

879309

54

24



UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE

FACULTAD DE DERECHO

Con Estudios Incorporados a la Universidad Nacional
Autónoma de México.
Clave: 879309

**" APATIA TRIBUTARIA ANTE LA
DESORIENTACION E INASISTENCIA AL
CONTRIBUYENTE "**

TESIS

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN DERECHO

PRESENTA:

MA. DEL ROSIO RICO TAPIA



CELAYA, GTO., MARZO 1996

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis esta protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

El uso de imágenes, fragmentos de videos, y demás material que sea objeto de protección de los derechos de autor, será exclusivamente para fines educativos e informativos y deberá citar la fuente donde la obtuvo mencionando el autor o autores. Cualquier uso distinto como el lucro, reproducción, edición o modificación, será perseguido y sancionado por el respectivo titular de los Derechos de Autor.

A DIOS:

*Por que en los momentos más difíciles siempre has estado conmigo,
porque aún y cuando te he fallado nunca me has abandonado.*

*A Dios le pedí fuerzas para grandes logros...
Me hizo débil para aprender humildemente a obedecer.
Pedí salud para hacer cosas grandes...
Me dio pobreza para ser sabio.
Pedí poder para obtener alabanzas...
Me dio debilidad para sentir necesidad de Dios.
Pedí todo para poder disfrutar de la vida ...
Me dio vida para poder disfrutar de todo.
No recibí nada de lo que pedí pero sí todo lo que necesitaba .
A pesar de mi mismo las peticiones que no hice me fueron concedidas
yo, entre los hombre soy la más afortunada.*

*Por todo ello y más, te doy gracias Dios.
Porque junto a ti nada me hace falta, porque andando de tú mano
la vida es más fácil y el mundo es ideal.*

**Gracias Maestro
Gracias Dios.**

A DIOS:

*Por que en los momentos más difíciles siempre has estado conmigo,
porque aún y cuando te he fallado nunca me has abandonado.*

A Dios le pedí fuerzas para grandes logros...

Me hizo débil para aprender humildemente a obedecer.

Pedí salud para hacer cosas grandes...

Me dio pobreza para ser sabio.

Pedí poder para obtener alabanzas...

Me dio debilidad para sentir necesidad de Dios.

Pedí todo para poder disfrutar de la vida ...

Me dio vida para poder disfrutar de todo.

No recibí nada de lo que pedí pero sí todo lo que necesitaba .

*A pesar de mi mismo las peticiones que no hice me fueron concedidas
yo, entre los hombre soy la más afortunada.*

Por todo ello y más, te doy gracias Dios.

*Porque junto a ti nada me hace falta, porque andando de tú mano
la vida es más fácil y el mundo es ideal.*

Gracias Maestro

Gracias Dios.

A MI ESCUELA:

Por brindarme sus puertas y considerarme su hija, al otorgarme los conocimientos necesarios para formarme como profesionista, además de permitirme pasar los momentos más agradables de mi vida estudiantil.

Jamás olvidaré a la UNIVERSIDAD LASALLISTA BENAVENTE y con orgullo diré esa, es mi escuela.

A MIS MAESTROS:

A todos y cada uno de mis maestros porque guardo de ellos un bonito recuerdo, porque se, que si algún día me acerco a ellos en busca de ayuda me brindarán su apoyo.

A la entrañable y desinteresada labor de cada uno de ellos que me han legado sus conocimientos.

A la luz de la vida nuestra...

AL LIC. RICARDO KINNEY HERNANDEZ.

Porque hoy que vivo la práctica recuerdo mucho lo que en clase decía "En la vida estudiantil se pueden cometer errores y corregirlos , pero el la vida profesional es fatal"...

Por sus enseñanzas al otorgarme sus conocimientos en la materia de Derecho Fiscal.

Gracias.

**EN ESPECIAL A MI ASESOR
LIC. ROBERTO NAVARRO**

Por sus grandes conocimientos y amplia experiencia en la materia, al brindarme comprensión, disponibilidad en la elaboración de mi trabajo, que comparto para la culminación de una de las principales metas de la vida.

Por tan gran persona que es como ser humano.

Gracias.

AL H. JURADO

Por su desinteresada colaboración para la presentación de este trabajo.

A MI ESPOSO

*Por ser mi compañero... porque siempre me ha dado su apoyo, para
realizarme como mujer en el ámbito profesional.
Por su comprensión, respeto, paciencia, tiempo y algo más .. amor...
Por todo ello quiero confesar algo "tengo el esposo que siempre soñé".*

*Gracias amor
Porque sé que siempre estarás conmigo*

A MIS PEQUEÑOS

*Por su tiempo que he sacrificado siendo ellos tan pequeños
Por ese tiempo cuando ellos más me necesitaban
Por esas sonrisas, llanto, gracias y palabras que como madre
poco he disfrutado, pero que con el corazón en la mano se los
entregó a Dios, día con día y noche tras noche.
Consiente estoy que ese tiempo no volverá, pero quiera Dios
algún día me comprendan que en ese tiempo yo también sufría
Consiente estoy también que no se puede poner en una balanza
el amor de hijos contra las circunstancias cuales fueran
Por todo eso doy, mi amor de madre, mi corazón entero, mi
vida misma, a ustedes mis pequeños niños.*

*Gracias por darme fuerzas para seguir
adelante.*

Gracias mis pequeños traviesos.

A MI PADRE

*Con el respeto que se merece en su muy especial forma de ser...
Agradezco su amor de padre que me brinda desde niña
Por su confianza y apoyo depositado en mí.*

A MI MADRE

*Por los sacrificios incomparables para darme lo que una madre desea
para sus hijos, amor, paz y tranquilidad.
Por sus cuidados, cariño y protección a mis pequeños.
Por sus consejos como madre y mujer que nunca olvidaré
Con nada le puedo pagar, pero quiero que siempre sepa que la quiero
mucho.*

Gracias Mamá, por ser la mejor de todas.

Dios te bendiga.

A MIS HERMANOS

*Por la unión que conservamos y porque siempre estemos juntos
Por el apoyo mutuo, por sus buenos propósitos y ejemplos
de mis hermanos mayores.*

Gracias Dios por darme una familia de bien.

**A MI COMPAÑERO
RICARDO ENRIQUE LOPEZ BOCANEGRA**

*Por su amistad desinteresada y sincera
Por los momentos de estudio que pasamos
Por las opiniones que compartimos
Por esos tiempos de Universidad*

Gracias por brindarme tu amistad por siempre.

A MI HERMANA LOLY

*Loly ó "Lurululu" que es así como la llaman
mis pequeños traviesos.*

*Por su paciencia, dedicación y cuidado a mis
hijos.*

Gracias hermana por ser como eres.

INDICE

INTRODUCCION	
CAPITULO I	No. PAGINA
1. ANTECEDENTES.	1 - 7
CAPITULO II	
2. CONCEPTOS GENERALES	
2.1 CONCEPTO DE DERECHO FISCAL	8 - 9
2.1.1 DEFINICION DE MATERIA FISCAL	10
2.1.2 DEFINICION DE FISCO	10 - 11
2.1.3 DEFINICION DE FACIENDA PUBLICA	11
2.1.4 CONTRIBUCIONES Y TRIBUTOS	11 - 12
2.1.5 LA POTESTAD TRIBUTARIA	12 - 13
2.1.6 AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL	14 - 17
2.1.7 RELACION DEL DERECHO FISCAL CON OTRAS	17-19
RAMAS DEL DERECHO.	
2.1.8 TERMINOLOGIA	19
CUADRO "UBICACION DEL DERECHO FISCAL"	20

CAPITULO III

3	FUENTES DEL DERECHO FISCAL	
3.1	FUENTES DEL DERECHO FISCAL	21
3.2	FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO	21 - 22
3.3	LA LEY	22
3.4	EL REGLAMENTO	22
3.5	LAS CIRCULARES	22 - 23
3.6	LA JURISPRUDENCIA	23
3.7	LA COSTUMBRE	23
3.8	LA COSTUMBRE	24
3.9	LOS TRATADOS INTERNACIONALES	24 - 25
3.10	LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO	25 - 27

CAPITULO IV

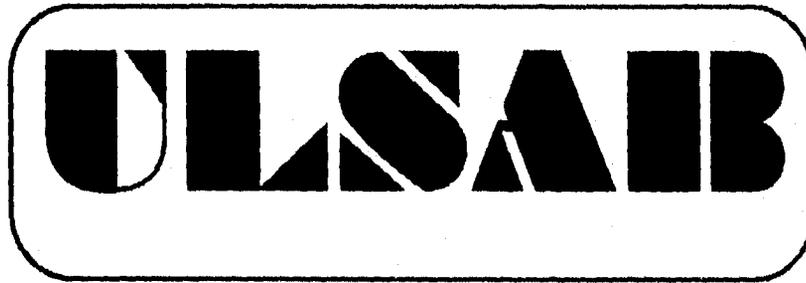
4.	LOS INGRESOS TRIBUTARIOS	
4.1	CLASIFICACION DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS	28
4.1.1	IMPUESTOS	28 - 29
4.1.2	APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	29

4.1.3	CONTRIBUCIONES DE MEJORAS	29
4.1.4	DERECHOS	30
4.1.5	PRODUCTOS	30 - 31
4.1.6	APROVECHAMIENTOS	31 - 32
	CUADRO "LAS CONTRIBUCIONES"	33
CAPITULO V		
5.	LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS	
5.1	PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES	
5.1.1	PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA	34 - 36
5.1.2	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD	36 - 37
5.1.3	PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD	37 - 40
5.1.4	PRINCIPIO DE EQUIDAD	40 - 41
5.1.5	PRINCIPIO DEL DESTINO AL GASTO PUBLICO	41
5.2.	PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS	41 - 42
5.2.1	PRINCIPIO DE JUSTICIA	42
5.2.2	PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE	43
5.2.3	PRINCIPIO DE COMODIDAD	43 - 44

5.2.4	PRINCIPIO DE ECONOMIA	44 - 45
	“PRINCIPIOS ”	46 - 49
	CUADRO “PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES”	50
	CAPITULO VI	
6.	LA OBLIGACION FISCAL	
6.1	INTRODUCCION. LA OBLIGACION FISCAL	51
6.2	DEFINICION	51
6.3	TIPOS DE OBLIGACIONES	51 - 52
6.4	EL OBJETO DE LA OBLIGACION	52
6.5	FUENTE DEL TRIBUTO	52 - 53
6.6	DETERMINACION DE LA OBLIGACION	53
6.7	NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL	53 - 54
6.8	EPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACION FISCAL	54 - 55
6.9	EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION FISCAL	56
6.10	FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES	56 - 58
	TRIBUTARIAS.	
6.11	LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA	58 - 68

	CUADRO "RELACION JURIDICA TRIBUTARIA"	69
	CUADROS " SUJETOS "	70 - 71
	CAPITULO VII	
7.	ASISTENCIAS Y ORIENTACION AL CONTRIBUYENTE	
7.1	ASISTENCIA Y ORIENTACION AL CONTRIBUYENTE	72 - 75
7.2	REACCION DEL CONTRIBUYENTE FRENTE	76 - 79
		
7.3	PERMANENTE AL CONTRIBUYENTE INCUMPLIDO	
7.4	CLASIFICACION DEL CONTRIBUYENTE INCUMPLIDO	81 - 82
7.5	LABOR DE EDUCACION FISCAL	82 - 83
7.6	CARACTERISTICAS DE LA LABOR DE EDUCACION	83 - 85
7.7	EDUCACION DEL CONTRIBUYENTE	85
7.8	EDUCACION DEL FISCO	85 - 86
7.9	EL COMPORTAMIENTO DEL PERSONAL	86 - 87
	HACENDARIO	
7.10	CAUSAS DEL MAL COMPORTAMIENTO	87 - 89
7.11	PREPARACION DEL PERSONAL HACENDARIO	89 - 92

7.12	CAUSAS DE DESVIACION DEL PERSONAL	92
7.13	PROYECTO DE REINGENIERIA DE LA SHCP	93 - 99
	CONCLUSION	100 - 102
	BIBLIOGRAFIA	103 - 106.



INTRODUCCION

El tributo es tan antiguo como la comunidad humana y desde las primeras manifestaciones de la vida colectiva, estuvo presente como un hecho indiscutible. Sin embargo “ una materia tan antigua... es aún por extraño que parezca joven”, por estar día a día en plena transformación.

Por lo que en la actualidad las personas físicas y morales están obligadas a pagar contribuciones conforme lo señala el Artículo 31 , fracción IV del Código Fiscal de la Federación y demás Leyes fiscales que así lo señalan.

Es por ello que en el desarrollo de esta tesis el capítulo primero, mediante el cual se hace una breve reseña de como ha venido cambiando nuestra legislación fiscal.

En el segundo capítulo, señala por su importancia conceptos básicos del Derecho Fiscal, la potestad tributaria, su autonomía, la relación con otras ramas del Derecho así como su terminología.

En el tercer capítulo se habla de las fuentes del Derecho Fiscal que por su importancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias

se destaca las fuentes formales ya que estas nos permiten conocer como se establecen las contribuciones.

En el capítulo cuarto se destaca específicamente la clasificación de los ingresos tributarios conforme lo que señala el Artículo 2do. del Código Fiscal de la Federación.

Por lo que corresponde al capítulo quinto se habla de los principios constitucionales y teóricos de los impuestos , pues de no tenerse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario.

En lo que toca al capítulo sexto se habla en que consiste la obligación fiscal, los tipos de ésta, su determinación, nacimiento, exigibilidad, objeto, época de pago, relación jurídica tributaria, los sujetos de la relación.

Por último en el capítulo séptimo se habla de la importancia de brindar y orientar al contribuyente , la reacción que tiene éste frente al tributo, el pensamiento que atraviesa por el contribuyente incumplido, su clasificación la labor educacional tanto por parte del contribuyente como del fisco, el comportamiento del personal hacendario, sus causas y preparación del mismo.

Por todo lo anterior, cabe señalar que en el presente documento se establece en la conclusión la importancia de una Educación fiscal con el propósito que cada vez sea mayor el número de contribuyentes que cumplan con sus obligaciones de manera espontánea, exacta y oportuna y de la misma manera puedan hacer uso de sus derechos, ello permitirá al Fisco recaudar con el fin de sufragar el gasto público de la Nación, para satisfacer las necesidades de nuestro País y obtener el bien común.

