.

Finalmente, debe precisarse que, no debe confundirse el principio de proporcionalidad con el de equidad, pues tienen naturaleza diversa, ya que mientras el primero implica que las contribuciones deben estar en proporción con la capacidad contributiva de los sujetos pasivos, el segundo consiste en que éstos reciban un trato igual ante situaciones iguales, lo que se significa que las leyes tributarias deben tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, como se explicará más adelante.

Equidad Tributaria.

La carta Magna en análisis dicta: “**...DE LA FORMA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA...**” De lo anterior se desprende, como ya se anunció, que por equidad nos entendemos que la Ley debe dar un trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Como se advirtió anteriormente, del análisis del artículo 1° Constitucional, en nuestro País, queda prohibida toda clase de discriminación que atente contra la dignidad humana y tenga por objeto anular o menoscabar los derechos y libertades de las personas.

Por ello, la equidad tributaria, es especie del género “principio de igualdad” consagrado en la Carta Magna, mismo que en otro sentido se rescata del artículo 4 de ésta, cuando se previene que el hombre y la mujer son iguales ante la ley.

Entonces, la equidad fiscal tiene que ver con un toque de justicia que marca nuestra Constitución, pues ¿Sería lo mismo que un industrial ciudadano productor de

piezas automotrices tribute de la misma manera que el campesino que trabaja la tierra? Si su respuesta es afirmativa Usted está siendo injusto, pero si es negativa es claro que usted está siendo equitativo al tratar igual a los iguales y desigual a los desiguales, máxime que en un país como el nuestro donde son tan marcadas las diferencias socio económicas. En efecto, a propósito de la interpretación armónica y sistemática de nuestro texto “Supremo”, el numeral 27 de este, previene el sector campesino como uno de los prioritarios para el desarrollo nacional, norma que de observarse con la previsión del numeral 25, así como el 26, ambos de la misma Constitución, se dará cuenta de que respecto de estos sectores existen “bienes jurídicos” tutelados por la misma Carta Magna, por lo que su trato tributario debe obedecer a sus condiciones y contexto particular, sin que por ello se vulnere el principio de generalidad antes analizado, por el contrario se complementan, como también se expuso en su momento.

Entonces, el principio de equidad tributaria contenido en el artículo 31, fracción IV, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, exige que los contribuyentes de un impuesto que se encuentran en una misma hipótesis de causación guarden una idéntica situación frente a la norma que lo regula, lo que implica que estén en la misma situación jurídica o que, en su caso, se justifique constitucionalmente la desigualdad de tratamiento que se les otorgue. En ese sentido, el citado principio rige ante situaciones que si son iguales deben recibir del legislador el mismo tratamiento impositivo, en lo referente a los elementos esenciales del tributo (objeto, base, tasa o tarifa) y a las excepciones relativas.

Ahora bien, la Primera Sala de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, mediante jurisprudencia⁴, ha sostenido que la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos prevé diferentes facetas de la igualdad y se refiere a ella tanto en un plano general como en el contexto de un ámbito material específico, sin establecer casos de excepción en su aplicación. Por lo que, el citado el artículo 31, fracción IV,

⁴ Localización: Novena Época, Instancia: Primera Sala, Fuente: Semanario Judicial de la Federación y su Gaceta, XXV, Enero de 2007, Página: 231, Tesis: 1a./J. 97/2006, Jurisprudencia, Materia(s): Constitucional, Administrativa

constitucional proyecta las exigencias del principio de igualdad sobre el ámbito impositivo, es decir, la garantía de equidad tributaria es la manifestación del principio de igualdad en materia fiscal, por lo que no tiene menor o mayor valor que la igualdad garantizada en otros preceptos constitucionales. Lo anterior, a partir de la delimitación del contenido y alcance de la garantía de equidad tributaria, ya que ésta radica en la igualdad ante la misma ley tributaria de los sujetos pasivos de un mismo gravamen.

Por otro lado, este principio, también implica que, a partir del apostolado de que los sujetos de una misma contribución guarden una situación de igualdad frente a la norma jurídica que establece y regula el gravamen, es decir, que los alcances del citado principio, como ya se dijo, se han circunscrito a un ámbito específico de aplicación, correspondiente a las actuaciones formal y materialmente legislativas, buscando que éstas generen consecuencias jurídicas particulares que incidan directa o indirectamente en el aspecto sustancial de la obligación tributaria.

Sin embargo, lo anterior no implica que se haya delimitado la eficacia de dicho principio, a grado tal de ser inexistente, pues debe tenerse en claro que la obligación constitucional de concurrir al levantamiento de las cargas públicas tiene un contenido esencialmente económico, lo cual implica la disposición de recursos monetarios a favor del Estado por concepto de contribuciones; por lo que, cualquier actuación legislativa que repercuta en la obligación tributaria sustantiva de pago, deber ser observada bajo los principios constitucionales que hoy analizamos, los que sin duda deben tener plena eficacia. Léase el caso de condonaciones ó estímulos fiscales, cuando estos tienen una injerencia directa con la obligación tributaria.

Legalidad tributaria ó reserva de ley.

Este principio es la culminación del texto Constitucional cuando dicta: “**...DE LA FORMA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DISPONGAN LAS LEYES**”. Lo anterior acarrea una exigencia de legalidad en las contribuciones, es decir, que toda contribución ha de disponerse en una ley para que sea jurídicamente obligatoria y coercible.

Entonces, si una contribución para ser jurídicamente válida debe plasmarse en una norma jurídica (ley), es claro que como “Ley” sólo hemos de aceptar aquel producto legislativo consensuado y discutido por el Congreso de la Unión, bajo el procedimiento legislativo prescrito por los artículos 70, 71 y 72 de la propia Carta Magna.

