

MATERIAL DE APOYO

MANUAL DE: “DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

Introducción al derecho fiscal federal.

Autor: Mtro. Carlos Alberto Sáinz Dávila.-

TODOS LOS DERECHOS RESERVADOS. MÉXICO 2019 ©.

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 (CUCEA).
- 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. (CEO).
- Maestría en Análisis Tributario por la Universidad de Guadalajara CUCEA).
- Docente en la Universidad de Guadalajara (CUCEA y CUTONALA).
- Instructor certificado (2006-2008) en la N.T.C.L. en “Diseño e Impartición de Cursos de Capacitación, por *International Board for Conformity Assessment*, S.C.
- Delegado Regional de Occidente de la Federación Mexicana de Colegios de Abogados (FEMECA).
- Presidente de la Comisión de Derecho Fiscal y Seguridad Social del H. Colegio de Abogados de Jalisco Constituyente Luis Manuel Rojas, A. C.
- Titular de la Comisión del Enlace Legislativo y Gobierno de la Academia Mexicana de Derecho de la Seguridad Social (AMDSS).
- Miembro del Ilustre y Nacional Colegio de Abogados de México (INCAM).
- Académico de número de la Academia Mexicana del Derecho del Trabajo y la Previsión Social (AMDTPS).
- Profesor honorario de la Escuela de Ciencias Jurídicas y Políticas (2016-2019) de la Universidad Politécnica de Nicaragua (UPOLI).
- Socio director de Sáinz Abogados & Compañía, S. C.
- Director General del Instituto para la Capacitación y Saber Fiscal (INCASAFI).
- Correo electrónico: carlosalberto@sainzabogados.com



INTRODUCCIÓN

En el transcurrir de casi veinte años de quehacer docente, se ha advertido lo complejo que puede ser para los alumnos que estudian el derecho tributario (contributivo) federal mexicano la comprensión de los elementos básicos de la materia; aún para aquellos de postgrado. Por ello, el presente material busca ser una guía fácil de apoyo y consulta para el alumnado que busca introducirse al terreno tributario de nuestro país. Por tanto, su planteamiento se hace lo más sencillo posible utilizando elementos pedagógicos como cuadros, esquemas y cuestionarios al final de cada unidad que ayuden al lector a reforzar los conocimientos adquiridos, ahora bien se insiste, se trata de un material de consulta que proporcione la orientación requerida al momento de buscar alguno de los amplios conceptos, figuras, procedimientos o instituciones jurídicas propias de nuestra materia.

Así, lo medular del presente esfuerzo académico es presentar la materia al alumno desde un rostro amable, esto es, presentar los elementos normativos vigentes de las figuras o instituciones jurídicas que en la parte sustantiva se muestran, así como de los procedimientos administrativos que se abordan en la parte adjetiva. Lo anterior, desde una perspectiva de derecho positivo vigente, la actualidad del derecho contributivo, su relación con lo fiscal, tributario, patrimonial y presupuestal; por lo que, se deja de lado el abordaje teórico, pero no por desprecio, sino más bien porque el propósito de este trabajo es la presentación de elementos prácticos para la comprensión de la materia contributiva y no la reflexión de conceptos doctrinales.

Debe precisarse que en esta obra solamente se abordan los temas fiscales, tributarios, patrimoniales y presupuestales en materia federal, no siendo su objeto tratar las materias antes señaladas en los ámbitos locales.

Así, los temas tratados se tocan de tal manera que se pretende facilitar el acceso a la información, sin embargo, éste trabajo tan sólo representa un instrumento para que el alumno inicie su andar en el álgido mundo de las contribuciones federales mexicanas pero la pertinencia del conocimiento adquirido habrá de determinarla cada usuario de esta obra.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

DEDICATORIAS

A pesar de que el presente trabajo es sumamente sencillo y apartado de los rigorismos académicos para ser reconocido como obra literaria, pues apenas constituye algunas notas, no obstante ello me permito dedicarlo a los amores de mi vida, a saber:

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

A “mi estimado y fino amigo” Lic. Carlos Sáinz Figueroa (Q.E.P.D.) de quien aprendí el valor de la honestidad, la decencia y el amor tanto por la abogacía como por la docencia.

A mi esposa Laura, así como a mis hijos Regina y Carlos Leonardo que son mi fortaleza y refugio constante.