CAPITULO I

1. ANTECEDENTES.

La Enajenación ha sido una de las actividades o actos que aparecieron con el hombre mismo, dado que es una acción imprescindible en el desarrollo de la vida misma, puesto que desde las épocas más remotas de la humanidad han existido tributos, como un medio de organización de las diferentes culturas, casos concretos los vemos en la civilización egipcia donde el gobernado tenía que rendir tributo al faraón, donde empieza a darse su aparición, la forma más antigua de tributar, el trabajo personal, tal es el caso de la construcción de la pirámide del Rey Keops, que según la historia data de 2500 años a.C., para lo cual se requirieron más de 200,000 brazos humanos; el pueblo egipcio tenía una organización que dejó al mundo moderno experiencias valiosas; por ejemplo los egipcios ya manejaban un control de declaraciones de impuestos sobre frutos y animales lo cual se ha podido conocer a través de los trabajos de antropología verificados en las famosas construcciones de este pueblo.

Los egipcios demostraron su control fiscal, al operar con recibidos, el cobro de los tributos, dichos recibos consistían en piezas que servían como comprobantes de pago de determinados impuestos.

Aparece dentro del campo tributario el imperio romano, que como antecedente señalaremos que en este pueblo establecido el impuesto del uno por ciento sobre los negocios globales.

Dentro de la cultura azteca, gobernados por sus soberanos también se empezó a controlar el comercio, donde aparecían los "Calpixquis" quienes eran identificados en la gran Tenochtitlán por portar en una de las manos respectivamente una vara y un abanico, marcando la pauta para controlar un impuesto ordinario de un extraordinario, o impuestos de guerra o celebridades religiosas.

En el pueblo chino, aparece Confucio, quien participa como inspector de la Hacienda del príncipe Dschua en el año 531 a.C.

En la cultura del Perú floreciendo los que se conocen como los primeros asesores fiscales, los "Quipo-Camayos" que tomaban tal nombre del "Quipo" que significa nudo; estos personajes orientaban a los que debían pagar tributos y para ello se ayudaban por unas varas en las cuales pendían cuernos con nudos de varios colores que representaban los tributos que pagaban.

Durante la edad media, donde también se le conoce como la era de las cruzadas donde el poderoso sometía al débil, es decir el señor feudal sometía al siervo quien debía tributar obligaciones personales, económicas, apareciendo diversos impuestos tales como:

IMPUESTO DE TALLA:- Al momento de ser pagado se hacía en un pedazo de madera marca o talla.

IMPUESTO DE MANO MUERTA:- Consistía en el derecho de adjudicación del señor feudal, cuando uno de sus siervos fallecía y tenía bienes.

DIEZMO:- El pago de la décima parte de sus productos al señor feudal. Algunos otros fueron impuestos por títulos de nobleza, impuesto de justicia, impuesto de peaje, impuesto de pontazgo.

En México se ha venido tratando de mejorar nuestra situación contributiva así hemos visto como la historia nos ha dejado una serie de normas o leyes que en su oportunidad ejercieron sobre el pueblo, por ejemplo:

IMPUESTO DE AVERIA: Pago que hacían a prorrata los dueños de la mercancía que se transportaban en buques, se maneja 4%.

IMPUESTO AL ALMIRANTAZGO: Se pagaba por la entrada o salida de mercancía a través de barcos, alcanzó un 1.5%.

Algunos otros fueron: El impuesto de lotería, alcabal, impuesto de caldas, impuesto del timbre, impuesto sobre ingresos mercantiles.

Todo lo anterior nos proporciona una idea clara de como y el porque el hombre siempre ha tenido la necesidad de organizarse e ir configurando sus propias leyes.

ANTECEDENTES . POLITICA FISCAL EN MEXICO

¹ Fue a partir de 1947 cuando se aprueba introducir una verdadera innovación en nuestra legislación tributaria federal, por lo que éste año al presente se puede separar la política fiscal seguida por el fisco mexicano en siete periodos:

PRIMER PERIODO: 1947 - 1958

- A) Realización de la tercera Convención Nacional Fiscal en 1947.
- B) Vigencia de la primera Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles en 1948.
- C) Período de regularización fiscal.
- D) Introducción en la Ley del Impuesto Sobre la Renta de la tasa complementaria de las utilidades excedentes en 1956.
- E) Descentralización de la Administración del Impuesto Sobre la Renta, con la creación de las Delegaciones Calificadoras Fiscales.
- F) Ley del Impuesto Sobre Utilidades Excedentes.
- G) Expedición de la Ley de Fomento a las Industrias Nuevas .
- H) Expedición de la Segunda Ley Federal del Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles, con la creación de las Comisiones Revisoras de las Declaraciones de Ingresos Mercantiles.

SEGUNDO PERIODO 1959 - 1964

- A) Creación de la Auditoría Fiscal Federal en 1959.
- B) Supresión de las Delegaciones Calificadoras Fiscales, del Impuesto Sobre la Renta.
- C) Regularización fiscal de los contribuyentes.

¹ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob. Cit. p. 14 - 19

D) Inicio de la reforma fiscal en diciembre de 1961.

E) Nuevos impuestos indirectos: 1% para la educación superior y el del envasamiento de bebidas alcohólicas

TERCER PERIODO: 1965 - 1970.

A) Vigencia de una nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de carácter mixto, con tendencia al impuesto de carácter personal.

B) Supresión de las Comisiones Revisoras de las Declaraciones del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles

C) Introducción de la tasa especial del 10% en la Ley Federal del Impuesto sobre Ingresos Mercantiles, gravando el ingreso derivado de la enajenación de bienes.

D) Se inicia la tendencia a obligar a las entidades federativas o coordinarse al Impuesto Sobre Ingresos Mercantiles.

CUARTO PERIODO: 1971 - 1976.

A) Creación de nuevos impuestos indirectos y aumento de tasas de la mayoría de los existentes.

B) Se promueve, con incentivos fiscales, la descentralización de la industria.

C) Se crea la contribución especial del 5% para la construcción de vivienda para los trabajadores.

D) Se impone "voluntariamente" la coordinación de todas las entidades federativas al impuesto federal sobre ingresos mercantiles.

E) Se alienta la adquisición de divisas extranjeras mediante reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta y la creación de "CETES" (Certificados de Tesorería).

F) Se conceden los programas de facilidades a los contribuyentes, sin que éstos lo soliciten.

G) Inicio de la descentralización del Fisco Federal al crearse las Administraciones Fiscales Regionales.

H) Se frena al gasto público.

I) Se entra en un periodo de inflación - recesión.

QUINTO PERIODO: 1977 - 1982.

A) Se establecen nuevas y mayores tasas al gasto reputado como suntuario.

B) Disminución de las tasas del Impuesto Sobre la Renta aplicables a asalariados de bajos ingresos.

C) Se introduce en la Ley del Impuesto Sobre la Renta el credit income tax (gastos que acreditan al impuesto a pagar en tratándose del global de las empresas).

D) nuevos incrementos a las tasas de los impuestos indirectos.

E) Se modifica la Ley del Impuesto Sobre la Renta para gravar la ganancia especulativa.

F) Se expide nueva Ley de coordinación impositiva entre la Federación y los Estados, que tiende a centralizar la tributación, así como la Ley del Impuesto el Valor Agregado en sustitución de la de Ingresos Mercantiles, que deben entrar en vigor el 1ro. de Enero de 1980.

G) Se reestructura todo el Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, a partir del 1ro. de Enero de 1979, buscándose la globalización de los ingresos de la persona física.

H) Se suprime el impuesto a la ganancia especulativa.

I) Nuevos decretos de descentralización industrial, con tendencia a fomentar polos de desarrollo.

K) Crecimiento de la inflación y auge en las ventas de petróleo crudo.

L) Fuerte endeudamiento externo y desplome de los precios del petróleo crudo en 1981.

M) Control de divisas en Agosto de 1981 y estatización de la banca privada en Septiembre de 1982.

N) Impera el caos económico en los últimos cuatro meses de 1982 y el país posee una gran deuda externa.

SEXTO PERIODO: 1983 - 1988.

A) Supresión inmediata del control de divisas.

B) Las reformas tributarias son cada año más extensas.

C) Se reforma el artículo 115 Constitucional para otorgar mayor apoyo económico a los municipios, con perjuicio de las entidades federativas.

D) Se modifica el artículo 28 Constitucional para establecer la rectoría económica del Estado.

E) Nuevo Código Fiscal de la Federación que reconoce la existencia de la contribución especial e introduciéndose nuevo concepto de derechos o tasas.

F) Se implanta un nuevo mecanismo en la Ley del Impuesto Sobre la Renta para gravar la ganancia inflacionaria y desgravar la pérdida inflacionaria.

G) Ante la multitud de novedades tributarias anuales, surgen las planeaciones con grave deterioro de la recaudación, creciendo la evasión fraudulenta y desviación del personal hacendario.

H) Surge una fuerte economía subterránea.

I) Quiebra de la Bolsa Mexicana de Valores.

J) La imposición indirecta soporta el 63% de la recaudación tributaria y la directa el 37%, sin incluir los derechos y las contribuciones de seguridad social.

K) En el año de 1988 la inflación ascienden a 100%.

L) México ingresa al GATT.

SEPTIMO PERIODO: 1989 - 1994.

A) Procede a la privatización de las empresas propiedad del Estado empezando por la banca estatizada.

B) Se combate al contribuyente omiso, procediendo a la consignación de varios miles de ellos.

C) Reduciendo sensible de la tasa aplicable a los rendimientos de las personas morales, siguiendo el ejemplo de la política fiscal americana.

D) El dato oficial de la inflación es menor de un dígito.

E) Hay menor flotación del peso frente al dólar americano.

F) Hay déficit en la recaudación tributaria, ayudando a que exista un superávit financiero gracias a la venta de empresas de participación estatal, disminuyéndose en términos reales la participación de los estados y municipios en la recaudación tributaria.

G) Se tiene éxito en la política económica internacional, pero no así en la interna que se agrava con mayor desempleo, una economía subterránea nunca vista y mayor delincuencia en el país.

H) Se suscriben los primeros convenios internacionales en materia tributaria.

I) Firma del Tratado de Libre Comercio entre Canadá, Estados Unidos de América y México.

CAPITULO II

2. CONCEPTOS GENERALES.

2.1 CONCEPTO DEL DERECHO FISCAL.

Sobre la denominación de esta rama del Derecho, en la Doctrina italiana se habla de Derecho Tributario, en la Alemana, de Derecho Impositivo y en la Francesa de Derecho Fiscal.

EMILIO MARGAIN. - Indica que en México no puede utilizarse las denominaciones antes citadas como sinónimas, como sucede en otras partes, en virtud de que las disposiciones fiscales en el País se aplican no sólo a los impuestos o a los tributos en general, sino también a otros ingresos del Estado, aquéllos que tradicionalmente se han denominado productos y aprovechamientos, es decir los ingresos patrimoniales y los ingresos no tributarios.

Por lo tanto dice: "tenemos que concluir que debemos hablar de un Derecho Fiscal".

CUAL ES LA DEFINICION QUE DEBEMOS DAR POR DERECHO FISCAL O DERECHO TRIBUTARIO?

*Como nuestra legislación fiscal por federal considera que es de carácter fiscal toda contraprestación que perciba el Estado por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado., debemos concluir para ello **BIELSA** .¹ señala: el Derecho Fiscal es el conjunto de disposiciones legales y de principios de Derecho Público que regula la actividad jurídica del fisco.*

RAFAEL DE PINA.² *Derecho Fiscal.- es el conjunto de las disposiciones legales referentes a los gravámenes o impuestos establecidos por el Estado, Entidades Federativas o Municipios, con el objeto de recaudar los ingresos necesarios para la atención de los servicios públicos.*

¹ EMILIO MARGAIN MANATUO.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.-Ob. Cit. p.27

² RAFAEL DE PINA .- DICCIONARIO DEL DERECHO .- Ob.Cit. p. 58

DERECHO TRIBUTARIO:³ Es el conjunto de normas jurídicas que se refiere al establecimiento de los tributos, esto es, a los impuestos, derechos y contribuciones especiales, a las relaciones jurídicas principales y accesorias que se establecen entre la Administración y los particulares con motivo de su nacimiento, cumplimiento o incumplimiento, a los procedimientos oficiosos o contencioso que pueden surgir y a las sanciones establecidas por su violación.

DERECHO FISCAL:

Es el conjunto de principios doctrinarios y disposiciones legales que regulan las relaciones entre los contribuyentes y el Fisco.

En síntesis, de las ideas apuntadas, se puede concluir que los ingresos a que se refiere la materia fiscal son aquellos cuyo fundamento constitucional se encuentra en los artículos 31, fracción IV y 73 fracción VII, de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, o sea, aquéllos que tradicionalmente y doctrinariamente han sido llamados contribuciones o tributos.

En estas condiciones, si con la expresión Derecho Tributario se denomina al sistema jurídico relativo a los tributos, y con la expresión de Derecho Impositivo se denomina al sistema jurídico relativo a las contribuciones impuestas por el Estado, resulta claro que en ambos casos se trata de la misma materia fiscal, por lo tanto, las expresiones Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo pueden considerarse sinónimas, pudiendo, en consecuencia, denominar a estas disciplinas con cualquiera de ellas, aunque en México, hay que señalarlo, tradicionalmente se le ha denominado como Derecho Fiscal.

³ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Ob. Cit.p.27

2.1.1 DEFINICION DE MATERIA FISCAL.

⁴ Por materia fiscal debe entenderse lo relativo a la determinación, la liquidación, el pago, la devolución, la exención, la prescripción o el control de los créditos fiscales o lo referente a las sanciones que se impongan por motivo de haberse infringido las leyes tributarias.

Es decir que por materia fiscal se entiende todo lo relativo al fisco. CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA..

Es así que por materia fiscal es todo lo relativo a los ingresos del Estado provenientes de las contribuciones y a las relaciones entre el propio Estado y los particulares considerados en su calidad de contribuyentes.

2.1.2 DEFINICION DE FISCO.

Es el Estado considerado como titular de la Hacienda Pública con derecho para exigir el cumplimiento de las prestaciones a su favor y con la obligación de las que resulten a su cargo.