Así, el principio de legalidad tributaria, exige que sea el legislador por medio de un acto material ordinario (la ley), y no las autoridades administrativas, quien establezca los elementos constitutivos de las contribuciones (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago), con un grado de claridad y concreción razonable, a fin de que los gobernados tengan certeza sobre la forma en que deben atender sus obligaciones tributarias, máxime que su cumplimiento defectuoso tiende a generar actos de molestia y, en su caso, a la emisión de sanciones que afectan su esfera jurídica.

Por ende, aquellos conceptos confusos o indeterminables para definir los elementos de los impuestos, deben estimarse violatorios del principio de legalidad tributaria, y en consecuencia inconstitucionales. Lo anterior, significa que el legislador debe evitar establecer en ley fórmulas que representen, prácticamente, la indefinición absoluta de un concepto relevante para el cálculo del tributo, ya que con ellos se dejaría abierta la posibilidad de que sean las autoridades administrativas, a su capricho, las que generen la configuración de los tributos y que se produzca el deber de pagar impuestos imprevisibles, o bien que se origine el cobro de impuestos a título particular o que el contribuyente promedio no tenga la certeza de la forma en que debe contribuir al gasto público.

No obstante lo anterior, este mandato constitucional no debe entenderse como la obligación legislativa de convertir la ley en un diccionario o catálogo de conceptos, de manera que no puede pedirse al legislador ordinario que defina todos los supuestos habidos y por haber relacionados con el gravamen, sino que sólo debe establecer de forma clara los conceptos relevantes para el cálculo del tributo.

3. *FUENTES DEL DERECHO FISCAL*. La ley. El decreto ley. Decreto Delegado. El reglamento. Circulares. Acuerdos. La jurisprudencia. Principios generales del derecho. La costumbre.

3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL

La ley.

Bajo lo ya visto tenemos que en el derecho fiscal la ley es su fuente directa por excelencia, pues las obligaciones y derechos que rigen en la relación jurídico tributaria serán contenidas siempre en la norma jurídica.

La ley es la principal protagonista del derecho fiscal, pues atentos al principio Constitucional de Reserva de Ley, ya estudiado, las obligaciones de carácter tributario solamente las encontraremos en la ley, de ahí que éste instrumento legislativo sea la principal fuente del derecho tributario.

El decreto ley.

Es una resolución administrativa unilateral de carácter general que emite el titular del poder ejecutivo solamente en dos materias: la primera tratándose de suspensión de garantías individuales y la segunda en materia de comercio exterior.

En efecto, el decreto ley a pesar de ser originalmente una resolución administrativa, es decir, no es una ley, tiene la misma fuerza obligatoria y coactiva que la norma jurídica, pero ¿cómo es eso?, si apenas hace uno cuantos párrafos del presente ensayo hemos dicho que las obligaciones tributarias sólo pueden ser plasmadas mediante ley, atentos pues al principio de legalidad o reserva de ley, pues la respuesta es muy sencilla, toda regla tiene excepciones que la confirman, y la regla

general es que en derecho fiscal las contribuciones solamente se deben contener en una ley, excepto tratándose de la promulgación de un decreto ley.

Ahora bien, hemos de señalar muy claramente que el decreto ley constituye una facultad legislativa extraordinaria que el poder ejecutivo cede a favor del titular del poder ejecutivo siempre que acontezcan determinados y delimitados supuestos, a saber: sólo en el caso de perturbación grave de la paz y el orden público el Estado a través del Presidente de la República puede decretar un toque de queda restringiendo y suspendiendo las garantías individuales de cierto sector de la población, acto que no podrá ser perpetuo sino por el contrario limitado en tiempo y territorio de aplicación. Lo anterior es así a fin de salvaguardar la seguridad de los individuos.

Por otro lado tenemos el segundo supuesto en que se actualiza un decreto ley, y es el que tiene injerencia en nuestra materia, y es tratándose de comercio exterior, ya que en esta materia el ejecutivo federal se encarga de establecer medidas y regulaciones arancelarias y no arancelarias para fomentar, limitar o prohibir la internación o exportación de mercancías a territorio nacional.

Vale la pena señalar que, es facultad exclusiva del Presidente de la República la emisión de estos decretos ley.

El decreto delegado.

Es la resolución administrativa unilateral general que emite la administración pública con el fin de resolver algún tópico tributario, así como para conceder estímulos o exenciones fiscales.

El reglamento.

Ordenamiento administrativo cuya finalidad es la de aclarar o complementar la

ley. Es emitido de forma exclusiva por el presidente de la república y siempre se encuentra subordinado a una ley que regula, sin dejar de observar que los límites de regulación de un reglamento los constituye la propia ley, por lo que cualquier exceso es sancionado con la nulidad de sus consecuencias.

Si la ley es fuente del derecho fiscal, y el reglamento es el complemento de la ley, es claro que ésta también se constituye en una fuente importante del derecho fiscal, siendo que el reglamento es de jerarquía menor a la ley que regula.

Cabe señalar que aquí, también existen los llamados “Reglamentos Autónomos”, es decir aquellos cuya vida jurídica no está condicionada a la existencia previa de una ley sino que pueden existir por sí mismos, siendo el caso de aquellos reglamentos orgánicos, interiores o estructurales de las propias dependencias de la administración pública federal, tal es el caso del reglamento Interior de S.H.C.P. o el del S.A.T.

Circulares.

Los constituyen los criterios, normatividades o reglas que emiten los funcionarios de la hacienda pública, con el fin de aclarar algún derecho u obligación previamente contenida en ley. Estas no son de observancia obligatoria para los contribuyentes, y sólo pueden llegar a constituirles derechos si son publicadas en el diario oficial de la federación.

Las circulares, como su nombre lo indica, “circulan” del superior jerárquico a los subordinados consecutivamente, con la finalidad de dar a conocer a los empleados de gobierno los criterios que esas autoridades han de tomar respecto de un tópico legal determinado.