ÍNDICE

CONTENIDO:

ABREVIATURAS.....	¡Error! Marcador no definido.
UNIDAD I. ANTECEDENTES GENERALES.	7
Concepto de Actividad Financiera del Estado.....	9
Definición de Derecho Financiero Público.....	11
División del derecho financiero público.....	14
Definición de derecho fiscal.....	14
Definición de derecho patrimonial.....	16
Definición de derecho presupuestal.....	16
Formas de obtención de ingresos del estado.	17
2. PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES DE LAS CONTRIBUCIONES	20
Previsiones generales.	20
Generalidad.....	20
Destino.	23
Proporcionalidad Tributaria.	24
Equidad Tributaria.....	28
Legalidad tributaria ó reserva de ley.	30
3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL	32
La ley.	32
El decreto ley.	32
El decreto delegado.	33
El reglamento.....	33
Circulares.....	34
Acuerdos.....	34
La jurisprudencia.	35
Principios generales de derecho.	35
Costumbre.	35
4. INTERPRETACIÓN DE LAS LEYES FISCALES	36
Concepto de interpretación jurídica.	36
Diferentes métodos de interpretación.....	37
INTERPRETACIÓN GRAMATICAL:	37
INTERPRETACIÓN LÓGICA.	37
INTERPRETACIÓN SISTEMÁTICA.....	38
INTERPRETACIÓN EXTENSIVA.	38
INTERPRETACIÓN RESTRICTIVA.....	39
INTERPRETACIÓN ANALÓGICA.....	39
INTERPRETACIÓN AUTÉNTICA.	40
5. LAS CONTRIBUCIONES	42
Concepto o noción de contribución.	42
Elementos esenciales y constitutivos de los ingresos tributarios o contribuciones. (Sujeto, objeto, base, tasa o tarifa y época de pago).	42
SUJETO.....	43

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

OBJETO.....	43
BASE.....	43
TASA.....	44
TARIFA.....	44
ÉPOCA DE PAGO.....	44
Nacimiento de la obligación tributaria (dar, hacer, no hacer y tolerar).....	45
DAR.....	45
HACER.....	46
NO HACER.....	46
TOLERAR.....	47
Extinción de la obligación tributaria (pago, condonación, compensación, exención, prescripción, caducidad, mandato jurisdiccional).....	47
PAGO.....	47
CONDONACIÓN.....	48
COMPENSACIÓN.....	49
PRESCRIPCIÓN.....	50
CADUCIDAD.....	51
MANDATO JURISDICCIONAL.....	51
EXENCIÓN.....	51
Clasificación de las contribuciones en México.....	52
IMPUESTOS.....	52
APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.....	52
CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.....	52
DERECHOS.....	53
Accesorios de las contribuciones:.....	53
LOS RECARGOS.....	53
LAS SANCIONES.....	53
LOS GASTOS DE EJECUCIÓN.....	54
LA INDEMNIZACIÓN POR CHEQUE DEVUELTO.....	54
6. OTROS CONCEPTOS FISCALES IMPORTANTES.....	55
Conceptos generales.....	55
Concepto de crédito fiscal.....	55
Concepto de ejercicios fiscales.....	56
Concepto de actualización.....	56
Registro Federal de Contribuyentes.....	56
Contabilidad.....	57
7. CUADERNO DE TRABAJO.....	65
Complete las frases:.....	65
Preguntas directas:.....	66
Relacione los conceptos:.....	67
Planteamientos abiertos:.....	68

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

ANTECEDENTES GENERALES. El poder tributario del pueblo. Concepto de actividad financiera del Estado. Concepto de derecho financiero público. Clasificación del derecho financiero público. Concepto de derecho fiscal. Concepto de derecho patrimonial. Concepto de derecho presupuestal. Distinción entre derecho fiscal y tributario. Tipos de ingreso que recibe el Estado.

UNIDAD I. ANTECEDENTES GENERALES.

El poder tributario del pueblo.

Una de las ramas más pertinentes del derecho, sin duda lo es el derecho fiscal, pues como se verá en el desarrollo de la presente unidad, al tratarse de las normas jurídicas que regulan los ingresos que percibe el Estado Mexicano se posibilita la obtención de recursos financieros, que posteriormente se traducen en recursos humanos, en la adquisición de bienes materiales para aspirar al bien general, social y colectivo del pueblo mediante el gasto público, así como en la posibilidad real de preservar los recursos naturales de la Nación. El derecho fiscal es pues la causa que permite que el presupuesto de egresos sea efectivo, y gracias a éste es que se cuenta con recursos necesarios para sostener el gasto público. Así, el derecho fiscal representa una de las ramas que, sin menosprecio a las demás, da sentido útil al derecho como realidad contemporánea pues sin “dinero” no podría llevarse a la realidad el derecho penal, mercantil, civil, burocrático, administrativo, laboral, etcétera.