RAFAEL DE PINA. ⁵ Fisco.- Tesoro público.- Erario. Hacienda pública. Patrimonio del Estado constituido por sus bienes propios y por las rentas provenientes de sus diversos ingresos.

FISCAL.- ⁶ Por fiscal debe entenderse lo perteneciente al Fisco y Fisco significa, entre nosotros, la parte de la Hacienda Pública que se forma con las contribuciones impuestos o derechos, siendo autoridades fiscales las que tienen intervención por mandato legal, en la cuestión, dándose el caso de que haya autoridades hacendarías que no son autoridades fiscales pues aún cuando tengan facultades de resolución en materia de hacienda, carecen de actividad en la cuestión que es la característica de las fiscales, viniendo a ser el

⁴ RAUL RODRIGUEZ LOBATO .DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 11

⁵.- RAFAEL DE PINA.- DICCIONARIO DE DERECHO.- Ob. Cit. p. 275

⁶ RAUL RODRIGUEZ LOBATO .DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 11

carácter de autoridad hacendaría, el género, y el de autoridad fiscal, la especie. CRITERIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA. DE LA NACION.

RAFAEL DE PINA.- *Fiscal.- Lo relativo al fisco.*

DE LA GARZA.- *El origen de la palabra Fisco se encuentra en el vocabulario latino Fiscus, que se utilizaba entre los romanos para llamar al tesoro del soberano (Rey o Emperador).*

Las antiguas leyes castellanas dieron el nombre de fisco o cámara del Rey al tesoro o patrimonio de la casa real y el de erario al tesoro público o del Estado.

2.1.3. DEFINICION DE HACIENDA PUBLICA.

⁷ *Es el conjunto de bienes de una Entidad Federativa, Estatal y Municipal que posee en un momento para la realización de sus funciones así como de las deudas que resulten a su cargo.*

2.1.4 CONTRIBUCIONES Y TRIBUTOS.

La contribución es un concepto genérico que engloba a todo lo que auxilia a sufragar los gastos del Estado.

Este género se divide en contribuciones forzadas y contribuciones voluntarias.

CONTRIBUCIONES FORZADAS.

Son contribuciones forzadas o exacciones aquellas que fija la Ley a cargo de los particulares que se adecuen a la hipótesis normativa prevista en la propia Ley.

CONTRIBUCIONES VOLUNTARIAS.

Son contribuciones voluntarias aquellas que derivan ya sea de un acuerdo de voluntades entre el Estado y el particular (contrato de compraventa, de arrendamiento, etc.), o bien de una declaración unilateral de voluntad del particular que implica un acto de liberalidad (donación, legado).

⁷ RAFAEL DE PINA .- DICCIONARIO DE DERECHO.- Ob.cit. p. 290

A las contribuciones del primer tipo de los mencionados se les denomina tributos y abarcan diferentes exacciones, como son impuestos, derechos o tasas y contribuciones especiales y las tres son productos del ejercicio de la potestad o poder tributario del Estado.

FONRUGE.- *Dice que los tributos constituyen prestaciones obligatorias exigidas por el Estado, en virtud de su potestad de imperio para atender sus necesidades y realizar sus fines políticos, económicos y sociales.*

VANONI.- *Sin embargo, dice que sería un grave error conceptual al tributo como producto exclusivo de la potestad suprema del Estado, pues esto nos conduciría al extremo de considerar tan sólo el elemento formal de la norma jurídica impositiva, olvidando su contenido, lo cual resulta absurdo pues en la norma tributaria como en todas las normas jurídicas, existe un mandato derivado de la autoridad del Estado y un interés a cuya tutela se encamina el mandato, esto implica lógicamente que la norma tributaria garantiza la consecución de determinados fines, toda vez que tutela el interés del Estado en la obtención de los medios necesarios para subvenir a las necesidades públicas y advierte que una carga impuesta a los ciudadanos por cualquier abuso de la fuerza pública y que nos sirva a fines de pública utilidad, sino que diluya en ventaja de ciertos individuos, sería indemnización, confiscación o despojo, pero nunca tributo.*

2.1.5 LA POTESTAD TRIBUTARIA.

Cuando se dice que el Estado necesita una serie de medios para satisfacer las necesidades de carácter público, enlaza a la realización de sus fines, y que los particulares tenemos la obligación de contribuir a los gastos públicos, se presenta una realidad que el derecho debe instrumentar para dejar establecida nuestra obligación, y la facultad del Estado para exigir su cumplimiento.

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

⁸ *La potestad tributaria del Estado es el poder jurídico del Estado para establecer las contribuciones forzadas, recaudarlas y destinarlas a expensar los gastos públicos.*

El poder tributario es exclusivo del Poder Legislativo, pues en observancia del principio de legalidad este Poder expide las leyes que establecen los tributos y que deben contener los elementos esenciales de los mismos; en segundo lugar,, a través del Poder Ejecutivo, pues éste debe aplicar la Ley tributaria y proveer en la esfera administrativa para su cumplimiento y en ocasiones cuando está facultado por la Ley debe dirimir las controversias entre la Administración y el Gobierno que surgen con motivo de la aplicación de la Ley impositiva; y, finalmente, a través del Poder Judicial, cuando éste dirime las controversias entre la Administración y el gobernado o entre el Poder Legislativo y el gobernado sobre la legalidad o la inconstitucionalidad de la actuación de dichos poderes, es decir, el Administrativo o Ejecutivo y el Legislativo.

Se observa, entonces, que la potestad tributaria del Estado comprende tres funciones: la normativa la administrativa y la jurisdiccional, para cuyo ejercicio el Estado tiene facultades de legislación, de reglamentación, de aplicación, de jurisdicción y de ejecución que ejercen los Poderes Legislativo, Ejecutivo y Judicial, según la competencia que les confiere las leyes.

LIMITES A LA POTESTAD TRIBUTARIA:

El ejercicio de la Potestad Tributaria que tiene reservado el Estado debe seguir los lineamientos señalados por la Constitución, tanto para el establecimiento de los tributos como para la actuación de la autoridad en la aplicación de la ley, conforme a las garantías individuales, que constituyen el límite de actuación del Estado frente a los particulares.

⁸ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 6 - 8

2.1.6 AUTONOMIA DEL DERECHO FISCAL.

UBICACION DEL DERECHO TRIBUTARIO.

Al pretender estudiar si el Derecho Fiscal o Tributario es autónomo y al tratar de ubicarlo dentro de alguna de las ramas del Derecho, surgen cuatro problemas:

PRIMERO:- Se habla y se utiliza como sinónimos: Derecho Fiscal, Derecho Tributario y Derecho Impositivo.

SEGUNDO:- El Derecho Tributario es una rama del Derecho o forma parte de una rama más amplia del mismo? .- Si es una rama del Derecho.

TERCERO.- Si es una rama del Derecho.- Cuál es su terminología? y

CUARTO.- Cuál es la posición que frente a este problema de la autonomía del Derecho Fiscal o Tributario, guarda nuestra legislación fiscal federal.

Señala MARIO PUGLIESE ⁹ Que "en el dominio de las ciencias jurídicas como en todos los campos científicos, existen el fenómeno de la formación progresiva de nuevas disciplinas que se paran lentamente del tronco original formado por las que son de natural y fundamental, en la medida en que los instrumentos de estudio se van afinando y se va ampliando la materia sometida a la investigación jurídica " por ello se a visto que no obstante que el Derecho es uno solo, exigencias de orden práctico o necesidades sistemáticas, han determinado que se le divida y clasifique conforme a diversos puntos de vista, entre los que se encuentra el que atiende a su ámbito material de validez, que al clasificar al Derecho de acuerdo con la índole de la materia que regula, lo presenta dividido en diversas ramas.

Sin embargo, se tienen presente que sólo si este fenómeno que nos lleva al estudio autónomo de una parte del Derecho se deriva de necesidades de orden teórico y no de requerimientos puramente didácticos podemos hablar de la existencia de una nueva disciplina en el sentido auténtico de la palabra, cuyo estudio debe llevarse a cabo mediante métodos propios y particulares, para formar un sistema de normas jurídicas regidas por principios comunes distintos de los que rigen a las de otros sistemas normativos.

⁹ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 15

Respecto al Derecho Tributario sustantivo sostienen **SERGIO F. y DE LA GARZA** que nos existe dificultad en reconocerle autonomía científica y , citando a **AMOROS RICA**, nos dice que " hay que admitir la existencia de unos principios generales, de instituciones comunes, de unos problemas idénticos y d la posibilidad de unas mismas soluciones al estudiar los diversos ordenamientos tributarios".

A su vez **EMILIO MARGAIN** nos dice que los partidarios de la autonomía del Derecho Tributario apoyan su idea en la existencia de ciertos particularismos que conforman la materia y la independencia como una rama más del Derecho. Esos particularismos son los siguientes:

- A) La naturaleza específica de la obligación tributaria.
- B) Los caracteres de la responsabilidad.
- C) El procedimiento económico coactivo.
- D) La figura jurídica de la exención.
- E) La sanción en el Derecho Fiscal, que concibe la reparación civil y delictual con sus propias normas.
- F) El hecho de que la Hacienda Pública nunca litiga sin garantías.

COMO EJEMPLOS:

- a) La obligación tributaria es semejante a la del Derecho Privado, pero se distingue de ésta por varias razones entre ellas que el sujeto activo siempre es el Estado y que el objeto siempre es un dar.
- b) El Derecho Fiscal con frecuencia separa la titularidad de la deuda de la responsabilidad de efectuar el pago; o bien, en ocasiones responsabiliza a personas ajenas a la relación tributaria.
- c) La posibilidad de que la autoridad administrativa haga efectiva por sí misma la obligación a cargo del particular y sin necesidad de que éste haya consentido previa y expresamente someterse a este procedimiento sólo existe en el Derecho Fiscal.

d) La exención es la solución que el Derecho Fiscal ha dado al problema que se presenta en virtud de la imposibilidad del Estado para remitir deudas cuando no desea exigir el cumplimiento de la obligación a una determinada categoría de contribuyentes.

e) En la legislación fiscal están todas las normas necesarias para que cuando el contribuyente no cumpla voluntariamente, el Estado pueda lograr el cumplimiento forzado de la obligación y, en su caso, la indemnización por los daños y perjuicios causados por el incumplimiento, así como para sancionar al contribuyente por la infracción cometida y están en un solo ordenamiento el Código Fiscal de la Federación a diferencia de otras ramas del Derecho en donde para satisfacer los tres aspectos indicados se debe acudir a la aplicación de dos o más ordenamientos, como el Código Civil, el Código Penal, etc.

f) La idea a que se refiere este particularismo está mal expresada, pues no es cierto, al menos en México, que el fisco nunca litiga sin garantías, puesto que conforme a la legislación tributaria mexicana no es requisito indispensable para que proceda la impugnación de una resolución fiscal el otorgamiento previo de una garantía al Estado, por lo tanto, es jurídicamente posible impugnar la resolución tributaria y llegar a la resolución definitiva de la controversia sin haber otorgado garantía alguna. En realidad, la idea de este particularismo consiste en que durante la impugnación de las resoluciones en materia impositiva ante las autoridades jurisdiccionales administrativas la aplicación del procedimiento económico coactivo sólo se suspende si se otorga garantía al Estado.

Sobre la autonomía del Derecho Fiscal, resulta interesante señalar que desde hace tiempo el Tribunal Fiscal de la Federación de México ha sostenido que existe esa autonomía, como puede verse en su jurisprudencia de fecha 19 de Noviembre de 1940, que en su parte conducente dice que el Derecho Fiscal "Como rama del Derecho Administrativo y a su vez del Derecho Público, ha venido evolucionando en forma tal, que actualmente puede considerarse como una verdadera rama autónoma del Derecho con características especiales que si la distinguen en el campo del Derecho Administrativo y en el Derecho Público, con mayor razón la distingue en el campo del Derecho Civil".

Sobre la autonomía del Derecho Fiscal, se considera que en el campo de la Hacienda Pública, el acelerado desarrollo económico y la amplia diversificación de la actividad humana que se han experimentado en los últimos tiempos han provocado que antiguos conceptos o instituciones jurídicas que en su momento fueron oportunos resultan ya insuficientes para explicar y regular adecuadamente todos los aspectos de los ingresos del Estado que derivan de su potestad tributaria, así como de las relaciones entre el propio Estado y los contribuyentes. De ahí la existencia actual del Derecho Fiscal como una disciplina jurídica o rama del Derecho autónoma, cuyo objeto de estudio son precisamente los ingresos y relaciones antes mencionados y cuya finalidad es la de conformar un sistema de normas jurídicas de acuerdo con determinados principios.

2.1.7 RELACION CON OTRAS RAMAS DEL DERECHO.

¹⁰El Derecho Fiscal se encuentra ampliamente relacionado con otras ramas del Derecho, de las que ha tomado principios generales, así como conceptos e instituciones jurídicas, elementos todos que el Derecho Fiscal ha adaptado a sus finalidades. Esta adaptación, en ocasiones, tiene por resultado ampliar, restringir o modificar el significado y alcance que los conceptos y las instituciones tienen en las otras ramas del Derecho donde han sido tomados.

Otro aspecto de las relaciones entre el Derecho Fiscal y los demás del Derecho radica en que el tratamiento fiscal de una situación depende de la naturaleza y efectos jurídicos que la misma tenga conforme a la rama del Derecho que regula su configuración, circunstancias que deben ser adecuadas y cabalmente conocidas y entendidas para la correcta aplicación de las normas tributarias.

La materia tributaria la han considerado como la rama más compleja del Derecho, ya que la solución de sus problemas corresponde, en ocasiones, al Derecho Constitucional, o al Penal, o al Civil, o al Mercantil, o al Procesal, etc., o sea que dicha materia exige estudios constantes y criterios de juristas, para precisar si el Derecho Tributario o al Común, aplicado supletoriamente, al que compete la solución de un problema específico.

¹⁰ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 19

EJEMPLO: De algunos de los principios generales, conceptos o instituciones jurídicas que el Derecho Fiscal ha tomado de las otras ramas del Derecho.

A) DERECHO CONSTITUCIONAL:

De esta rama obtiene su fundamento jurídico dentro del sistema normativo general del Estado, a través de los preceptos constitucionales que prevén el ejercicio de la potestad tributaria del propio Estado, y además, dichos preceptos, artículo 31 fracción IV y artículo 73 fracción VII de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, establecen los principios generales rectores de la regulación de que se ocupa el Derecho Fiscal.