Acuerdos.

Estos son resoluciones administrativas de carácter general cuando versan sobre la determinación de circunscripciones territoriales de las oficinas de la hacienda pública, o bien de la delegación de facultades de servidores públicos de mayor jerarquía a los de menor. También, pueden ser de tipo individual cuando resuelven alguna situación especial y concreta de los particulares, por ejemplo la aceptación de una dación en pago.

La jurisprudencia.

Constituye una fuente indirecta del derecho fiscal pues su aplicación no es de por sí, ya que se requiere primero echar a andar la maquinaria judicial para entonces poder invocar la observancia obligatorias para los tribunales de esta forma de interpretación del derecho.

La jurisprudencia se constituye por las resoluciones que dictan los tribunales de forma no interrumpida y en el mismo sentido al menos en cinco ocasiones si se trata de jurisprudencia del poder judicial y de tres si se trata de jurisprudencias del Tribunal Fiscal Federal.

Al ser la jurisprudencia una de las formas jurisdiccionales de interpretación de la ley, y siendo ésta la fuente del derecho fiscal por excelencia, es claro que su forma de interpretarla también es constitutiva de derecho fiscal.

Principios generales de derecho.

Son aquellos postulados supremos que han dictado Doctrinistas y la historia en materia de derechos constituye una fuente del derecho fiscal cuando estos han sido recogidos por el legislador mediante su incorporación en la ley, por lo tanto son una

fuente indirecta de nuestro derecho fiscal.

Costumbre.

La práctica reiterada de conductas fijan eventos consuetudinarios, es decir, conductas humanas que se repiten una y otra vez a los largo de un tiempo, esa reiteración constante de conductas se llama “costumbre”.

La costumbre es una fuente indirecta del derecho fiscal pues una conducta que se repite sólo puede exigirse su apego a una reglamentación, cuando esta exista incorporada en una norma jurídica.

4. INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES. Concepto de interpretación jurídica. Diferentes métodos de interpretación. Interpretación estricta en materia fiscal. Aplicación de la ley fiscal

4. INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES

Concepto de interpretación jurídica.

Según la doctrina existen diversas formas de abordar nuestro tema en estudio, desde el sentido literal de la redacción hasta el espíritu teleológico de lo que la ley quiso someter a regulación, por lo que el hecho mismo de desentrañar el sentido exacto de las leyes es interpretación jurídica.

Cabe decir que la ley representa la expresión material, formal y objetiva del derecho, por tanto al estudiar las diversas formas de interpretar la ley, estaremos descubriendo también la forma de interpretar el derecho mismo.

Jurídicamente hablando, interpretar una norma jurídica es investigar y explicar su sentido, contenido y alcances. Cabe decir que una ley siempre tendrá la necesidad de ser interpretada no obstante que su contenido sea claro y preciso, lo que en este caso resulta fácil, empero cuando la ley oscura, ello significa una mayor complejidad para desentrañar su sentido.

De origen, es a un Juez a quien le corresponde interpretar la ley produciendo efectos coercitivos en el cumplimiento de la sentencia que emita por la cual desentrañó el sentido exacto y alcances jurídicos de una norma jurídica, incluso en aquellos casos en los que el legislador no tuvo claro lo que pretendía instituir y el producto es una legislación con redacción confusa, deficiente y algunas veces hasta contradictoria. Problema el anterior que el Juzgador resuelve mediante la aplicación

de diversos métodos de interpretación de la ley.

Diferentes métodos de interpretación.

Sobre este punto tenemos que en algunos reconocidos autores de derecho, expresan su inclinación por interpretar la norma jurídica en concordancia con todo el sistema legal a que ésta pertenece, en cambio otros sólo la restringen a que la conclusión armonice con la ley de que emana el precepto a interpretar.

Así mismo, existen diversos métodos de interpretación jurídica, *a saber*:

INTERPRETACIÓN GRAMATICAL:

También conocida como "*Literal*", "*strictu sensu*", "*Ad litteram*" ó "*Ad pédem Literae*". Según esta forma, se atiende al significado literal de cada palabra sin agregar ni disminuir nada, estrictamente lo que la norma dice, ni de más, ni de menos. En estos caso cuando la redacción es la adecuada y clara, interpretar gramaticalmente una norma jurídica no representa mayor problema, sin embargo las complicaciones vienen cuando el legislador ya sea por ignorancia, por error, cuestiones semánticas, etc., utiliza palabras diferentes a las debidas, en tales casos la presente forma de interpretación no bastará para desentrañar el sentido de la legislación puesta a debate.

Como todos sabemos, las leyes de carácter tributario se interpretan bajo esta metodología por disposición expresa del numeral 5 del Código Fiscal de la Federación, pero solamente en aquellos casos que la norma se refiera a la determinación de infracciones, imposición de sanciones y a la determinación de contribuciones, entiéndase en este último caso las que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, como se verá un poco más adelante.

INTERPRETACIÓN LÓGICA.

Desde una perspectiva “*Bona Fide*”, es decir, de buena fe, suponemos que el legislador redactó la norma con tal claridad que no deje lugar a dudas sobre la expresión de su intención y pensamiento, sin embargo muchas veces el sentido gramatical de una ley contradice el sentido lógico de la misma, razón por la cual debemos privilegiar el sentido lógico de la norma antes de observar su contenido literalmente, claro, siempre y cuando la propia legislación no establezca formalidad en contrario.

Tratándose de normas fiscales, el sentido lógico deberá prevalecer siempre que no se trate de disposiciones legales que se refieran a la determinación de infracciones, imposición de sanciones y a la determinación de contribuciones, entiéndase en este último caso las que se refieran al sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago, toda vez que es la propia norma jurídica la que establece tal distinción; luego entonces por exclusión en todos los demás casos el sentido lógico de una legislación podrá prevalecer por encima de su razón gramatical.

INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA.

En los casos en que el análisis aislado de una ley no sea suficiente para desentrañar su sentido, podemos abandonar su estudio aislado o unitario por su valoración conjunta con otras leyes relacionadas con el tema a descubrir, en estos casos efectuamos un estudio sistemático y comparativo de lo que dice la norma defectuosa y lo que dicen otras con el tema a debate relacionadas, ya que ello nos permitirá tener una visión más amplia de la voluntad legislativa que queremos clarificar.

INTERPRETACIÓN EXTENSIVA.

No es raro encontrar legislaciones que emplean palabras de forma inadecuada, ya que el sentido normal de la palabra puede variar en grado importante del sentido que tiene la misma palabra pero desde la perspectiva del derecho, por tanto cuando el legislador se quedó corto en los conceptos anotados en la ley, ya sea por error, falta de previsión o utilización equívoca de palabras, podemos extendernos a fin de interpretar lo que el legislador quiso decir pero no dijo.

Un ejemplo de lo anterior lo tenemos a continuación: en derecho, la palabra COMPRADOR tiene un sentido particular, definiéndose como aquella persona que obtiene la propiedad de un bien o la titularidad de un derecho, sin embargo cuando la palabra comprador en derecho tiene un sentido mucho más amplio, ya que designa no sólo al comprador sino al que adquiere mediante otro título cualquiera, por herencia, donación, permuta, etc., entonces, si la ley habla de comprador en vez de adquirente, estará empleando una palabra equivocada, ya que denota la especie en lugar del género, situación de error que la interpretación extensiva vendrá a corregir.

INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA.

Del mismo modo como es necesario extender el sentido de las palabras para comprender el alcance de la ley, en ocasiones es necesario restringirlo a fin de concluir lo que el legislador dijo, pero no se refería a tanto, es decir, los alcances de la ley son menores a los que en apariencia dicta la ley en gala de esplendor. La interpretación restrictiva es el lado opuesto a la extensiva.

INTERPRETACIÓN ANALÓGICA.

“*A casos iguales, sentencias iguales*”, así versa un principio general del derecho, por lo que cuando un caso concreto se ha presentado y tiene semejanzas con la ley, entonces es válido aplicar aquel por analogía con esta.

Por ejemplo, si la norma no es clara en alguna regulación pero sobre ese mismo tópico legal ya existe un caso similar resuelto en determinado sentido por el cual se hizo la interpretación de una controversia parecida a la que nosotros pretendemos, entonces podemos solicitar por analogía al juez que nos resuelva en base a dicha resolución semejante.

En el caso de las ordenes de visita domiciliaría en materia fiscal existen un cúmulo bastante amplio de tesis, sentencias y jurisprudencias que versan sobre el tema, pero supongamos que queremos impugnar una orden de verificación en materia de anuncios y espectaculares públicos a nivel municipal, pero resulta que sobre este tema al ser poco común no hay antecedente alguno de caso iguales, entonces válidamente podemos solicitarle al juez de la causa que por analogía, es decir en virtud de un asunto similar a nivel federal nos resuelva conforme a lo que ya se ha dicho, no obstante de ser asuntos que no son totalmente idénticos, sin embargo son similares.

INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.

Este es un método un tanto cuanto debatido por la doctrina, toda vez que algunos establecen que cuando una ley presente serias deficiencias gramaticales, al grado tal que dificultan su interpretación y más aún estimulan la generación de criterios en pro y en contra, entonces el propio legislador a través de la modificación o reforma de ese precepto puede clarificar la norma jurídica oscura.

Se le conoce como forma auténtica en virtud que la aclaración a la ley proviene del mismo órgano que la emitió, es decir, fue el propio autor de la ley quien a través de la modificación legislativa la corrige a fin de disipar las dudas. La abrogación de leyes o derogación de ordenamientos legales no constituyen el presente método, ya que para que el mismo opere se requiere que la norma no pierda su vigencia.

En materia fiscal se utiliza este método de forma muy abundante, ya que con los cambios anuales que sufren las normas tributarias con la intención de clarificar tal o cual sentido se actualiza esta fórmula.

Por ejemplo, hasta el año 2000, el artículo 26 fracción III del Código Fiscal de la Federación, establecía que los directores, administradores, gerente o cualesquiera que fuera el nombre que se les confiriera a las personas que tuvieran encomendada la administración de la sociedades mercantiles, se les haría responsables solidarios por los adeudos generados por la empresa y no pagados, respecto del periodo en que tuvieron tales cargos, de lo que resalta que la norma sólo se refería a “sociedades mercantiles”, lo que hizo surgir el debate técnico sobre si los dirigentes de las Sociedades y Asociaciones Civiles estaban excluidos de tal solidaridad, a lo cual para el año 2001 el propio legislador aclaró tal situación reformando la parte de “sociedades mercantiles” y sustituyéndola por “personas morales”, a fin de ser incluyente y no excluyente, y sin que la norma perdiera vigencia y sí fuese aclarada.

5. LAS CONTRIBUCIONES. Concepto o noción de contribución. Elementos esenciales y constitutivos de los ingresos tributarios o contribuciones. (sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago). Nacimiento de la obligación tributaria (dar, hacer, no hacer y tolerar). Extinción de la obligación tributaria (pago, dación en pago, pago en parcialidades, pago diferido, condonación, compensación, prescripción, caducidad, mandato jurisdiccional, exención. Clasificación de las contribuciones en México.

5. LAS CONTRIBUCIONES

Concepto o noción de contribución.