Así, comenzamos el presente trabajo a partir de la siguiente reflexión **¿Quién tiene el poder en México de dictar las contribuciones?** De acuerdo con la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos (en adelante **CPEUM**) es del **pueblo**, y a ello se le conoce como “**potestad tributaria**”.

Para efecto de explicar lo anterior, dividamos la respuesta en dos partes, la primera a partir del contenido de los artículos 39, 40, 41, 49, 50, 51, 80 y 94, de la CPEUM, los que señalan que la soberanía de la nación emerge originalmente en el pueblo, y todo “poder público” dimana de éste, quien ha decidido constituirse como

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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. La segunda atentos a lo dispuesto en los artículos 31, fracción IV, 72 inciso H), 73 fracción VII, 74 fracción IV, 126 y 134 primer párrafo, de la misma CPEUM, numerales que precisan lo siguiente: **a)** toda discusión legislativa en materia de reclutamiento de tropas, deuda pública y contribuciones o impuestos debe iniciarse ante los diputados, representantes del pueblo; **b)** en la creación, disminución aumento o desaparición de tributos participan ambas cámaras legislativas debiendo ser siempre la de origen la de diputados; **c)** primero se determina la necesidad de gasto público y después el ingreso necesario para cubrirla; **d)** en la creación del presupuesto, que determina el gasto público, solamente participan los diputados en su calidad de representantes populares no teniendo injerencia el Senado de la República; **e)** no debe realizarse gasto alguno que no esté contenido en el citado presupuesto de egresos; **f)** el destino, y por ende la justificación, de toda contribución o impuesto es el gasto público no pudiendo tener otro distinto; **g)** todo recurso público debe administrarse con eficacia, eficiencia, transparencia, economía y honradez.

De lo anterior, tenemos que el poder de iniciar la discusión legislativa tanto en materia de impuestos como de la contratación de deuda pública (la que luego ha de pagarse con los propios impuestos) corresponde a los diputados, mismo que de forma exclusiva determinan el destino de las contribuciones al fijar, sin intervención del Senado, el Presupuesto de Egresos de la Federación. Conforme a lo anterior, corresponde al legislativo, mediante ley, determinar las contribuciones necesarias para sufragar el gasto público, por lo que, la cámara legislativa que agrupa a los representantes populares, no solo tiene el “poder” de determinar los tributos, sino también la contratación de deuda, así como el gasto que habrá de realizarse; luego entonces, al ser lo diputados los representantes directos del pueblo es a éste a quien, le corresponde dicha “potestad tributaria” por ser la fuente de toda soberanía y el beneficiario de poder público que ejercen los poderes de la unión. Lo anterior sigue el

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

principio “*el pueblo se impone a sí mismo las contribuciones con las que sufragará el gasto público*”. Así, la ejecución material del poder público que realiza el Estado, es delegado y nunca originario, pues “todo poder público dimana del pueblo y se instituye en beneficio de éste”.

Entonces, como podemos apreciar de los artículos constitucionales antes citados, si bien la propia CPEUM 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 estarán 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, Mexicano ni del poder público delegado, sino que el hacedor de la contribución y su destino es el propio pueblo conforme a lo dispuesto en la “Ley Suprema”.

Lo anterior se refuerza, del análisis a los artículos 128 y 133 en relación con los que componen el Título Cuarto de la multi citada CPEUM, 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 Mexicano pueda realizar las funciones públicas 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, la administración pública y desde luego la recaudación misma de las contribuciones.

Concepto de Actividad Financiera del Estado.

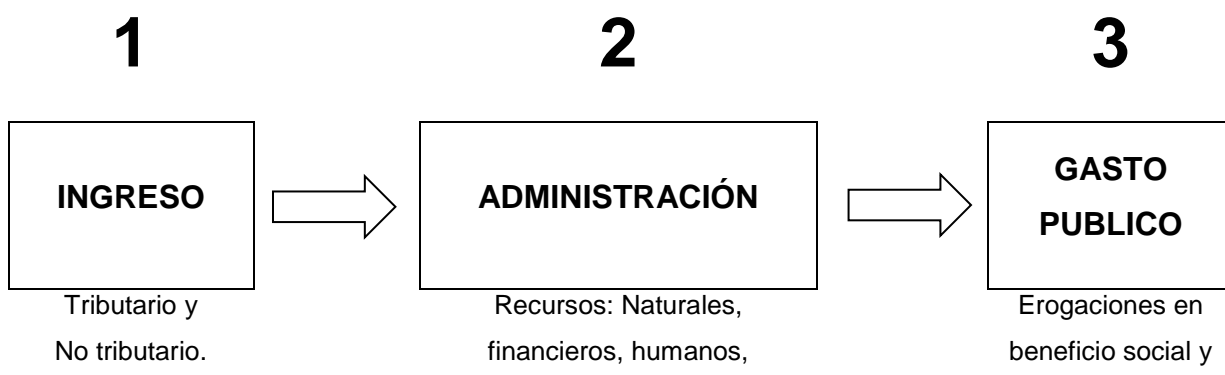
La “actividad financiera del estado mexicano” (en lo sucesivo AFE), no es otra cosa