B) DERECHO CIVIL:

De esta rama ha tomado numerosos conceptos entre ellos, obligación, sujetos de la obligación, responsabilidad, domicilio, residencia, pago, prescripción, compensación, etc.

C) DERECHO MERCANTIL:

De esta rama ha tomado conceptos como sociedad mercantil, empresa, título de crédito, etc.

D) DERECHO PROCESAL:

De esta rama ha tomado los principios e instituciones relativos tanto a los procedimientos para el control de legalidad de los actos del fisco (recursos administrativos o juicio ante los tribunales administrativos) como el procedimiento administrativo de ejecución.

E) DERECHO PENAL:

De esta rama ha tomado los principios básicos para tipificar las infracciones a los ordenamientos fiscales y para aplicar las sanciones correspondientes. Además, y siempre dentro de los principios generales del Derecho Penal, el Derecho Fiscal tipifica los delitos en materia fiscal, tipificación que no se encuentra en el Código Penal.

F) DERECHO INTERNACIONAL:

De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones (tratados internacionales) conforme a los cuales pretende resolver los problemas relativos a la doble o múltiple tributación internacional.

G) DERECHO ADMINISTRATIVO:

De esta rama ha tomado los principios básicos y las instituciones necesarias para la administración fiscal. Desde otro punto de vista, no obstante que el Derecho Fiscal es autónomo, es innegable que los órganos públicos encargados de la aplicación de las leyes impositivas y de la vigilancia de su cumplimiento son de carácter administrativo, por lo tanto, la actividad de estos organismos está regulada a la vez por las leyes fiscales y las administrativas.

H) DERECHO FINANCIERO:

Como se ha visto esta rama del Derecho se ocupa del estudio general del aspecto jurídico de la actividad financiera del Estado en sus tres momentos, el de la obtención, el de la administración o manejo y el del empleo de los recursos monetarios y al Derecho Fiscal corresponde el estudio detallado del aspecto jurídico de uno solo de esos tres momentos, el de la obtención de los recursos monetarios, únicamente en lo que se refiere a las contribuciones forzadas o exacciones. En esta virtud, el Derecho Fiscal desarrolla el estudio detallado de las exacciones y de las instituciones jurídicas complementarias necesarias para su efectividad a partir de los principios básicos, conceptos generales e instituciones relativas a los ingresos del Estado elaborados por el Derecho Fiscal., pero lo que es verdad es que es tomado del Derecho Financiero.

2.1.8 TERMINOLOGIA

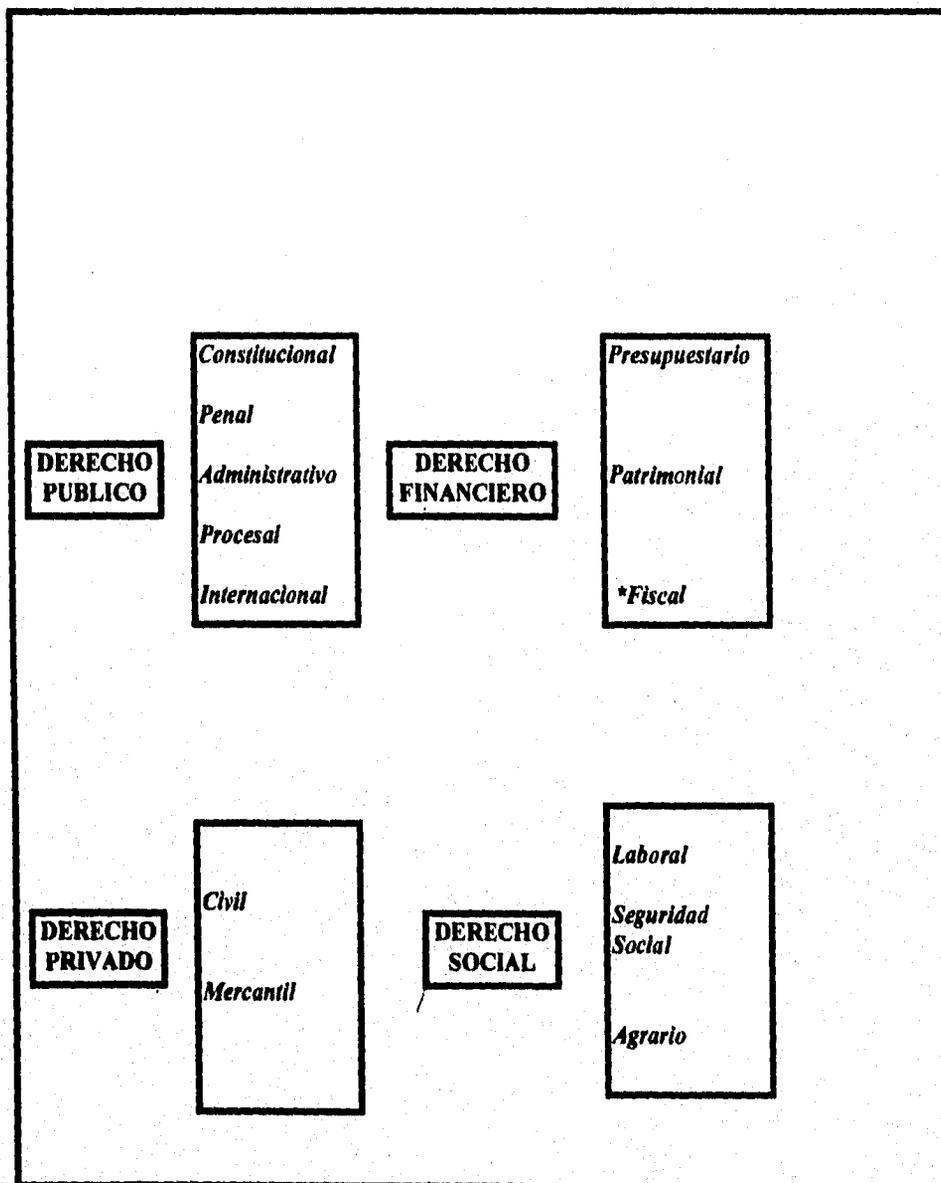
¹¹La historia nos muestra que el tributo es prácticamente tan antiguo como la manifestación del poder político sin embargo, el Derecho Fiscal es una disciplina joven cuyo contenido y terminología la doctrina procura conformar sólidamente. Respecto al contenido, se ha señalado que el Derecho Fiscal ha tomado de

¹¹ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob.Cit. p. 20

otras ramas del Derecho determinados principios generales o conceptos e instituciones jurídicas, pero se señala

que en ocasiones, también de otras ciencias ajenas el Derecho toma conceptos que le son necesarios para la regulación.

UBICACION DEL DERECHO FISCAL.



CAPITULO III

3. FUENTES DEL DERECHO FISCAL

3.1 FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO.

Las fuentes del derecho son: al decir GARCIA MAYNES de tres tipos:¹ formales, reales e históricas. Son fuentes formales los procesos de creación de las normas; fuentes reales los factores y elementos que determinan el contenido de las normas; y fuentes históricas los documentos que encierran texto de una Ley o conjunto de leyes.

En este capítulo se hablará de las fuentes formales, ya que su estudio permite conocer como se establecen las contribuciones y quién lo hace en general, se consideran como fuentes formales del derecho a la Ley, la costumbre y los usos, la doctrina y la jurisprudencia.

3.2 FUENTES DEL DERECHO FISCAL MEXICANO.

² En México la única fuente del derecho fiscal es la Ley, como se desprende del contenido del artículo 31 fracción IV de la Constitución Política del País que dispone la obligación de contribuir a los gastos públicos de la Federación Estados y Municipios, de la manera proporcional y equitativa que establezcan las leyes, refuerza esta opinión la circunstancia de que el artículo 73 fracción VII de la propia Constitución señale como atribuciones necesarias para cubrir el presupuesto o sea que el primero de los dispositivos legales mencionados estatuye que las contribuciones deben estar establecidas en ley, correlativamente el segundo dispositivo jurídico otorga facultad de establecer tales contribuciones al Órgano en quien la Constitución da la tarea de realizar la actividad legislativa.

¹ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 23

² RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 24

No obstante lo anterior, es innegable que paralelamente a la Ley, algunas de las demás fuentes, formales del derecho pueden tener relevancia en el proceso creativo de las normas jurídicas tributarias o al menos son útiles para la interpretación y aplicación de las mismas.

3.3 LA LEY

³ *La Ley es un conjunto de normas jurídicas emanadas del poder legislativo y promulgadas por el poder ejecutivo, que crea situaciones generales y abstractas por tiempo indefinido y que solo puede ser modificada o suprimida por otra Ley o por otra regla que tenga eficacia de Ley.*

3.4 EL REGLAMENTO.

⁴ *El reglamento es una norma o conjunto de normas jurídicas de carácter abstracto e impersonal que expide el Poder Ejecutivo en uso de su facultad propia cuya finalidad es facilitar la exacta aplicación de la Ley.*

sin embargo, en México el reglamento se ha convertido en una fuente de derecho fiscal muy importante ya que algunos casos no solo es un instrumento de aplicación de la Ley, porque desarrolla y detalla los principios generales contenidos en ella para hacer posible y práctica su aplicación.

3.5 LAS CIRCULARES.

⁵ *Es una disposición de carácter administrativo, solo que el reglamento únicamente puede expedirlo el Presidente de la República, la circular entra en esfera competencial de todos los funcionarios superiores de la Administración Pública, como son los secretarios de estado, directores generales, etc.*

Las circulares contienen disposiciones administrativas, en algunas ocasiones de carácter puramente interno de la dependencia del Poder Ejecutivo y en otras también dirigidas a los particulares que especifican la

³ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 25

⁴ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 26

⁵ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 26

interpretación que da la Ley quien las emite, o bien a través de ellas se comunican acuerdos, decisiones o procedimientos que deben seguirse.

El artículo 35 del Código Fiscal de la Federación prevé que los funcionarios fiscales facultados debidamente podrán dar a conocer a las diversas dependencias el criterio que deben de seguir en cuanto a la aplicación de las disposiciones fiscales, sin que por ello nazcan obligaciones para los particulares y únicamente derivan derechos de los mismos cuando se publiquen en el Diario Oficial de la Federación.

3.6 JURISPRUDENCIA.

⁶ En nuestro País la jurisprudencia tiene gran importancia como fuente de derecho, ya que la mayoría de las reformas e innovaciones que se introducen en nuestras leyes fiscales, ya sea porque se introducen errores o se precisen conceptos, obedecen a sentencias que los Órganos Jurisdiccionales han emitido en una serie de casos análogos; pero debemos tener presente para comprender con exactitud la importancia de esta fuente de derecho, que la jurisprudencia, por sí misma, no modifica, deroga o crea a las leyes fiscales.

3.7 LA DOCTRINA.

⁷ La doctrina constituye, una fuente real y no formal del derecho fiscal, pues en ella corresponde desarrollar y precisar los conceptos, contenidos en la Ley y no obstante que ha venido desempeñando una labor verdaderamente constructiva en el derecho fiscal.

Esto es que ha venido avanzando rápidamente, en nuestro país puede considerarse como insignificante su aportación pues, a pesar de que tenemos elementos distinguidos, nuestra literatura sobre la materia es todavía muy pobre; por lo tanto podemos decir que la doctrina como fuente del derecho fiscal en México es de muy poca importancia.

⁶ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 27

⁷ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 28

3.8 LA COSTUMBRE.

⁸ Se ha dicho que la costumbre es un uso implantado en una colectividad y considerado por ésta como jurídicamente obligatorio, observándose, entonces que en la costumbre concurren dos elementos, un objetivo y otro subjetivo; el primero consiste en el uso o práctica en cuestión es jurídicamente obligatorio.

La doctrina distingue tres clases de costumbre, la interpretativa que es la que determina el modo en que una norma jurídica debe ser entendida y aplicada; la introductiva, que es la que establece una norma jurídica nueva para regir una situación no arreglada con anterioridad; y la derogativa, que implica la derogación de una norma jurídica preexistente o la situación de esta por una norma diversa.

Por lo antes expuesto se observa, entonces, que la costumbre puede ser fuente formal del derecho, sin embargo, en un régimen jurídico como el de México donde prevalece el principio de legalidad en forma rígida, tal vez el único campo propicio para que opere la costumbre, en materia de derecho fiscal, es en el procedimiento para la tramitación de los asuntos en la esfera administrativa, pues ante la falta de regulación detallada en este campo se originan "prácticas" que son seguidas puntualmente por el personal de la Administración, cuya continua repetición y concepto de ser obligatorias pueden llegar a crear normas de procedimiento.

Salvo el caso anterior, en México, como dicen algunos estudiosos del Derecho Fiscal (FRAGA), en México la costumbre solo podrá tener valor como elemento útil en la interpretación, pero no para crear derecho que supla o contrarié a la Ley.

3.9 LOS TRATADOS INTERNACIONALES.

⁹ Los tratados internacionales son considerados como convenios o acuerdos entre estados, acerca de cuestiones diplomáticas económicas, culturales u otras de interés para las partes y toda vez que con ellos los

⁸ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 28

⁹ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 29 - 30

estados signatarios crean normas jurídicas de observancia general en los respectivos países, constituyen una fuente formal del derecho.

3.10 LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO.

¹⁰ Sobre lo que debe entenderse por principios generales del Derecho la Suprema Corte de Justicia de la Nación ha dicho que por principios generales del derecho no debe entenderse la traducción de los tribunales, que en el último análisis no es sino un conjunto de prácticas o costumbres sin fuerza de Ley.

Ni las doctrinas de los jurisconsultos que tampoco tiene fuerza legal ni las opiniones personales del Juez, sino los principios consignados en algunas de nuestras leyes, teniendo por tales no solo las mexicanas que hayan expedido después de la Constitución Federal del País, sino también las anteriores.

También ha sostenido que los principios generales del derecho son verdades jurídicas notorias, indubitables, de carácter general como su mismo nombre lo indica, elaboradas o seleccionadas por la Ciencia del Derecho, de tal manera que el Juez pueda dar solución que el mismo Legislador hubiera pronunciado si hubiera estado presente, o habría establecido si hubiera previsto el caso, siendo condición de los aludidos principios que no desarmonicen o estén en contradicción con el conjunto de normas legales cuyas lagunas u omisiones han de llenarse.