Desde un concepto simplista diremos que es toda prestación económica, preferentemente en dinero, que las personas residentes en el país están obligados a cubrir al Estado a fin que éste pueda sufragar el gasto público. Contribución es un ingreso tributario que por definición es obligatorio y su exigibilidad le corresponde unilateralmente a la hacienda pública por la vía coactiva.

Elementos esenciales y constitutivos de los ingresos tributarios o contribuciones. (Sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago).

Estos elementos que a continuación enumeraremos, de conformidad con el artículo 5 del Código Fiscal de la Federación, no admiten otro método de interpretación que no sea el gramatical, ya estudiado. Siendo que las demás normas se podrán interpretar con cualquier otro sistema interpretativo, siempre y cuando no contravengan la naturaleza y contenido del derecho fiscal y de la codificación en comento.

Como ya se apunta en el anterior rubro, los tributos o contribuciones deben actualizar una serie de elementos que les dan vida jurídica y eficacia, los cuales se detallan a continuación:

SUJETO.

Todo tributo debe tener un destinatario de la obligación de contribuir al gasto público, es decir, las personas ya sean físicas o morales que realizan la actividad o el acto que la ley prevé como “gravado”, son los sujetos del tributo. En pocas palabras, son las personas obligadas por disposición expresa de ley a pagar una contribución en los plazos y formas que disponga la legislación respetiva.

Por ejemplo, si la ley del impuesto sobre la renta, grava la “rentabilidad” de la actividad lícita que realicen las personas, esto es, que los sujetos de este impuesto son los entes que obtuvieron utilidades por la realización de alguna actividad previamente considerada por la norma jurídica como “gravada”.

OBJETO.

En íntima relación con el sujeto, el objeto es el destino del gravamen tributario, es decir, en lo que los sujetos son las personas obligadas a pagar el tributo, el objeto es el acto o actividad al que se le impone la carga fiscal.


Por ejemplo, el objeto del impuesto sobre la renta, podemos decir que es la rentabilidad de determinados actos o actividades que la propia ley señala.

BASE.

Esta es la cantidad exacta sobre la cual se pagará la contribución respectiva. La base implica la utilización del mecanismo numérico establecido en ley para la

determinación de la contribución a pagar.

En el mismo caso del impuesto sobre la renta, de manera genérica tenemos que:

$$\begin{array}{c}
 \text{INGRESOS ACUMULABLES} \\
 \text{(- MENOS) DEDUCCIONES AUTORIZADAS} \\
 \text{(- PTU PAGADA)} \\
 \text{(= IGUAL) UTILIDAD FISCAL} \\
 \text{(-MENOS) PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES} \\
 \text{RESULTADO FISCAL = } \underline{\text{BASE}} \text{ GRAVABLE}
 \end{array}$$


(SOBRE ESTA SE PAGA EL IMPUESTO PUES CONSTITUYE LA BASE A QUE NOS REFERIMOS)

TASA.

Representa el porcentaje (%) que según la ley, debe aplicarse a la base, el resultado será el importe de la contribución a pagar. Por ejemplo, en el esquema anterior de la base tenemos que la “BASE” gravable se obtiene aplicando la mecánica antes apuntada, bien pues sobre la base aplicaremos el 30%, es decir, la tasa, el resultado es la cantidad a pagar (personas morales).

TARIFA.

Al igual que la tasa, la tarifa se aplica sobre la base, empero ésta no se expresa en porcentaje, sino en cantidades fijas, es decir, suponiendo que una norma impositiva estableciera que se pagaran \$10.00, de cada \$1,000.00 que se obtengan de ingresos respecto de la realización de actos o actividades previamente consignados en la legislación correspondiente como conceptos gravados.

ÉPOCA DE PAGO.

Una vez que tenemos los elementos anteriores, de nada nos serviría tener todos los anteriores, si la norma tributaria no estableciera las fechas exactas en la que se deban pagar las contribuciones; por tanto este elemento se define como la fijación legal exacta del tiempo (día), en que las contribuciones deban enterarse a la hacienda pública cuyo efecto será el tener por cumplida la obligación fiscal en tiempo, destruyendo la posibilidad de sanciones, recargos y actualizaciones posteriores. A lo anterior cabe decir, que este elemento no prejuzga sobre la suficiencia del entero tributario, ya que la autoridad cuenta con el derecho de comprobar esos importes mediante la implementación de auditorías.

Nacimiento de la obligación tributaria (dar, hacer, no hacer y tolerar).

Antes que nada es necesario precisar que una obligación desde su concepción más general, es un deber jurídico (porque lo dicta la ley), que exige la actualización de determinadas acciones o abstenciones. Las obligaciones apuntadas en rubro no son excluyentes, por lo que pueden combinarse o conjugarse dos o más de ellas, respecto de un mismo deber.

Las obligaciones gozan de un surtido esquema en cuanto a su clasificación, sin embargo una de las que más interesan para nuestra materia fiscal es el relativo a las *ídem* de dar, hacer, no hacer y tolerar, mismas que se explican en lo individual como sigue:

DAR.

Son aquellos deberes jurídicos que tiene una implicación netamente patrimonial, ya que exigen del destinatario de la obligación, el otorgamiento de una parte de su patrimonio o de sus posesiones a favor del Estado, a fin de que éste

pueda satisfacer la demanda de gasto público. El ejemplo clásico en este rubro lo constituye el hecho mismo de pagar impuestos, ya que en tal caso le “damos” al Estado una parte de nuestras ganancias para que este los administre de la mejor y más conveniente manera.

HACER.

Son aquellos deberes jurídicos de acción, es decir que cuando la ley nos impone que realicemos determinada conducta, como por ejemplo al momento de que pagamos impuestos tenemos implícita la obligación de dar, conforme lo arriba visto, pero también tenemos la obligación de hacer ese pago mediante la requisitación de un formato de declaración, de ahí que en este ejemplo tengamos convergiendo ambos tipos de obligaciones.