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

que, el conjunto de esfuerzos y actos que realiza el poder público delegado federal para obtener ingresos, administrarlos y gastarlos en pro de la consecución de sus fines. En efecto, todos los actos que realice el Estado Mexicano tendientes a obtener ingresos, administrarlos y erogarlos constituyen la actividad financiera del Estado mexicano.

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 vigente, 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 AFE, los tres poderes pueden verse inmiscuidos a efecto de mantener el balance en el ejercicio del poder público que previene nuestra máxima legislación.

Esquema 1: ETAPAS DE LA AFE:



“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

	materiales.	colectivo.
Fundamento: Artículos 5, 25, 26, 27, 28 y 31 fracción IV de la CPEUM	Fundamento: Artículos 27, 28, 123 apartado B, 127 y 134 de la CPEUM	Fundamento: Artículos 73 fracción VII, 74 fracción IV y 126 de la CPEUM

De lo antes esquematizado tenemos que la AFE se divide en tres grandes partes, *a saber*:

1. La obtención del **INGRESO** (tributario o no tributario);
2. La **ADMINISTRACIÓN** de los recursos del Estado Mexicano (naturales, financieros, humanos y materiales), que deberá realizarse bajo los principios de eficiencia, eficacia, transparencia, economía y honradez; y
3. El **GASTO PÚBLICO** (que deberá ejecutarse conforme al presupuesto de egresos).

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 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 de conducta” 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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” el que ya vimos no constituye la fuente del poder público, sino que ejerce uno del tipo delegado por el pueblo quien es la fuente primigenia de todo poder.

Entonces el Estado Mexicano que detenta un poder público, delegado por el mismo pueblo, se divide en su ejercicio en tres grandes sectores (ya precisados con antelación) *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 porque 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 o 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 colectivas o individuales.

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

Ahora bien, la forma habitual de expresarse dichas normas es a través de “obligaciones”, es decir, del deber jurídico de dar, hacer, no hacer y tolerar. En efecto,

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

la ley en general, pero especialmente la tributaria, expresará el deber del sujeto de la obligación, en términos de desprendimiento patrimonial (dar), en acción (hacer), en abstención o prohibición (no hacer), o bien en un aspecto de permisión (tolerar) determinados actos de otros como puede ser el caso de las verificaciones.

Una vez firme lo anterior, si nosotros tratamos de conceptualizar “Derecho Financiero Público”, podremos armar nuestra propia definición en base a los elementos antes vistos. Así es, por derecho financiero público podemos entender el conjunto de normas jurídicas que regulan la actividad financiera del estado mexicano, esto es que nos referimos a aquellas reglas de conducta que determinan sus ingresos, sus formas 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 público 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 regulan a la administración pública.