El último de los criterios apuntados no solo señala que son los principios generales de derecho, sino que además indica cuando operan como fuente, y fuente formal del derecho, incluido desde luego, el Fiscal, situación que tiene fundamento constitucional en el artículo 14, último párrafo de la Ley fundamental mexicana que dispone que en los juicios del orden civil, la sentencia definitiva deberá ser conforme a la letra o a la interpretación jurídica de la Ley y a falta de ésta se fundará en los principios generales del derecho.

¹⁰ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 30 - 31

Del texto anterior se observa que en México, en cuyo régimen prevalece el principio de legalidad, las verdades jurídicas notorias indubitables y de carácter general, elaboradas o seleccionadas por la Ciencia del Derecho que denominados PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO operan como fuente formal del propio derecho solo cuando se trate de dirimir jurisdiccionalmente una controversia y se advierte, después de aplicar todos los métodos de interpretación admisibles, que no hay en la Ley disposición alguna aplicable, pues en este caso la norma en la que funde el Juzgador su fallo deberá encontrarla en los principios generales del derecho.

Lo anterior tiene plena aplicación en el campo del derecho impositivo, como lo ha reconocido el Tribunal Fiscal de la Federación en la siguiente tesis:

" TRIBUNAL FISCAL DE LA FEDERACION, NORMAS EN QUE DEBE APOYAR SUS FALLOS. ESTA FACULTADO PARA RESOLVER LOS CASOS CONCRETOS SOMETIDOS A SU CONSIDERACION NO PREVISTOS EXPRESAMENTE EN LA LEY, USANDO DE LOS MEDIOS DE INTERPRETACION QUE AUTORIZAN LOS MISMO ORDENAMIENTOS LEGALES, Y ASI EL ARTICULO 14 CONSTITUCIONAL DESCRIBE QUE, EN EL CASO DE QUE LA LEY SEA OSCURA O DUDOSO SU TEXTO U OMISA, DEBE ECHAR MANO DE TODOS LOS RECURSOS QUE EL ARTE DE INTERPRETACION LE OFRECE (INTERPRETACION HISTORICA, LOGICA, SISTEMATICA) Y SI AGOTADOS ESTOS LE REVELA QUE EL CASO SOMETIDO A SU DECISION NO ESTA PREVISTO, EL TRIBUNAL TIENE LA OBLIGACION DE COLMAR LA LAGUNA FUNDANDO SU SENTENCIA EN LOS PRINCIPIO GENERALES DEL DERECHO, ASI, ESTA FACULTAD PARA DETERMINAR QUE EXISTE UNA EXPROPIACION DE HECHO, A LA QUE DEBE HACERSE EXTENSIVA O APLICARSE POR ANALOGIA LAS REGLAS QUE LAS LEYES SEÑALAN PARA LAS EXPROPIACIONES REGULARES, TENIENDO EN CUENTA LA NATURALEZA ESPECIFICA DEL ACTO EXPROPIATORIO Y EL PRINCIPIO DE QUE LA COSA QUE ES NUESTRA NO PUEDE DEJAR DE SERLO, MIENTRAS NO CONSTITUIMOS NOSOTROS MISMOS UN TITULO DE DOMINIO, O EL DE EQUIDAD DE QUE EL JUEZ DEBE RESOLVER EN FAVOR DE QUIEN TRATE DE LIBRARSE

¹¹ RESOLUCION DEL PLENO DE FECHA 23 DE JUNIO DE 1945. EXPEDIENTE 3496/942. TESIS PLENO DE 1937 A 1948.

DE PERJUICIO EN CONTRA DEL QUE PRETENDA TENER UN LUCRO INDEBIDO; AUN CUANDO EL TRIBUNAL FISCAL ES DE JURISDICCION ESPECIAL DE DERECHO ESTRICTO SU ACTUACION NO PUEDE ESTAR RESTRINGIDA AL GRADO EN QUE LO ESTA UN JUEZ PENAL A QUIEN SE EXIGE LEGALMENTE SU SUMISION SERVIL A LA NORMA JURIDICA , SIN QUE, COMO SE HA DICHO, DEBE RESOLVER TODOS LOS CASOS, AUN LOS NO PREVISTOS POR LA LEY, CON BASE EN LOS PRINCIPIOS GENERALES DEL DERECHO".

CAPITULO IV

4. LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

4.1 CLASIFICACION DE LOS INGRESOS TRIBUTARIOS.

De los establecidos en el artículo 2do. del Código Fiscal de la Federación se percata que en ésta materia fiscal federal existen sólo dos tipos de ingresos públicos en nuestro país, que se clasifican en:

A) ORDINARIOS.- Son los que perciben regularmente repitiéndose en cada ejercicio fiscal.

Como son: Las contribuciones que abarcan los impuestos, las aportaciones de seguridad social, contribuciones de mejoras, derechos y demás ingresos clasificados en los productos y aprovechamientos.

El propio Código Fiscal, define a éstas obligaciones tributarias en sus artículos 2do. y 3ro. inclusive , en la siguiente forma:

4.1.1 IMPUESTOS.

IMPUESTOS:- ¹ Son las contribuciones establecidas en Ley que deben pagar las personas físicas y morales que se encuentren en la situación jurídica o de hecho en la misma.

COMO EJEMPLOS:

1. IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

2. IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

3. IMPUESTO ESPECIAL SOBRE PRODUCCION Y SERVICIOS

4. IMPUESTO AL COMERCIO EXTERIOR

¹ ARTICULO 2º DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

5. IMPUESTO AL ACTIVO

6. IMPUESTO SOBRE AUTOMOVILES NUEVOS.

4.1.2 APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL.

APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL:² *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 benefician en forma especial por servicios de seguridad social proporcionados por el mismo estado.*

COMO EJEMPLOS:

1. **APORTACIONES Y ABONOS RETENIDOS A TRABAJADORES POR PATRONES, PARA EL FONDO NACIONAL DE LA VIVIENDA PARA LOS TRABAJADORES.**

2. **CUOTAS PARA EL SEGURO SOCIAL A CARGO DE PATRONES Y TRABAJADORES.**

3. **CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURIDAD Y SERVICIOS SOCIALES PARA LOS TRABAJADORES DEL ESTADO A CARGO DE LOS CITADOS TRABAJADORES.**

4. **CUOTAS PARA EL INSTITUTO DE SEGURIDAD SOCIAL PARA LAS FUERZAS ARMADAS MEXICANAS A CARGO DE LOS MILITARES.**

4.1.3 CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.

CONTRIBUCIONES DE MEJORAS.-³ *Son las establecidas en Ley a cargo de las personas físicas y morales que se benefician de manera directa por obras públicas.*

² ARTICULO 2° DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

³ ARTICULO 2° DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

4.1.4 DERECHOS.

DERECHOS.-⁴ Son las contribuciones establecidas en Ley por los usos o arrovechamientos de los bienes del dominio público de la Nación así como por recibir servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Público.

Excepto cuando se presten por organismos descentralizados u órganos desconcentrados, cuando en este último caso, se trate de contraprestaciones que no se encuentren previstas en la Ley Federal de Derechos. También son derechos las contribuciones a cargo de los organismos públicos descentralizados por prestar servicios exclusivos del Estado.

COMO EJEMPLOS.

1. POR LA PRESTACION DE SERVICIOS QUE CORRESPONDA A FUNCIONES DE DERECHO PUBLICO, DIRECTAMENTE DEL GOBIERNO O DE SUS ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS.
2. POR EL USO APROVECHAMIENTO DE BIENES DE DOMINIO PUBLICO.
3. POR LA EXTRACCION DE HIDROCARBUROS.

4.1.5 PRODUCTOS.

PRODUCTOS.⁵ Son las contraprestaciones por los servicios que presta el Estado en sus funciones de Derecho Privado, así como por el uso, aprovechamiento o enajenación de bienes del dominio privado.

COMO EJEMPLOS:

1. POR LO SERVICIOS QUE NO CORRESPONDEN A FUNCIONES DE DERECHO PUBLICO.
2. DERIVADOS DEL USO, GOCE O EXPLOTACION DE BIENES DEL DOMINIO PRIVADO.

A) Explotación de tierras y aguas.

⁴ ARTICULO 2º DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

⁵ ARTICULO 2º DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

B) Arrendamiento de tierras, locales y construcciones.

C) Enajenación de bienes muebles e inmuebles.

D) Intereses de valores, créditos y bonos.

E) Utilidades.

*De organismos descentralizados y empresas de participación estatal.

* Lotería Nacional.

* De pronósticos deportivos.

4.1.6 APROVECHAMIENTOS.

APROVECHAMIENTOS.⁶ Son los ingresos que percibe el Estado por sus funciones de Derecho Público distintos de las contribuciones, de los ingresos derivados de financiamientos y de los que obtengan los organismos descentralizados y las empresas de participación estatal.

ACCESORIOS DE LOS APROVECHAMIENTOS.⁷ Los recargos, las sanciones, los gastos de ejecución y la indemnización a que se refiere el antepenúltimo párrafo del artículo 21 del Código Fiscal de la Federación.

COMO EJEMPLOS:

1. PROVENIENTES DE OBRAS PUBLICAS DE INFRAESTRUCTURA HIDRAULICA.

2. INDEMNIZACIONES Y MULTAS DISTINTAS A LAS DERIVADAS DE CONTRIBUCIONES.

3. REINTEGROS POR SOSTENIMIENTOS DE LAS ESCUELAS ARTICULO 123, POR VIGILANCIA FORESTAL.

⁶ ARTICULO 3° DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

⁷ ARTICULO 3° DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

4. APORTACIONES DE LOS ESTADOS, MUNICIPIOS Y PARTICULARES PARA EL SISTEMA ESCOLAR FEDERALIZADO.

5. APORTACIONES DE CONTRATISTAS DE OBRAS PUBLICAS A FONDOS PARA EL DESARROLLO, HOSPITALES MILITARES, RECUPERACIONES DE CAPITAL, INGRESOS DERIVADOS DE FINANCIAMIENTO, ETC.

B) EXTRAORDINARIOS.- *Son aquellos que se perciben cuando en circunstancias anormales colocan al Estado frente a necesidades imprevistas que lo obligan a gastos extraordinarios.*

COMO EJEMPLO:

Guerra, Epidemias, catástrofes y Déficit: pueden ser, impuestos extraordinarios, derechos extraordinarios, contribuciones, empréstitos, emisión de moneda, expropiación por causa de utilidad pública y los servicios personales.

LAS CONTRIBUCIONES

LOS INGRESOS ORDINARIOS DEL ESTADO

CONTRIBUCIONES (ART. 2 CFF)
APROVECHAMIENTOS (ART. 3 CFF)
PRODUCTOS (ART. 3 CFF)

CONTRIBUCIONES

IMPUESTOS	APORT.SEG.SOC.	CONT.DE MEJORAS	DERECHOS
ISR IA IESPS ISAN IVA	IMSS INFONAVIT	APORTACIONES PROPORCIONALES POR PLUSVALIA DERIVADA DE OBRA PUBLICA	INSCRIPCIONES REGISTROS USO DE AEROPUERTO

INGRESOS QUE TIENE DERECHO A RECIBIR EL ESTADO EN VIRTUD DE LA LEY, PARA
SUFRAGAR EL GASTO PUBLICO.

ACCESORIOS DE LAS CONTRIBUCIONES

RECARGOS SANCIONES
GASTOS DE EJECUCION
INDEMNIZACION

PARTICIPAN DE LA NATURALEZA DE LAS CONTRIBUCIONES.

APROVECHAMIENTOS

INGRESOS POR FUNCIONES DE DERECHO PUBLICO DISTINTOS DE LAS CONTRIBUCIONES, DE LOS INGRESOS POR FINANCIAMIENTO O DE LOS PROVENIENTES DE ORGANISMOS DESCENTRALIZADOS O DE EMPRESAS DE PARTICIPACION ESTATAL.

PRODUCTOS

INGRESOS DERIVADOS DE SERVICIOS DE DERECHO PRIVADO, ASI COMO POR EL USO, APROVECHAMIENTO O ENAJENACION DE BIENES DEL DOMINIO PRIVADO.

CAPITULO V

5. LOS PRINCIPIOS DE LOS IMPUESTOS.

5.1 PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES.

El Derecho Tributario nace en virtud de un proceso histórico constitucional; en efecto, el fundamento constitucional del Derecho Tributario Mexicano, lo encontramos en la fracción IV del artículo 31 Constitucional vigente, que establece la obligación de los mexicanos de contribuir en la forma proporcional y equitativa que establezcan las leyes, a los gastos públicos de la Federación y Municipio.

5.1.1 PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA.

¹ De este principio constitucional, ha nacido en nuestro país toda una doctrina del Derecho Fiscal Mexicano y la consagración, por parte de la Constitución Federal, de una serie de garantías y prohibiciones que limitan constitucionalmente el poder tributario en efecto, de la propia fracción IV del artículo 31 Constitucional, se deriva uno de los máximos principios en materia fiscal mexicana, y es el que se refiere al PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

PRINCIPIO DE LEGALIDAD.

Consiste en que no podrán ser los particulares gravados con ninguna carga tributaria si dicha carga tributaria no se encuentra establecida en la Ley Fiscal emanada por el Congreso de la Unión.

Con base en este principio de legalidad tributaria, si la Ley de Ingresos de la Federación estableciera un impuesto, derecho, etc., que no tuviese regulación especial o si un reglamento lo hiciera, ambos violarían

¹ LIC. DIONISIO J. KAYE.- DERECHO PROCESAL FISCAL.- Ob.Cit. p. 27 - 28

dicho principio y en tal consideración, la Ley asiste a los particulares en el sentido que esas particulares tributarias no les podrán ser exigidas.

El artículo 31 de nuestra Carta Magna señala: " ES OBLIGACION DE LOS MEXICANOS..... fracción IV CONTRIBUIR AL GASTO PUBLICO SEA DE LA FEDERACION, DISTRITO FEDERAL, ESTADOS Y MUNICIPIOS EN QUE RESIDAN, DE LA MANERA PROPORCIONAL Y EQUITATIVA QUE DETERMINEN LAS LEYES ".