NO HACER.

Estas, son aquellos deberes jurídicos de omisión, es decir, que cuando la ley establece a cargo de los sujetos de la relación tributaria la obligación de abstenerse de realizar tal o cual conducta, entonces tenemos de ahí las obligaciones de no hacer, pues la norma jurídica exige terminantemente la omisión de realizar determinadas actitudes y/o conductas. El ejemplo en este punto se constituye por el delito de defraudación fiscal, ya que la intención del artículo 108 del Código Fiscal de la Federación, es el de prohibir a los contribuyentes el engañar al fisco federal con el fin de evadir el pago total o parcial de contribuciones a su cargo, por lo que el mensaje es: contribuyente no evadas impuestos, o sea no hagas defraudación.

Así mismo, hemos de señalar que estas obligaciones no sólo van enfocadas a los contribuyente, sino en general a cualquiera de las partes que intervienen en la relación tributaria entre las autoridades fiscales, y los contribuyentes, retenedores y demás entes sujetos a la norma impositiva, *verbi gratia*, artículo 114-A, mismo que prohíbe a los servidores públicos amenazar a los contribuyentes con que se

presentará querrela en su contra si no paga las contribuciones, es decir, lo funcionarios de gobierno deben abstenerse de amenazar de cualquier forma a los ciudadanos fiscalmente cautivos.

TOLERAR.

Estas son deberes jurídicos de abnegación, es decir, que los contribuyentes estamos obligados a permitir que las autoridades se entrometan no sólo en nuestros domicilios, sino en la investigación de la integración de nuestro patrimonio, cuentas bancarias, etc., claro ello siempre que al efecto se cumplan las formalidades jurídicas respectivas.

El ejemplo aquí se erige en lo tocante a visitas domiciliarias, es decir, que las personas estamos obligadas a tolerar que se nos moleste en nuestro domicilio mediante la requisición de libros, papeles y documentos que demuestren el debido cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Extinción de la obligación tributaria (pago, condonación, compensación, exención, prescripción, caducidad, mandato jurisdiccional).

Como todo en la vida, las obligaciones nacen a la vida jurídica, crecen, se reproducen, se vuelve a multiplicar y llega un momento en que mueren, existiendo al efecto diversas formas de actualizarse dicha defunción técnica y jurídica, las cuales analizamos a continuación como sigue:

PAGO.

Forma de extinguir la obligación fiscal por el hecho de cubrir de cualquier manera, en tiempo y forma la deuda. Existen diversos tipos de pago *a saber*:

PAGO

ORDINARIO. Forma de extinguir la obligación fiscal en tiempo, mediante la satisfacción en dinero de lo debido.

EXTRAORDINARIO. Forma de extinguir la obligación fiscal fuera del plazo legal, mediante la satisfacción en dinero de lo debido (conjuntamente con actualización, recargos y

A PLAZOS. Forma de extinguir la obligación fiscal a tiempo diverso posterior al normal, con el expreso consentimiento del acreedor.

EN ESPECIE. Forma de cubrir lo debido a la hacienda pública mediante el ofrecimiento de bienes distintos al dinero. Esta forma es conocida como: Dación en pago.

DIFERIDO. Cuando se autoriza por parte del SAT, una fecha posterior a la ordinaria para el pago en dinero, siempre que se cubra en una sola exhibición el total de la deuda actualizada, con recargos y multas. Límite en meses: 12.

EN PARCIALIDADES. Cuando el SAT, previa solicitud del deudor o contribuyente autoriza que la deuda se cubra en mensualidades. Límite máximo 36 meses.

CONDONACIÓN.

Forma de extinguir la obligación fiscal, consistente en el perdón total o parcial de la deuda. Esta en términos globales prácticos se realiza mediante la presentación de una solicitud, en la cual se expliquen de forma detallada las causas y motivos por los cuales el causante no tiene la capacidad financiera de cubrir con lo debido. El

estado tiene la facultad discrecional de aceptar total o parcialmente o negar la solicitud de condonación, exigiéndose en estos casos la constitución de una garantía del interés fiscal.

Por regla general, solamente son condonables las multas y los recargos, no así la suerte principal constituida por las contribuciones omitidas.

Cabe decir, que existen tipos de condonación que por mandato de ley constituye la excepción a la regla antes mencionada, dado que la ley establece ciertos supuestos por los cuales los adeudos serán cancelados y que en un momento dado pueden incluir suerte principal, por ejemplo aquella a que se refiere la ley de ingresos, respecto de la imposibilidad práctica de cobro. También, cuando los créditos fiscales son incosteables en su recuperación, y en suma la deuda no rebasa las 2,500 Udis⁵, en estos casos se condonarán a los contribuyentes sus adeudos, sin importar su composición.

COMPENSACIÓN.

Forma de extinción de la obligación fiscal consistente en la utilización de saldos a favor, en contra de saldo a cargo del contribuyente. Técnicamente se define como el hecho de que respecto de una misma relación jurídica en ambos sujetos (acreedor y deudor) recaigan las condiciones de ser acreedor y deudor al mismo tiempo.

Ejemplo, si el contribuyente tiene un saldo a favor por \$1,000.00, y resulta que su próximo pago de impuestos es por \$700.00, entonces puede aplicar su saldo a favor o acreedor, en contra de su saldo a cargo o deudor, lo que resultaría en el cumplimiento de la obligación fiscal, restándole aún \$300.00 a favor por compensar en lo futuro. Situación la que antecede que desde luego también puede suceder a la inversa, o sea que tengamos saldo a favor de \$700.00 y saldo a nuestro cargo por \$1,000.00 por pagar al fisco, en este supuesto aplicamos los \$700.00 a nuestro favor

⁵ Unidades de Inversión

cubriendo solo el diferencia de \$300.00, y no el total antes mencionado pues utilizamos nuestro derecho acreedor.