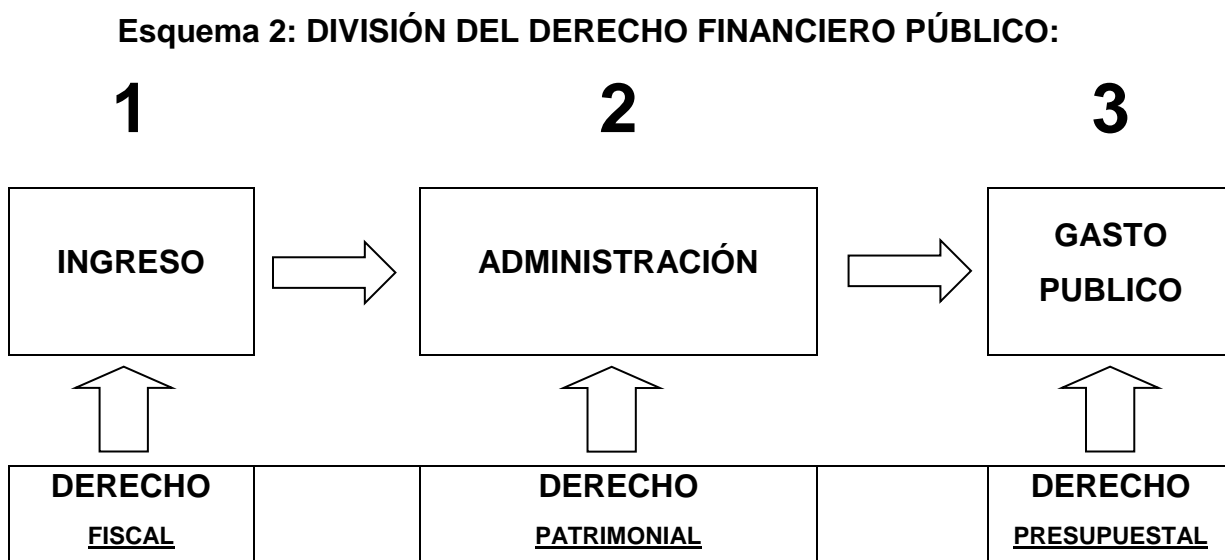
Una vez precisado lo anterior, nos damos cuenta que el objeto de regulación del derecho financiero público, es precisamente la actividad financiera del estado mexicano en sus etapas; por tanto, si la AFE se divide en tres partes como ya lo vimos (ingreso, administración, gasto), es lógico pensar que el derecho financiero también se divida en tres partes proporcionales a su regulación.

Así el derecho financiero público es el conjunto de normas jurídicas que regula la actividad financiera del Estado Mexicano, es decir, la obtención de ingresos, su administración y el gasto público de éste.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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:



De lo arriba expuesto tenemos que, el Derecho Fiscal se encarga de las normas que regulan los “Ingresos” del Estado Mexicano; el Patrimonial de las relativas a la “administración” de sus recursos; en tanto el Presupuestal del gasto público.

Definición de derecho fiscal.

En virtud de lo ya visto tenemos que, “derecho fiscal” es aquella rama del derecho financiero público (como ya se dijo parte del derecho administrativo y por ende del público), que comprende las normas jurídicas que regulan los INGRESOS del Estado Mexicano. Dicho de otra manera, el derecho fiscal es el conjunto de normas jurídicas que regula los ingresos del Estado Mexicano.

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 tributarios, sino al total de los ingresos que perciba dicho Estado.

Dado lo anterior, debe promoverse la idea de que, dentro del derecho fiscal federal mexicano existen, a su vez, dos grandes clasificaciones en cuanto al ingreso que obtiene la hacienda federal, una relativa a aquellos de corte “tributario” y la otra en función de los “no tributarios”, en donde en el primer caso nos constreñimos a los que provengan de una relación tributaria, en tanto los segundos, por efecto de exclusión, regulan los otros ingresos que perciba el erario público distintos de los primeros.

Así, resulta importante establecer la fuente de los ingresos tributarios y de los no tributarios bajo la siguiente interrogante **¿Cuál es la fuente en México de los ingresos que recibe el Estado Mexicano?** De acuerdo con los artículos 5, 25, 26, 28 y 123 apartados A y B de la CPEUM lo es la actividad económica. En efecto, conforme a los preceptos constitucionales en comento tenemos que: **a)** es un derecho humano que la personas se dediquen a la profesión, industria, comercio o trabajo que les acomoda sin mayor restricción que la licitud de estos. Así, toda persona puede optar por la ocupación auto impuesto por medio del ejercicio de su profesión, industria o comercio por ella elegidos, o bien por subordinarse a otro llamado patrón a través del trabajo, mismo él cual está regulado de forma especial por el propio texto constitucional ya fuera cuando el empleados es otro particular o bien cuando lo sea el propios Estado Mexicano; **b)** la actividad económica que realicen los particulares (profesión, industria, comercio o trabajo) será alentada y protegida por la ley; **c)** la ley establecerá un sistema de planeación y desarrollo nacional democrático y sustentable, entre otras cosas, fomentará el crecimiento económico, el empleo y una más justa distribución del ingresos y la riqueza mediante la competitividad; **d)** desde la óptica constitucional empleo y trabajo no es lo mismo dado que donde el primero corresponde al género el segundo a la especie, esto es, que empleo se refiere a la expresión general de ocupación de la población que puede ser por actividades profesionales independientes (profesión) o por actividades industriales de

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

transformación (industria) o comerciales de especulación (comercio), o bien por prestar servicios subordinados a un tercero (trabajo); en tanto trabajo se refiere solamente a éste último aspecto; y **e)** el Estado Mexicano velará por una economía en la que se incentive el empleo bajo reglas equitativas de competitividad y desarrollo social.