De esta disposición constitucional se desprende primero que el principio de que toda contribución debe encontrarse establecida en Ley y de aquí se desprende lo que se denomina el PRINCIPIO DE LEGALIDAD TRIBUTARIA. En palabras sencillas, a través de este principio la Constitución consagra en que ninguna contribución puede oponerse a los particulares si la misma no se encuentra específicamente establecida en Ley.

Este principio, de acuerdo con la Jurisprudencia de la H. Suprema Corte de Justicia de la Nación, debe ser acatado por el Poder Legislativo y por el Poder Ejecutivo, en efecto, de acuerdo con lo señalado con la fracción VII del artículo 73 constitucional, es facultad del Congreso General establecer en materia federal las contribuciones necesarias para cubrir el presupuesto y resulta que esta facultad constitucional del Congreso, solo puede ser ejercida por este mediante el proceso de formación de leyes y por tanto, las contribuciones solo pueden encontrarse establecidas en materia Federal, en una Ley emitida por el Congreso General, que en este caso, es la Ley de Ingresos de la Federación.

En este orden de ideas, el Poder Ejecutivo que se encuentra constreñido a realizar los actos o actividades que la Ley le permite, solamente puede, por conducto de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, recaudar las contribuciones que se encuentren específicamente establecidas en la Ley de Ingresos de la Federación.

También cabe considerar que si bien el Poder Ejecutivo Federal tiene, conforme a la fracción y del artículo 89 de la Constitución, la facultad reglamentaria para poder probar en la esfera administrativa la exacta observancia de la Ley, obvio resulta suponer que en el ejercicio de la mencionada facultad reglamentaria,

el Poder Ejecutivo no puede bajo ninguna circunstancia establecer o regular los elementos esenciales de las contribuciones similares.

Indudablemente, para quien desea iniciar un procedimiento de defensa en materia fiscal, debe analizar si los actos de la Autoridad administradora del Poder Ejecutivo desbordan los límites establecidos en la Ley como normas de conducta general abstracta, impersonal y obligatoria que emana de una sola competencia de autoridad, que es la del Poder Legislativo, y en este caso todo acto de autoridad administradora en materia fiscal, debe encontrarse fundado en la Ley que establece y regula las contribuciones.

5.1.2 PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD

² Dentro de la misma fracción IV del artículo 31 Constitucional se establece un principio de proporcionalidad y equidad que deben contener las leyes fiscales; es de hacer notar que estos principios de proporcionalidad y equidad, al igual que la garantía de legalidad tributaria, constituyen garantías individuales.

***ADAM SMITH** .- Plantea en el principio de justicia de los impuestos, al decir: Los súbditos de cada Estado debe contribuir al sostenimiento del Gobierno... En proporción a los ingresos de que gozan...*

De manera que con la expresión proporcional y equitativa, solo se busca la justicia de los impuestos; ahora bien este principio requiere la realización de dos principios: el de Generalidad y el de Uniformidad es decir que todos los que tienen una capacidad contributiva, paguen algún impuesto y que este represente para todos el mínimo sacrificio posible.

El principio de Generalidad no significa que todos deben pagar los impuestos, sino que todos los que tienen capacidad contributiva paguen algún impuesto, sin embargo este principio puede también aplicarse a cada

² LIC. DIONISIO J. KAYE.- DERECHO PROCESAL FISCAL.- Ob. Cit. p. 29

impuesto individualmente considerado y entonces debe interpretarse en el sentido de que el impuesto debe gravar a todos aquellos individuos cuya situación conocida con la que la Ley señala como hecho generador del Crédito Fiscal., sin excepciones , el principio de Uniformidad significa que los impuestos que integran un sistema impositivo , deben gravar en tal forma que representen para todos los que deben contribuir a los gastos públicos igual sacrificio mínimo, pero también se puede aplicar en el sentido de que todos aquellos cuya situación, generadora del crédito fiscal se a igual, sean tratados por igual, esta igualdad en la situación generadora debe entenderse en

los términos más estrictos, es decir, debe existir igualdad en la renta o capital, en el origen de éstos, en las circunstancias personales, etc.

5.1.3 PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD

³ Tradicionalmente y desde Adam Smith, el principio de proporcionalidad esta enfocado aritméticamente para referirlo a la parte alícuota de un todo en efecto, si del mandato constitucional se infiere la obligación de los residentes en México para contribuir al gasto público éste último constituye un todo y cada uno de los residentes, la parte alícuota a que debe contribuir a ese todo es el gasto público de la Federación, los Estados y los Municipios.

De no entenderse así este principio de proporcionalidad, inútil resultaría invocar el principio de generalidad de la Ley, la prohibición establecida en el Artículo 28 Constitucional respecto de las exenciones de impuestos y la aplicación respecto a este último del artículo 13 de la Ley reglamentaria del propio Artículo 28 Constitucional.

Efectivamente, bajo este principio de proporcionalidad deben contribuir al gasto público la totalidad de las personas físicas y morales que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la Ley Fiscal como materia de una atribución y, por ende, se considera violatorio de la Constitución, en los términos del artículo 13 de la Ley de Monopolios reglamentaria del Artículo 28 Constitucional, el que se

³ LIC. DIONISIO J. KAYE. DERECHO PROCESAL FISCAL.- Ob.Cit. p. 29

exima de pago de contribuciones en forma total o parcial, a todos aquellos sujetos que se encuentren en igualdad de circunstancias respecto al objeto tipificado en la Ley como materia de una contribución.

El principio constitucional de proporcionalidad tienen una significación conceptual que resulta de la trascendental importancia para determinar los lineamientos esenciales de todo nuestro sistema tributario y en concreto de las contribuciones a cargo de los mexicanos en ese sentido, debe hacerse hincapié en un criterio distributivo de las cargas tributarias que es el del origen de lo gravado; el Legislador, al imponer contribuciones, debe hacerlo sobre fuentes de riquezas que permitan su generamiento esto es, solo los ingresos, utilidades o rendimientos percibidos por las personas físicas y morales pueden ser fiscalmente afectados y tan solo en una parte alícuota de los mismos, esto es, un contribuyente debe gozar o contar con capacidad económica para contribuir y sólo se cuenta con ella cuando se obtienen ingresos, utilidades o rendimientos que sean la causa o motivo de la contribución que pueda imponer el Congreso General.

Si por proporcionalidad entendemos la correspondencia debida de las partes de una cosa con el todo entre cosas relacionadas entre sí, en materia fiscal podemos decir que debe existir una correcta disposición entre las contribuciones previstas en la Ley de Ingresos de la Federación y su Leyes reglamentarias y la capacidad económica de los sujetos pasivos por ellos gravados y en este sentido, los particulares deben contribuir en función de sus respectivas capacidades económicas, aportando a la Hacienda Pública una parte justa y adecuada de sus ingresos, utilidades o rendimientos que necesariamente deben existir como fuente, para generar riquezas públicas, debiendo, además, existir una relación causa - efecto del origen que motiva la obtención de ingresos, utilidades o rendimientos con el de la carga tributaria y por eso, en el tradicional principio de proporcionalidad que apuntara Adama Smith las cargas tributarias deben distribuirse justa y adecuadamente entre las fuentes de riqueza disponibles y existentes.

JURISPRUDENCIA EMITIDA POR LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA DE LA NACION:

⁴ EL ARTICULO 31, FRACCION IV ESTABLECE LOS PRINCIPIOS DE PROPORCIONALIDAD Y EQUIDAD EN LOS TRIBUTOS, LA PROPORCIONALIDAD RADICA, MEDULARMENTE EN QUE LOS

⁴ APENDICE AL SEMANARIO JUDICIAL DE LA FEDERACION DE 1917 A 1985, TOMO 1 , p. 190.

SUJETOS DEBEN CONTRIBUIR A LOS GASTOS PUBLICOS EN FUNCION DE SU RESPECTIVA CAPACIDAD ECONOMICA, DEBIENDO APORTAR UNA PARTE JUSTA Y ADECUADA DE SUS INGRESOS, UTILIDADES O RENDIMIENTOS, CONFORME A ESTE PRINCIPIO LOS GRAVAMENES DEBEN FIJARSE DE ACUERDO CON LA CAPACIDAD ECONOMICA DE CADA SUJETO PASIVO, DE MANERA QUE LAS PERSONAS QUE OBTENGAN INGRESOS ELEVADOS TRIBUTEN EN FORMA CUALITATIVA SUPERIOR A LOS MEDIANOS Y REDUCIDOS INGRESOS.

EL CUMPLIMIENTO DE ESTE PRINCIPIO SE REALIZA A TRAVES DE TARIFAS PROGRESIVAS, PUES MEDIANTE ELLAS CONSIGUEN QUE CUBRAN UN IMPUESTO, EN MONTO SUPERIOR, LOS CONTRIBUYENTES DE MAS ELEVADOS RECURSOS Y LOS DE MENORES INGRESOS, ESTABLECIENDOSE, ADEMAS UNA DIFERENCIA CONGRUENTE ENTRE LOS DIVERSOS NIVELES DE INGRESOS EXPRESADOS EN OTRO TERMINO LA PROPORCIONALIDAD SE ENCUENTRA VINCULADA CON LA CAPACIDAD ECONOMICA DE LOS CONTRIBUYENTES, QUE DEBE SER GRAVADA DIFERENCIALMENTE.

CONFORME A TARIFAS PROGRESIVAS, PARA QUE EN CASO, EL IMPACTO SEA DISTINTO NO SOLO EN LA CANTIDAD, SI NO EN LO TOCANTE AL MAYOR O MENOR SACRIFICIO REFLEJADO CUALITATIVAMENTE EN LA DISMINUCION PATRIMONIAL QUE PROCESA, Y QUE DEBE ENCONTRARSE EN PROPORCION DE LOS INGRESOS OBTENIDOS, EL PRINCIPIO DE EQUIDAD RADICA MEDULARMENTE EN LA IGUALDAD ANTE LA MISMA LEY TRIBUTARIA DE TODOS LOS SUJETOS PASIVOS DE UN MISMO TRIBUTOS, LO QUE EN TALES CONDICIONES DEBEN RECIBIR UN TRATAMIENTO IDENTICO EN LO CONCERNIENTE A HIPOTESIS DE CAUSACION, ACUMULACION DE INGRESOS GRAVABLES, DEDUCCIONES PERMITIDAS, PLAZOS DE PAGO ETC., DEBIENDO UNICAMENTE VARIAR LAS TARIFAS TRIBUTARIAS APLICABLES DE ACUERDO CON LA CAPACIDAD ECONOMICA DE CADA CONTRIBUYENTE PARA RESPETAR EL PRINCIPIO DE PROPORCIONALIDAD ANTES MENCIONADO. LA EQUIDAD TRIBUTARIA SIGNIFICA EN CONSECUENCIA QUE LOS CONTRIBUYENTES DE UN MISMO IMPUESTO DEBEN GUARDAR UNA

MISMA SITUACION DE IGUALDAD FRENTE A LA NORMA JURIDICA QUE LOS ESTABLECE Y REGULA.

5.1.4 PRINCIPIO DE EQUIDAD.

⁵ Es mandato constitucional el que las contribuciones establecidas en Ley sean fijadas con equidad, conforme a su aplicación Aristotélica, la equidad, significa la aplicación de la justicia a casos concretos, la cual se obtienen tratando igual a los iguales y en forma desigual a los que no se encuentran en igualdad de circunstancias, por lo tanto, dentro de éste contexto, el principio de equidad va a significar la igualdad ante la misma Ley tributaria de todos los sujetos pasivos de un mismo tributo, los que en tales condiciones, deben recibir un tratamiento idéntico en lo concerniente a hipótesis de causación, debiendo únicamente variar las tarifas tributarias aplicables, de acuerdo con la capacidad de cada contribuyente.

Para que se pueda considerar que una contribución reúne los requisitos de proporcionalidad y equidad, debemos entender, la Doctrina de Adam Smith en la que se basan los constitucionalistas mexicanos, que una contribución, además de estar establecida en Ley, como ya se ha dicho, que las contribuciones se establecen en la Ley de Ingresos de la Federación y ahora se puede mencionar que estas se regulan en las llamadas leyes fiscales, desde la doctrina de Adam Smith, ha que dado señalado que una Ley regulatoria de contribuciones, reúna los requisitos de proporcionalidad y equidad, cuando en la misma se encuentran específicamente regulados el objeto de la contribución, los sujetos a cargo de quienes gravita la contribución, la base gravable de la contribución y la tasa, cuota o tarifa que determina en cantidad líquida la contribución a pagar al Erario Federal.

Del texto del artículo 6 del Código Fiscal de la Federación se entiende que es objeto de las contribuciones, las situaciones jurídicas o de hecho previstas en las leyes fiscales como materia de una contribución, en este sentido con base al principio de proporcionalidad, el objeto lo constituye un hecho o acto jurídico que la

⁵ LIC. DIONISIO J. KAYE. DERECHO PROCESAL FISCAL. - Ob. Cit. p. 32 - 33.

Ley Fiscal considera ser materia para una contribución ; son sujetos las personas físicas y morales que llevan a cabo el objeto de la contribución; es base gravable la porción valor que la Ley da al objeto y son tasas, cuotas o tarifas, las fijadas en la Ley como determinadas en cantidad líquida para específicamente determinar la contribución a cargo del sujeto.

5.1.5 PRINCIPIO DEL DESTINO AL GASTO PUBLICO.

⁶ Otro principio derivado de la fracción IV del artículo 31 Constitucional, es el que se refiere a que el destino de las contribuciones es el de realizar los gastos públicos. El Gasto Público, se refiere a que el importe de lo recaudado por la Federación, a través de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos se destine a la satisfacción de las contribuciones del Estado relacionadas con las necesidades colectivas o sociales y con los servicios públicos.

Tanto la Doctrina Económica, cuanto la Doctrina Jurídica, coinciden en considerar que el Gasto Público se encuentra integrado con el conjunto de partidas presupuestales que el Gobierno Federal fija tanto para la realización de sus actos propios de Gobierno, cuanto para la prestación de los servidores públicos prestados directamente por el Gobierno del Estado y por ello toda contribución debe estar única y exclusivamente destinada a sufragar el Gasto Público de la Federación, de los Gobiernos de los Estados o de los Gobiernos de los Municipios, aún cuando el Congreso si tienen facultades para establecer contribuciones para fines específicos, siempre y cuando esos fines específicos formen parte del Gasto Público.