Antes de 2004, la compensación sólo podía aplicarse ilimitadamente cuando se tratara del mismo impuesto o tipo de contribución, es decir, sólo impuesto al valor agregado (I.V.A.) contra I.V.A., impuesto sobre la renta (I.S.R.! directo contra I.S.R. directo etc., siendo el caso que si pretendíamos compensar I.V.A. contra I.S.R. por ejemplo, debíamos sujetarnos a la regulación que para tal efecto establecía la autoridad federal hacendaria mediante Reglas de Carácter General, es decir, Resolución Miscelánea Fiscal del ejercicio de que se tratara, reglas que al efecto expedía la propia autoridad mediante su publicación en el Diario Oficial de la Federación; sin embargo a partir de la reforma para 2004 (publicada en dicho Diario Oficial de la Federación el día 05 de enero de 2004), se instituye la “Compensación Universal”, es decir, lo que llamamos la “Orgía Tributaria”, es decir todos contra todos. En efecto, a partir de julio de 2004 (*vacatio legis* según disposiciones transitorias), serán compensables saldos a favor de cualquier impuesto contra otro aunque no se trate del mismo concepto.

PRESCRIPCIÓN.

Forma de extinguir al obligación fiscal, que consiste en liberar al contribuyente de la deuda tributaria por el simple transcurso del tiempo, siempre que hubiese desinterés o dejación en el cobro de la misma por parte del sujeto acreedor o fisco.

Su durante un lapso de cinco años, la autoridad federal hacendaria no cobra por la vía coactiva la deuda, a los cinco años un día esa deuda prescribió a favor del deudor liberándole de su pago. Cabe señalar, que se requiere desinterés absoluto del acreedor en el cobro, pues en los términos del numeral 146 del Código fiscal de la Federación, basta tan sólo la realización de una gestión de cobro que el fisco haga saber legalmente al contribuyente para que se interrumpa el plazo prescriptorio y los cinco años de referencia vuelvan a contar. Es el mismo caso si el contribuyente

reconoce tácita o expresamente la existencia de la deuda o bien, según la reforma del dispositivo legal en comento, si el deudor abandona su domicilio fiscal sin presentar el aviso respectivo, señala un domicilio falso o no se le localiza, también se interrumpirá el plazo prescriptorio en alusión.

CADUCIDAD.

Forma de extinguir la obligación fiscal, consistente en el cese del derecho que tiene la autoridad fiscal de revisar la contabilidad de los causantes y de determinar adeudos a su cargo, es decir que basta el simple transcurso de tiempo (cinco años) para que el contribuyente quede liberado de cumplir con la obligación de “tolerar” el ejercicio de las facultades de comprobación.

MANDATO JURISDICCIONAL.

Forma de extinguir la obligación fiscal, consistente en el pronunciamiento que una juez o magistrado efectúe sobre la nulidad de determinado adeudo, siempre que la sentencia correspondiente que libere al causante del deber de pago de la contribución, sea firme y definitiva, es decir, que no admita impugnación alguna por parte del fisco o bien admitiéndolo no se haya intentado, o habiéndose intentado haya sido resuelto a favor del particular.

EXENCIÓN.

Forma de extinguir la obligación fiscal, cuando expresamente la ley “exenta” a los causantes del pago de alguna contribución. Una de las características de ésta figura es que, generalmente se releva al sujeto pasivo de la obligación de pago o de fondo (dar), empero las obligaciones formales o de forma subsisten (hacer), por ejemplo presentar la declaración correspondiente.

Manera no permanente de extinguir la obligación tributaria consistente en la

excepción que bien el ejecutivo federal ó la ley establecen para determinados causantes a fin de que declaren los actos o actividades por los cuales deban pagar el tributo correspondiente, empero liberándolos de la obligación de pago. Ejemplo: El artículo 109, fracción XIX, de la Ley del Impuesto sobre la Renta establece que los ingresos que perciban las personas físicas por concepto de donativos, estarán exentos de pagar el impuesto relativo.

Clasificación de las contribuciones en México.

Por virtud del artículo 2° del Código Fiscal de la Federación, las contribuciones se clasifican en:

IMPUESTOS

Son las contribuciones establecidas en ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentran en la situación jurídica o de hecho prevista por la misma y que sean distintas de las señaladas a continuación.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL

Que 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.

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.

DERECHOS

Son las contribuciones establecidas en Ley por: **a)** el uso o aprovechamiento de los bienes del dominio público de la Nación, y **b)** por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de derecho público.

Accesorios de las contribuciones:

Los accesorios de las contribuciones, participan de la naturaleza de éstas y sin duda se encuentra sujetos a los principios constitucionales vistos con anterioridad, sólo no forma similar a los impuestos directos, sino en atención a su naturaleza y finalidad.

Dichos accesorios son:

LOS RECARGOS

Es la indemnización que debe pagarse al fisco federal por el no pago oportuno de las contribuciones, a razón de la tasa que resulte de incrementar el 50% a aquella que establezca la Ley de Ingresos.

LAS SANCIONES

Son las multas de fondo establecidas en la ley, ante la comisión de una o varias infracciones a las obligaciones de pagos. Debe distinguirse que, en su caso, las

multas por infracciones las obligaciones formales, son consideradas, por regla general como “aprovechamientos”.

LOS GASTOS DE EJECUCIÓN

Los que pueden ser ordinarios, a razón de un 2% sobre el monto total del crédito fiscal adeudado por el contribuyente, contando con un parámetro que fija importe mínimo (260 pesos) y máximo (41,350 pesos) a pagar. Y los extraordinarios que deberán cubrirse a razón del costo de mercado que tuvieran determinadas actuaciones de ejecución, como lo son: la inscripción de gravámenes a favor del fisco, el transporte o almacenaje de bienes embargados, honorarios de los depositarios de los bienes trabados, etc.