De los incisos antes marcados se tiene que, la apuesta constitucional está encaminada a que toda la población sea económicamente activa, lo que sin duda tendrá el beneficio de la ocupación y la sensación de bienestar general, pero también tendrá su impacto tributario, toda vez que al existir una generación económica intensa el consumo se mantendrá e incrementará lo que erigirá para el consumidor final la carga de impuestos al consumo como los impuestos al valor agregado (IVA) así como el especial sobre producción y servicios (IEPS), o bien por la obtención de ingresos que incrementan el patrimonio tendremos la causación del impuesto sobre la renta (ISR) como el que pagarán los empleados públicos o privados, los profesionistas por la realización de su actividad independiente o los industriales y comerciantes por sus actividades de transformación o especulación mercantil, según el caso.

Definición de derecho patrimonial.

El Derecho Patrimonial (rama del Derecho Financiero) es el conjunto de normas jurídicas que regula la forma en cómo el Estado Administrará sus recursos (financieros, materiales, humanos y naturales) en 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 el gasto público, entendido este como toda erogación que debe realizar el Estado Mexicano en beneficio del pueblo, es decir general, social y colectivo, que debe ceñirse estrictamente a un presupuesto¹, bajo los principios de eficiencia, eficacia, económica,

¹ Artículo 126 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

transparencia y honradez².

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 cuándo 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

² Artículo 134, primer párrafo de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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:

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”



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 2019, según la Ley de Ingresos de la Federación para el citado periodo, el Estado considera obtener un total de **\$5,838,059.7**, millones de pesos, de los cuales poco menos del 60%, es decir: **\$ 3,311,373.4** corresponden a impuestos (ingresos tributarios).

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

- 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**

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 comentario, 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 comentario en base a los ingresos

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 PTU³, 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%⁴, 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 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 Nación⁵, 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

³ Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

⁴ 30% para 2019 para personas morales.

⁵ 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”**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 1º 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 jurisprudencia⁶, 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, 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

⁶ 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 o 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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. En el caso, sobre la interpretación que deben dar a determinada disposición fiscal.

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

previsión o utilización equívoca de palabras, podemos extendernos a fin de interpretar lo que le 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 esplendidez. 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

que:

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



(SOBRE ESTA SE CALCULA 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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 el llenado de un formato electrónico 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 defraudes al fisco.

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”**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*:

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

de la deuda. 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 Udis⁷, 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

⁷ Unidades de Inversión

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

\$1,000.00 por pagar al fisco, en este supuesto aplicamos los \$700.00 a nuestro favor 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 tratare, 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 efectuó 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

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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”.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 (430 pesos) y máximo (67,040 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 al fisco federal con un 20% del importe de cheque no cubierto, adicionalmente al importe que contenía.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”**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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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 irremediamente 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.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

7. DERECHO FISCAL COMPARADO. Concepto. Evasión y elusión fiscal. Tratados Internacionales. Doble Tributación. Caso de Tratado para evitar la doble tributación entre México y Estados Unidos de América. Beneficios de los extranjeros en México.

Concepto.

Como derecho fiscal comparado estableceremos no una rama del derecho, sino una acción comparativa entre las normas jurídicas que regulan la obtención de los ingresos del Estado Mexicanos con las similares de cualquier otra latitud.

Así, el derecho fiscal comparado pone como punto de partida al conjunto de normas jurídicas que regulan la obtención de los ingresos públicos en nuestro país (parte fija) comparándolas, dentro de lo posible, con aquellas normas que integran sistemas recaudatorios extranjeras (parte móvil) que puede ser aquella que nosotros elijamos.

Es importante considerar que México puede tener más empatía con sistemas contributivos latinoamericanos, incluso con el de España, y menos con sistemas fiscales como las de países como Estados Unidos de América o los árabes, por ejemplo. Por tanto, dichas diferencias pueden resultar en una complejidad real para alcanzar una comparativa real.

Evasión y elusión fiscal.

En México la evasión fiscal es un concepto “no definido por las leyes” aunque sí enunciado por estas como resultado de la adopción de compromisos internacionales de nuestro país.

En efecto, la palabra “evasión” significa “acción o efecto de evadir algo”⁸, en tanto que por “evadir” se entiende “evitar un daño o eludir con arte o astucia una dificultad

⁸ Fuente: Diccionario de la Real Academia Española: <http://dle.rae.es/?id=H96jH9O>

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

prevista”⁹.