5.2 PRINCIPIOS TEORICOS DE LOS IMPUESTOS.

⁷ Los principios teóricos que formula Adam Smith en el libro V de su obra "LA RIQUEZA DE LA NACIONES", que aún cuando datan de hace dos siglos, generalmente son respetados y observados por el

⁶ LIC. DIONISIO J. KAYE -DERECHO PROCESAL FISCAL.- Ob. Cit. p. 35

⁷ EMILIO MARGAIN MANAUTOU .- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO. Ob.Cit. p.43-44.

Legislador contemporáneo al elaborar una Ley Tributaria, pues de no tomarse en cuenta podría ponerse en vigor un ordenamiento inequitativo o arbitrario. Estos principios son: de Justicia, de certidumbre, de Comodidad y de Economía.

5.2.1 PRINCIPIO DE JUSTICIA.

⁸ Conforme a este principio, los habitantes de una Nación deben contribuir al sostenimiento del Gobierno en una proporción lo más cercana posible a sus capacidades económicas. De la observancia o inobservancia de esta máxima consiste lo que se llama igualdad o desigualdad de la imposición.

La Doctrina considera que un impuesto es justo o equitativo cuando es general y uniforme.

A) Que el impuesto sea general, significa que comprenda a todas las personas cuya situación coincida con la que la Ley señala como hecho generador del crédito fiscal, que, como excepción, solo deben eliminarse aquellas que carezcan de capacidad contributiva entendiéndose que posee capacidad contributiva, cuando la persona percibe ingresos o rendimientos por encima del mínimo de subsistencia, esto es, cuando tales ingresos o rendimientos rebasan aquellas cantidades que son suficientes para que una persona o familia subsista

***BIELSA.** Sostiene: sobre el particular, que nada debe estar exento de tributar, sea cual su ingreso, porque con ello se viola el principio de generalidad, además de que no es posible determinar con mayor o menor precisión, la cantidad mínima requerida para vivir. Agrega que si todos participan por medio del voto en el Gobierno relacionado con la Política, todos también deben participar en el sostenimiento de los Gastos Públicos.*

⁸ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Ob.Cit. p. 43-44.

5.2.2 PRINCIPIO DE CERTIDUMBRE

⁹ Este principio nos señala que todo impuesto debe, poseer fuerza en sus principales elementos o características, para evitar actos arbitrarios por parte de la Administración Pública.

El legislador para cumplir con este principio debe precisar con claridad quien es el sujeto del impuesto, su objeto, la base, tasa, cuota o tarifa montos en que se causa, fecha de pago, obligaciones a satisfacer y sanciones aplicables, con el objeto de que el Poder Reglamentario no altere dichos elementos en perjuicio del contribuyente, e introduzcan la incertidumbre.

5.2.3 PRINCIPIO DE COMODIDAD.

¹⁰ Si el pago de un impuesto significa para el particular un sacrificio, el Legislador debe hacer cómodo su entero. Por lo tanto para cumplir con este principio, deben escogerse aquellas fechas o períodos que su atención a la naturaleza del gravamen sean más propicias y ventajosas para el contribuyente realice su pago.

Que el legislador tome en consideración este principio, tendrá como resultado una mayor recaudación, y por ende, una menor evasión por parte del contribuyente.

EJEMPLO: Que las personas físicas obligadas a presentar declaración del Impuesto Sobre la Renta deben de declarar dicho impuesto dentro de los cuatro meses siguientes en que concluyó el ejercicio fiscal y las personas morales con idéntica obligación dentro de los tres meses siguientes al término de sus ejercicio fiscal.

En contra de estas ideas, EINAUDI sostiene que los mínimos de subsistencia deben estar exentos, pues exigir el pago de impuestos a quienes no perciben siquiera lo mínimo para vivir es empobrecerlos mas,

⁹ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Ob. Cit. p.45-47.

¹⁰ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Ob. cit. p. 47-48.

obligándolos a solicitar ayuda del Gobierno, que pueda significar una erogación superior a aquella suma cubierta por el menesteroso, como tributo, y a propósito de los problemas para determinar el mínimo de subsistencia, aunque los reconoce, resultara preferible, dice señalar una cantidad mínima a no señalar ninguna.

Cuando el Legislador mexicano expide una nueva Ley impositiva que no comprende, a todos los que se dedican a la misma actividad, ese ordenamiento se acata de inconstitucional, por violación al principio de generalidad.

Ahora bien, si una Ley no es general, entonces es particular o privativa significa que carece de los requisitos de abstracción e impersonalidad. Sobre esto, la Doctrina mexicana esta acorde en considerar que una Ley es privativa cuando es inminentemente concreta e individual o personal, pues su vigencia esta limitada a una persona o a varias determinadas, careciendo, por tanto, de los atributos de impersonalidad e indeterminación particular que pecualizarizan a toda Ley.

B) Que el impuesto se uniforme, significa que todas las personas sean iguales frente al tributo.

JHON STUART MILL, en su teoría el sacrificio, habla sobre esta cuestión que " si el pago de un impuesto es un sacrificio que se impone al particular, dicho sacrificio deberá ser igual para todos los que se encuentran dentro de una misma situación por consiguiente si dos rentas iguales proceden de distinta fuente o de distinto sacrificio, la cantidad que les corresponde pagar a cada particular será distinta".

5.2.4 PRINCIPIO DE ECONOMIA.

" Para que un impuesto con finalidades eminentemente económicas justifiquen sus existencias, además de económico debe ser productivo, de gran rendimiento, tendrá que ser económico para la Administración, en su control y recaudación, para cumplir lo anterior, la diferencia entre la suma que se recaude y la que realmente entre en las arcas de la nación, tiene que ser la menor posible.

¹¹ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- Ob. Cit. p. 48.

ADAM SMITH .- Señala cuatro causas que convierten en antieconómico un impuesto, ellas son:

1.- Empleo de un gran número de funcionarios, cuyos salarios absorben la mayor parte del producto del impuesto y cuyos emolumentos suponen otra contribución adicional sobre el pueblo .

2.- Impuesto opresivos a la industria, que desaniman a las gentes.

3.- Las confiscaciones y penalidades en que necesariamente incurren los individuos que pretenden evadir el impuesto, suelen arruinarlos eliminando los beneficios que la comunidad podrá retirar del empleo de sus capitales.

4.- Visitas y fiscalizaciones odiosas, por parte de los recaudadores, que hacen objeto, al contribuyente, de vejaciones innecesarias, opresiones e incomodidades.

PRINCIPIOS

¹² **ARTICULO 5°.-** *A ninguna persona podrá impedirse que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode, siendo lícitos. El ejercicio de esta libertad sólo podrá vedarse por determinación judicial.*

Nadie podrá ser obligado a prestar trabajos personales sin la justa retribución .

ARTICULO 8°.- *Los funcionarios y empleados públicos respetarán el ejercicio del derecho de petición.*

ARTICULO 13.- *Nadie puede ser juzgado por leyes privativas ni por tribunales especiales.*

ARTICULO 14.- *A ninguna ley se dará efecto retroactivo en perjuicio de persona alguna.*

ARTICULO 16.- *Nadie puede ser molestado en su persona, familia, domicilio, papeles o posesiones, sino en virtud de mandamiento escrito de la autoridad competente, que funde y motive la cuasa legal del procedimiento.*

La autoridad administrativa podrá practicar visitas domiciliarias y exigir la exhibición de los libros y papeles indispensables para comprobar que se han acatado las disposiciones fiscales, sujetándose , en estos casos, a las leyes respectivas y a las formalidades prescritas para los cateos.

ARTICULO 17.- *Ninguna persona podrá hacerse justicia por sí misma, ni ejercer violencia para reclamar su derecho.*

ARTICULO 21.- *La imposición de las penas es propia y exclusiva de la autoridad judicial.*

ARTIUCLO 22.- *Queda prohibida la confiscación de bienes. No se considerará como confiscación de bienes la aplicación total o parcial de los bienes de una persona hecha por la autoridad judicial.*

¹² **ARTICULOS Y PARRAFOS TOMADOS DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

¹³ **ARTICULO 28.-** *En los Estados Unidos Mexicanos quedan prohibido las exenciones de impuestos en los términos y condiciones que fijan las leyes, toda concentración o acaparamiento en una o pocas manos de artículos de consumo necesario y que tengan por objeto obtener el alza de los precios; comerciantes o empresarios, una ventaja exclusiva indebida a perjuicio del público en general o de alguna clase social.*

No constituirán monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva en las áreas estratégicas.

No constituyen monopolios las funciones que el Estado ejerza de manera exclusiva, a través del banco central en las áreas estratégicas de acuñación de moneda y emisión de billetes.

ARTICULO 31.- *Son obligaciones de los mexicanos:*

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

ARTICULO 36.- *Son obligaciones del ciudadano de la República.*

I. Por falta de cumplimiento, sin causa justificada, de cualquiera de las obligaciones que impone el artículo 36.

ARTICULO 42.- *Integración del territorio nacional.*

ARTICULO 65.- *Período de sesiones.*

ARTICULO 66.- *Tiempo de duración de cada período.*

ARTICULO 70.- *Toda resolución del Congreso tendrá el carácter de ley o decreto.*

ARTICULO 71.- *El derecho de iniciar leyes o decretos compete:*

¹³ **ARTICULOS Y PARRAFOS TOMADOS DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

14 I. Al Presidente de la República

II. A los diputados y senadores al Congreso de la Unión.

III. A las legislaturas de los estados.

ARTICULO 72.- Lo publicará inmediatamente; La formación de las leyes o decretos puede comenzar indistintamente en cualquiera de las dos Cámaras con excepción de los proyectos que versaren sobre empréstitos, contribuciones o impuestos, o sobre reclutamiento de tropas, todos los cuales deberán discutirse primero en la Cámara de Diputados.

ARTICULO 73.- El Congreso tiene facultad:

XXIX.- Para establecer contribuciones.

ARTICULO 74.- Son facultades exclusivas de la Cámara de Diputados:

IV. Examinar, discutir y aprobar anualmente el Presupuesto de Egresos de la Federación.

ARTICULO 89.- Las facultades y obligaciones del Presidente son las siguientes:

I. Promulgar y ejecutar las leyes que expida el Congreso de la Unión, proveyendo en la esfera administrativa a su exacta observancia.

ARTICULO 90. La administración pública federal será centralizada y parastatal conforme a la ley orgánica que expida el Congreso.

ARTICULO 92.- Todos los reglamentos, decretos, acuerdos y órdenes del Presidente deberán estar firmados por el Secretario de Estado o Jefe del Departamento Administrativo a que el asunto corresponda, y sin este requisito no serán obedecidas.

ARTICULO 94.- Se deposita el ejercicio del Poder Judicial de la Federación en una Suprema Corte de Justicia, en tribunales colegiados y unitarios de circuito y en juzgados de distrito.

¹⁴ ARTICULOS Y PARRAFOS TOMADOS DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

¹⁵ **ARTICULO 102.- A .-***La Ley organizará el Ministerio Público de la Federación . Incumbe al Ministerio Público de la Federación, la persecución, ante los tribunales , de todos los delitos del orden federal.*

ARTICULO 103.- *Competencia de los tribunales.*

ARTICULO 115.- *Los estados adoptarán, como base de su división territorial y de su organización política y administrativa el municipio libre.*

ARTICULO 117.- *Los Estados no pueden, en ningún caso:*

III. Acuñar moneda, emitir papel moneda, estampillas ni papel sellado;

IV. Gravar el tránsito de personas o cosas que atraviesen su territorio ;

V. Prohibir ni gravar, directa ni indirectamente, la entrada a su territorio, ni la salida de él, a ninguna mercancía nacional o extranjera;

VI. Gravar la circulación, ni el consumo de efectos nacionales o extranjeros;

IX. Gravar la producción , el acopio o la venta del tabaco en rama, en forma distinta o con cuotas mayores de las que el Congreso de la Unión autorice.

ARTICULO 118. *Los Estados tampoco pueden imponer contribuciones o derecho sobre importaciones o exportaciones.*

ARTICULO 120.- *Los gobernadores de los Estados están obligados a publicar y hacer cumplir las leyes federales.*

ARTICULO 121.- *Los bienes muebles o inmuebles se registrarán por la Ley del lugar de su ubicación.*

ARTICULO 123.-

VIII. El salario mínimo quedará exceptuado de embargo, compensación o descuento.

IX. Los trabajadores tendrán derecho a una participación en las utilidades de las empresas

¹⁵ **ARTICULOS Y PARRAFOS TOMADOS DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.**

PRINCIPIOS CONSTITUCIONALES

PRINCIPIOS QUE TUTELA EN MATERIA FISCAL.

PROPORCIONALIDAD

EQUIDAD

LEGALIDAD

ENTRE OTROS.

PROPORCIONALIDAD

ART. 31, FRACC. IV

LAS CONTRIBUCIONES
DEBEN ESTAR
ESTABLECIDAS EN LA
MEDIDA DE LA CAPACIDAD
ECONOMICA DE LAS
PERSONAS SOBRE LAS QUE
VA A INCIDIR.

EQUIDAD

ART. 31, FRACC. IV

SE CIRCUNSCRIBE EN TRATAR
EN IGUALDAD DE
CONDICIONES A LOS SUJETOS
QUE SE ENCUENTRAN EN
IGUALDAD DE
CIRCUNSTANCIAS.

LEGALIDAD

ART. 14 Y 16

TODO ACTO JURIDICO DEBE
ESTAR FUNDADO, MOTIVADO
Y FIRMADO POR AUTORIDAD
COMPETENTE.

CAPITULO VI

6. LA OBLIGACION FISCAL.

6.1 INTRODUCCION . OBLIGACION FISCAL.

El Derecho Fiscal no regula solamente la obligación del contribuyente que consiste en el deber de entregar una cantidad de dinero al Estado en virtud de haberse causado un tributo, cantidad que el Estado puede exigir coercitivamente en caso de falta de pago oportuno, sino prevé, además, otro tipo de obligaciones a cargo tanto del propio contribuyente como de terceras personas, concebidas para hacer eficaz la obligación a que se ha aducido.