LA INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE DEVUELTO

Para el caso de que el contribuyente pagase con cheque, y éste no tuviera fondos, se deberá indemnizar la fisco federal con un 20% del importe de cheque no cubierto, adicionalmente al importe que contenía.

6. OTROS CONCEPTOS FISCALES IMPORTANTES.

Conceptos generales. Concepto de Crédito Fiscal. Concepto de Ejercicios Fiscales. Concepto de Actualización. Registro Federal de Contribuyentes. Contabilidad.

6. OTROS CONCEPTOS FISCALES IMPORTANTES

Conceptos generales.

En términos generales es sumamente difícil detallar todas y cada una de las obligaciones de un contribuyente, dado que estas se nutren de leyes muy variadas, sin embargo abordaremos algunos de los aspectos más relevantes a continuación.

Concepto de crédito fiscal.

Es toda aquella prestación, preferentemente en dinero que tiene derecho a percibir el Estado a través de sus organismos centralizados o paraestatales, que provengan de contribuciones, aprovechamientos o sus accesorios, así como de responsabilidades que el gobierno pueda exigir a los particulares o bien a sus servidores públicos (pliegos de responsabilidades). El crédito fiscal nace bien cuando el contribuyente se auto determina la deuda, o bien cuando la autoridades fiscal en uso de sus facultades de comprobación los liquida, pero adquiere firmeza solo cuando el particular lo consiente, ya sea porque no lo impugna dentro del plazo, o bien por haberle sido adverso el sentido del fallo definitivo correspondiente a la impugnación previa que haya intentado.

Concepto de ejercicios fiscales.

Son aquellos espacios de tiempo que corren entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de cada año, aunque con la reforma a 2004 se crean los ejercicios fiscales mensuales, por aquello de que ahora el I.V.A. sus pagos mensuales son definitivos y ya no a cuenta del pago del impuesto como lo era antes. Estos son ejercicios regulares.

Existen ejercicios irregulares que son aquellos que no corren anualmente de forma completa, por ejemplo si una empresa se constituye el 1 de agosto de 2003, su primer ejercicio será irregular y correrá del 1 de agosto al 31 de diciembre de 2003, siendo que solamente por dicho periodo podrá exigírsele el cumplimiento de obligaciones fiscales.

Así mismo, en los caso de liquidación de sociedades, estos ejercicios correrán desde la fecha en que inicio la liquidación, hasta la fecha en que esta se consume, siendo este otro tipo de ejercicio irregular.

Concepto de actualización.

No es otra cosa que el traer a valor presente una deuda pasada, en virtud de los cambios de precios en el país. Actualizar implica revalorizar la deuda para que el deudor cubra el monto histórico, así como su desgaste adquisitivo en virtud de la inflación, por lo que su origen es netamente económico. Esta es distinta de los recargos, cuya naturaleza es indemnizatoria.

Registro Federal de Contribuyentes.

Es el padrón en el que se asientan los datos de identificación de los causantes, como nombre, domicilios fiscales, sucursales, etc., ello con la finalidad de poderles localizar para diversos efectos fiscales.

Contabilidad.

Es una técnica consistente en el registro metódico y sistemático del total de las operaciones financieras y económicas celebradas por un ente.

Fiscalmente, prácticamente todos los contribuyentes están obligados a llevar dicho registro, variando para algunos la complejidad o simplificación de la integración de la misma.

De conformidad con el artículo 28 del Código Fiscal de la Federación la contabilidad deberá llevarse irremediabilmente en el domicilio fiscal del contribuyente, y para tales efectos deberá el particular de implementar los sistemas y registros contables que permitan: integrar a ella papeles de trabajo, los asientos contables deberán de ser analíticos, llevar un control de los inventarios, los libros, etc.

7. CUADERNO DE TRABAJO

Complete las frases:

- La actividad financiera del Estado consiste en la obtención de _____, su _____, así como los conceptos en que debe _____.
- Es el conjunto de normas _____, que regula la _____, del Estado.
- Es el conjunto de normas jurídicas que regula la obtención de los _____, que percibe el Estado, para la consecución de sus fines públicos.
- Es el conjunto de normas jurídicas que regula la administración de los _____ y _____, del dominio público.
- Es el conjunto de normas jurídicas que regula la forma en cómo el Estado debe _____, los ingresos que ha percibido.
- Las fuentes del derecho fiscal son:
 - o L_____;
 - o D_____ L_____;
 - o D_____ o_____o;
 - o R_____s;
 - o _____s;
 - o C_____;
 - o J_____a;
 - o C_____e;
 - o P_____ de _____.

Preguntas directas:

¿Cuál es la clasificación de los ingresos totales que percibe el Estado?

¿Cuáles son los principios constitucionales de las contribuciones?

¿Con qué artículos constitucionales se relaciona el numeral 31, fracción IV de la misma Carta Magna, en materia tributaria?

¿Cuáles son los elementos de las contribuciones, y explique cada uno de ellos?

¿Cómo nace la obligación tributaria?

¿Cuáles son, y en qué consisten las formas de extinción de la obligación tributaria?

Relacione los conceptos:**1.**

Derecho fiscal

Regula el gasto gubernamental

Derecho patrimonial

Regula la obtención de ingresos

Derecho presupuestario

Regula la administración de los recursos y bienes del dominio público.

2.

Trato igual a los iguales y desigual a los desiguales.

Destino

Gasto corriente, inversión física y financiera, empréstitos y responsabilidad patrimonial.

Proporcionalidad

Capacidad contributiva.

Generalidad

Sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago en ley.

Equidad

Todos deben contribuir.

Reserva de ley