Por ello, la evasión fiscal se entiende como la conducta que generalmente realizan los contribuyentes tendientes a evitar el cumplimiento de su deber constitucional de contribuir al gasto público.

De acuerdo con la Ley, el Servicio de Administración Tributaria en México está facultado para: **a)** 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;¹⁰ **b)** Proponer, para aprobación superior, la política de administración tributaria y aduanera, y ejecutar las acciones para su aplicación. Se entenderá como política de administración tributaria y aduanera el conjunto de acciones dirigidas a recaudar eficientemente las contribuciones federales y los aprovechamientos que la legislación fiscal establece, así como **combatir la evasión y elusión fiscales**, ampliar la base de contribuyentes y facilitar el cumplimiento voluntario de las obligaciones de los contribuyentes;¹¹ **c)** Analizar las propuestas sobre mejora continua que incluyan los aspectos relacionados con la disminución de los costos de recaudación, **la lucha contra la evasión, la elusión**, el contrabando y la corrupción, la mejor atención al contribuyente, la seguridad jurídica de la recaudación y del contribuyente, la rentabilidad de la fiscalización y la simplificación administrativa y reducción de los costos de cumplimiento, que sean elaboradas por las unidades administrativas del Servicio de Administración Tributaria;¹² y **d)** Elaborar anualmente y hacer público un programa de mejora continua que establezca metas específicas **sobre combate a la evasión y elusión fiscales**, así como del **aumento esperado de la recaudación por menor evasión y elusión fiscales**;¹³

Así la evasión y elusión fiscal no se encuentra conceptualizadas expresamente en la legislación federal mexicana, sin embargo si están previstas como conductas de los contribuyentes que las autoridades fiscales deben identificar, evitar y erradicar del

⁹ Fuente: Diccionario de la Real Academia Española: <http://dle.rae.es/?id=H8FKOYn>

¹⁰ Artículo 7, fracción VI de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

¹¹ Artículo 7, fracción XIII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

¹² Artículo 10, fracción VIII de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

¹³ Artículo 21, fracciones I y II de la Ley del Servicio de Administración Tributaria.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

sistema contributivo nacional.

Por otro lado, debe decirse que los conceptos si previstos como delitos se identifican como “defraudación fiscal y sus equiparables” en el contenido de los artículos 108 y 109 del Código Fiscal de la Federación, que de manera general tipifican el primer delito bajo la siguiente conducta: “*Comete el delito de defraudación fiscal quien con uso de engaños o aprovechamiento de errores, omita total o parcialmente el pago de alguna contribución u obtenga un beneficio indebido con perjuicio del fisco federal*”. Luego entonces, las conductas de evasión, elusión y defraudación fiscales van de la mano aunque solo la última constituye delito en nuestro país.

Tratados Internacionales.

En primer orden, en México la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, las leyes que de ella emanen y los tratados internacionales que hayan sido ratificados por el Senado de la República serán la Ley Suprema de la Unión, lo que genera un bloque normativo al que todos los jueces del país deben sujetarse.¹⁴

Así también, si los tratados o convenciones internacionales versaren sobre derechos humanos estos adquieren una jerarquía a la par de la propia Constitución, existiendo prohibición expresa de esta para celebrar tratados posteriores que menoscabe tales derechos.¹⁵

En general, los tratados internacionales se definen como “*el convenio regido por el derecho internacional público, celebrado por escrito entre el Gobierno de los Estados Unidos Mexicanos y uno o varios sujetos de Derecho Internacional Público, ya sea que para su aplicación requiera o no la celebración de acuerdos en materias específicas, cualquiera que sea su denominación, mediante el cual los Estados Unidos Mexicanos asumen compromisos*”¹⁶. Así, esas materias específicas, objeto de los tratados pueden ser, entre otras¹⁷: **a)** comercio de mercancías o servicios; **b)**

¹⁴ Artículo 133 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁵ Artículos 1 y 15 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

¹⁶ Artículo 1, fracción I de la Ley sobre la Celebración de Tratados.

¹⁷ Artículo 1, de la Ley sobre la Aprobación de Tratados Internacionales en Materia Económica.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

inversiones; **c)** transferencia de tecnología; **d)** propiedad intelectual; **e)** doble tributación; y **f)** cooperación económica.

Así, los tratados internacionales en materia de intercambio de información financiera o fiscal entre países, los que se refieran a establecer o reforzar medidas para combatir la evasión o elusión fiscales, así como los que tengan como propósito evitar la doble tributación pertenecen al bloque de convenios en materia económica, pues es de esta actividad que deriva la posibilidad de los gobiernos para recaudar sus impuestos internos.

Doble tributación.

Este tipo de tratados internacionales puede ser bilateral (dos países participantes) o multilateral (tres o más países participan) y tiene como finalidad evitar que un mismo sujeto pasivo de la contribución pague dos o más veces impuestos por un mismo concepto de riqueza o ingreso, estableciendo con ello un mecanismo de certeza para los inversionistas que permita, para el caso de México, alentar la inversión y el capital extranjero en nuestro territorio, fomentando con ellos una económica nacional creciente, democrática y sustentable¹⁸

La doble tributación, entonces perjudica la inversión extranjera en nuestro país por lo que los esquemas que previene no solo general certeza al extranjero que obtuvo riqueza en nuestro país, sino que además permiten fomentar la actividad económica de extranjeros en México que genere derrama económica, empleos e inversión en beneficio de la economía nacional.

Caso de Tratado para evitar la doble tributación entre México y Estados Unidos de América.

Así, ponemos observar los siguientes instrumentos internacionales:

1.- “ACUERDO PARA EL FOMENTO DE LA INVERSION ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS

¹⁸ Artículos 25, 26 y 28 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

ESTADOS UNIDOS DE AMERICA”, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el lunes 14 de junio de 2004.

2.- PROTOCOLO QUE MODIFICA EL ACUERDO ENTRE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION TRIBUTARIA, publicado en la Primera Sección del Diario Oficial de la Federación, el jueves 25 de enero de 1996.

3.- PROTOCOLO QUE MODIFICA EL ACUERDO DE COOPERACION MUTUA ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EL INTERCAMBIO DE INFORMACION RESPECTO DE TRANSACCIONES EN MONEDA REALIZADAS A TRAVES DE INSTITUCIONES FINANCIERAS PARA COMBATIR ACTIVIDADES ILICITAS, publicado en el Diario Oficial de la Federación, el miércoles 18 de junio de 2003.

4.- SEGUNDO PROTOCOLO ADICIONAL QUE MODIFICA EL CONVENIO ENTRE EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS Y EL GOBIERNO DE LOS ESTADOS UNIDOS DE AMERICA PARA EVITAR LA DOBLE IMPOSICION E IMPEDIR LA EVASION FISCAL EN MATERIA DE IMPUESTOS SOBRE LA RENTA, publicado en la Primera Sección del Diario Oficial de la Federación, el martes 22 de julio de 2003.

De lo anterior se observa que, nuestro país y los Estados Unidos de América en el marco de los aproximadamente 68 tratados internacionales que han celebrado en su historia, lo han hecho en materia de inversión (sin mencionar el trinacional celebrado también con Canadá), pero también tratándose de intercambio de información tributaria, así como de cooperación para detectar operaciones monetarias riesgosas (lavado de dinero), y desde luego para impedir la evasión fiscal y la doble tributación tratándose del impuesto sobre la renta.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

Beneficios de los extranjeros en México.

De acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta en México, aquellas personas físicas o morales que obtengan ingresos de nuestro territorio nacional deberán pagar el citado impuestos, aun cuando no tengan un establecimiento permanente o residencia fiscal en México.

Las formas de pagar el impuesto por los extranjeros puede ser directamente por ellos a la autoridad fiscal, o bien mediante “retenciones” que efectúen las personas con las que interactúan en territorio nacional, como empresas, fideicomisos, aseguradoras, etc.

¿Qué beneficios fiscales generales tiene un extranjero en México?

Lo podemos resumir en el siguiente cuadro:

CONCEPTO	LISR	TRATADO INTERNACIONAL
Dividendos. Intereses	10%	5%
Regalías	25%	10%
Intereses (Bolsa de valores) / Regalías	5%	4.9%
Dividendos / Intereses (bancos)	10%	4.9%

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

Intereses (aseguradoras)	15%	4.9%
Intereses (bancos extranjeros)	21%	10-15%
Salarios y jubilaciones	De \$1.00 a 125,900.00 Exento De \$125,901 a \$1'000,000.00 Tasa 15% De \$1'000,000.00 en adelante Tasa 30%	
Honorarios / Enajenaciones	25%	10%
Paraísos fiscales	40%	NA

8. 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 _____.

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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?

“MANUAL DE DERECHO CONTRIBUTIVO MEXICANO”

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