6.2 DEFINICION.

La obligación fiscal es la cantidad debida por el sujeto pasivo al sujeto activo, cuyo pago extingue a dicha obligación.

6.3 TIPOS DE OBLIGACIONES.

OBLIGACION FISCAL.-¹ A) obligación fiscal sustantiva.

B) obligación fiscal formal.

OBLIGACION SUSTANTIVA . - cuyo objeto es un dar.

EJEMPLO: la cantidad de dinero que se entrega al Estado.

OBLIGACION FORMAL.- cuyo objeto es un hacer, no hacer y tolerar

¹ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob.Cit. p. 109

EJEMPLO: NO HACER.- No introducir al País mercancías extranjera por sitios no autorizados; no adquirir mercancía por la que no se acredite su legal estancia en territorio nacional .

EJEMPLO: HACER.- Presentación de declaraciones o visitas, manifestaciones, avisos, llevar una contabilidad.

EJEMPLO: TOLERAR.- Admitir inspecciones o visitas personales y domiciliarias que realicen las autoridades fiscales.

6.4 EL OBJETO DE LA OBLIGACION.

² *Toda Ley tributaria se que establezca un impuesto, contribución o una tasa, debe señalar en sus primeros preceptos, cual es su objeto lo que grava, por regla general, en el título de la Ley se expresa ese objeto, lo que ella grava. Ley del Impuesto al Valor Agregado , Ley del Impuesto Sobre Explotación Forestal, Ley del Impuesto al Consumo de la Energía Eléctrica , Ley del Impuesto a la Producción del petróleo, etc.*

La Ley impositiva al decir que grava la producción del petróleo, el consumo de la energía eléctrica, la explotación forestal, etc., indica que no grava la cosa, el bien o establecimiento en sí mismo, sino un acto o hecho relacionado con ellos, por lo que gravar la producción, el consumo, la explotación , la enajenación, etc., esta señalando como objeto de la obligación tributaria un acto o hecho que al ser realizado hace coincidir al contribuyente en la situación o circunstancia que la Ley señala como la que dará origen al crédito tributario .

6.5 FUENTE DEL TRIBUTO

³ *La fuente del tributo es la actividad económica gravada por el legislador, la cual puede ser objeto de gravámenes sea en forma simultánea, por los distintos sujetos activos reconocidos por nuestra Constitución*

² RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 112

³ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 113

o por el mismo sujeto activo con mas de un tributo, sin que en uno u otro caso se repunte inconstitucional el sistema tributario.

6.6 DETERMINACION DE LA OBLIGACION FISCAL.

⁴ *La determinación de la obligación fiscal consiste en la constatación de la realización del hecho imponible o existencia del hecho generador y la precisión de la deuda en cantidad líquida.*

La obligación tributaria nace en el momento en que se realiza la situación jurídica de hecho previsto por la Ley; en la legislación fiscal mexicana la regla general esta contenida en el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación establece que corresponde a los contribuyentes la determinación de las contribuciones a su cargo, salvo disposición expresa en contrario.

Si las autoridades fiscales deben hacer la determinación los contribuyentes les proporcionarán la información necesaria dentro los 15 días siguientes a la fecha de su causación.

6.7 NACIMIENTO DE LA OBLIGACION FISCAL.

⁵ *La obligación fiscal nace automáticamente al realizarse la hipótesis legal para ello, el Artículo 6 del Código Fiscal de la Federación señala que las contribuciones se causan conforme se realizan las situaciones jurídicas o de hecho, previstas en la Ley Fiscal vigente durante el lapso en que ocurre.*

DE LA GARZA.- *Señala la importancia del nacimiento de la obligación fiscal, porque permite determinar los siguientes puntos:*

1. Distinguir el momento en que se origina la deuda impositiva de aquellos otros en que surgen deberes tributarios de tipo formal, como son la presentación de declaraciones.

⁴ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 121 - 124

⁵ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 119 - 120

2. *Determinar la Ley aplicable, que puede no ser la misma en el momento de realización del hecho imponible y en el de producirse el acto administrativo de liquidación por el particular.*

3. *Practicar la evaluación de las rentas o de los bienes gravados, con referencia en el momento en que el crédito fiscal surja.*

4. *Conocer la capacidad de obrar de los sujetos de la inspección.*

5. *Determinar el domicilio fiscal del contribuyente o de sus representantes.*

6. *Determinar la época de pago y de exigibilidad de la obligación fiscal, y por lo tanto, fijar el momento inicial para el cómputo del plazo de prescripción.*

7. *Determinar las sanciones aplicables, en función de la Ley vigente en el momento de la obligación.*

6.8 EPOCA DE PAGO DE LA OBLIGACION FISCAL.

⁶ La época de pago de la obligación fiscal es el plazo o momento establecido por la Ley para que se satisfaga la obligación, por lo tanto, el pago debe hacerse dentro del plazo o el momento que para tal efecto señala la Ley.

En la legislación mexicana del Código Fiscal de la Federación en su Artículo 6 prevé que las contribuciones se pagan en la fecha o dentro del plazo señalado en las disposiciones respectivas a falta de disposición expresa el pago deberá hacerse mediante declaración que se presentará ante las oficinas autorizadas, dentro del plazo que corresponda según el caso.

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

⁶ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 125 - 127

B) En cualquier otro caso, dentro de los cinco días siguientes al momento de su causación.

Como excepción a la regla general del Artículo 6 dispone el Artículo 65 del propio Código Fiscal de la Federación que las contribuciones omitidas, serán las autoridades fiscales quien determinarán como consecuencia del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como los demás créditos fiscales, deben pagarse o garantizarse junto con sus accesorios dentro del mes siguiente a la fecha en que surta efectos su notificación.

Por otro lado, el Artículo 66 del Código Fiscal de la Federación prevé la posibilidad de que se prorrogue la época de la obligación fiscal con autorización previa, a petición del contribuyente se podrá autorizar el pago a plazos, ya sea diferido o en parcialidades, de las contribuciones omitidas y de sus accesorios sin que dicho plazo exceda de 36 meses y durante el plazo concedido se causarán recargos sobre el saldo insoluto incluyendo los accesorios, a la tasa que mediante Ley fije anualmente el Congreso de la Unión.

Se prevé también en el precepto legal, que aduce las autoridades fiscales al autorizar el pago a plazos exigirán se garantice el interés fiscal.

Así también dispone que cesará la autorización para pagar a plazo en forma diferida o en parcialidades, cuando:

- 1) Desaparezca o resulte insuficiente la garantía del interés fiscal, sin que el contribuyente de nueva garantía o amplíe la que resulte insuficiente.*
- 2) El contribuyente se ha declarado en quiebra o solicite su liquidación judicial.*
- 3) El contribuyente no pague tres parcialidades sucesivas con sus recargos.*

6.9 EXIGIBILIDAD DE LA OBLIGACION FISCAL.

⁷ *La exigibilidad de la obligación fiscal es la posibilidad de hacer efectiva dicha obligación, aún en contra de la voluntad del obligado, en virtud de que no se satisfizo durante la época de pago, mientras no se venza o transcurra la época de pago de la obligación fiscal no es exigible por el sujeto activo.*

El concepto de exigibilidad está implícito en las disposición contenida en el primer párrafo del Artículo 145 del Código Fiscal de la Federación que establece que las autoridades fiscales exigirán el pago de los créditos fiscales que no hubieran sido cubiertos o garantizados dentro de los plazos .

6.10 FORMAS DE EXTINCION DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.

Las formas que pueden poner fin a la obligación Fiscal son:

PAGO

COMPENSACION

CONDONACION

PRESCRIPCION

CANCELACION

RESOLUCION.

PAGO.- ⁸ *Es el medio más idóneo en el cumplimiento de cualquier obligación y en materia fiscal satisface plenamente los fines y propósitos en la relación tributaria, constituye el objetivo de la pretensión del Estado*

⁷ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 127 - 128

⁸ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.-Ob.Cit.p.292

como sujeto acreedor del Crédito Fiscal que es la entrega de la cantidad debida y excepcionalmente en especie.

El pago en especie puede ser en oro y en artes plásticas.

COMPENSACION.-⁹ Es aquellas en la que los sujetos reúnen la calidad de deudores (sujeto pasivo) y acreedores (sujeto activo), respectivamente, en materia, la Compensación tiene lugar cuando el contribuyente le adeuda determinados créditos al sujeto activo, pero éste a su vez está obligado a devolver cantidades pagadas indebidamente, o en su caso, cuando el contribuyente tiene un saldo a favor por el que puede compensar el pago de un crédito a su cargo.

CONDONACION.-¹⁰ Especialmente implica el perdón o liberación que otorga el acreedor (sujeto activo) a su deudor (sujeto pasivo) de su obligación.

En el artículo 39, fracción I del Código Fiscal de la Federación, establece como facultad del Ejecutivo, mediante resoluciones de carácter general, condonar total o parcialmente el pago de contribuciones y sus accesorios, cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de un lugar o región del País, una rama de la actividad, así como en el caso de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos, plagas o epidemias.

PRESCRIPCION.-¹¹ Se procede por el simple transcurso de cierto tiempo y bajo las condiciones establecidas en Ley. La prescripción en materia fiscal por su propia naturaleza, es Negativa, libera o extingue las obligaciones fiscales, que de acuerdo al artículo 146 primer párrafo, opera en un término de 5 años.

Cabe señalar que la Prescripción puede tener los siguientes efectos:

⁹ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.-INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.-Ob.Cit.p.311

¹⁰ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.-INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.-Ob.Cit.p.312

¹¹ ARTICULO 146 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

1.- Libera al contribuyente a pagar el tributo.

2.- Libera al fisco a devolver cantidades que fueron pagadas indebidamente.

El término de la prescripción se inicia a partir de que en el pago pudo ser legalmente exigido y se podrá oponer como excepción en los recursos administrativos. El tiempo para que se consuma la Prescripción se interrumpe con cada gestión de cobro que el acreedor notifique o haga saber al deudor o por el reconocimiento expreso o tácito de éste, respecto de la existencia del crédito.

Se hace necesario citar otra figura jurídica que tiene relación con la prescripción y es la Caducidad que en términos del Artículo 67 del Código Fiscal de la Federación, establece que es la extinción de la instancia de la facultad de las autoridades fiscales, para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales, determinar las disposiciones y también operan en un plazo de 5 años.

CANCELACION.-¹² *Consiste en dar de baja en las cuentas públicas un crédito fiscal por incosteabilidad en el cobro o por insolvencia del deudor o responsable solidario, pero no libera de su pago, sin embargo se considera una forma de extinción de hecho de las obligaciones fiscales, mas no de derecho pues la autoridad únicamente se abstiene de cobrar el crédito fiscal por las razones mencionadas.*

RESOLUCION.- *Esta opera cuando el contribuyente interpone un medio de defensa o instancia y obtiene una resolución favorable.*

6.11 LA RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

La relación jurídica existe entre el sujeto activo y el sujeto pasivo del impuesto.

Es frecuente encontrar que los tratadistas, al hablar de la relación tributaria, la confunden con la obligación fiscal sustantiva, lo cual es erróneo ya que son dos conceptos distintos, pudiéndose dar el caso de que exista relación tributaria y no exista obligación fiscal sustantiva.

¹² EMILIO MARGAÍN MANAUTOU.-INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.-Ob.Cit.p.313

Sobre este tema MARGAIN ¹³ nos dice que al dedicarse una persona a actividades que se encuentran gravadas por una ley fiscal, surgen de inmediato entre ella y el Estado relaciones de carácter tributario; se deben una y otra una serie de obligaciones que serán cumplidas, aún cuando la primera nunca llegue a coincidir en la situación prevista por la Ley para que nazca la obligación fiscal, por lo tanto, la relación tributaria impone obligaciones a las dos partes, a diferencia de la obligación fiscal que sólo está a cargo del sujeto pasivo, nunca del sujeto activo.

De lo anterior, se observa que la relación tributaria implica necesaria existencia de obligaciones fiscales formales y la posibilidad de que exista la obligación fiscal sustantiva, pues que ésta sólo surgirá hasta que se haya causado el tributo, en tanto que aquéllos surgen por el solo hecho de que el particular se dedique a una actividad gravada.

DEFINICION DE LA RELACION TRIBUTARIA:

La relación jurídica tributaria la constituye el conjunto de obligaciones que se deben el sujeto pasivo y el sujeto activo y se extinguen al cesar el primero en las actividades reguladas por la Ley tributaria.

LOS SUJETOS DE LA RELACION TRIBUTARIA:

1) SUJETO ACTIVO.

¹⁴En el Derecho Fiscal, existe un solo sujeto activo de dicha obligación y es el Estado, pues solamente él, como ente soberano, está investido de la potestad tributaria que es uno de los atributos de esa soberanía.

En los Estados organizados políticamente como federaciones, no sólo el Estado Federal posee soberanía, sino también las entidades federativas poseen en lo concerniente a su régimen interior y la ejercen con plena independencia del poder central, con las limitaciones impuestas por la Constitución de la Federación, de donde se sigue que también están investidas de la potestad tributaria, México o los Estados Unidos de

¹³ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 109 - 111

¹⁴ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 131 - 133

América son ejemplo de este tipo de organización política y del ejercicio de la potestad tributaria en forma paralela.

Si bien es cierto que de acuerdo con el¹⁵ Artículo 40 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, los Estados que constituyen la República son libres y soberanos también lo es que dicha libertad y soberanía se refiere tan sólo a asuntos concernientes a su régimen interno, en tanto no se vulnere el pacto federal. De acuerdo con el mismo Artículo 40, los Estados deben permanecer en unión con la Federación según los principios de la Ley fundamental, es decir, de la propia Constitución. Ahora bien, el¹⁶ Artículo 133 de la Constitución General de la República establece textualmente que " Esta Constitución, las leyes del

Congreso de la Unión que emanen de ella, y todos los tratados que estén de acuerdo con la misma celebrados y que se celebren por el Presidente de la República, con aprobación del Senado, serán la Ley suprema de toda la Unión. Los jueces de cada Estado se arreglarán a dicha Constitución, leyes o tratados a pesar de las disposiciones que en contrario que pueda haber en las constituciones o leyes de Estado " es decir, que aún cuando los estados que integran la Federación sean libres y soberanos en su interior, deberán sujetar su gobierno, en el ejercicio de sus funciones, a los mandatos de la Carta Magna. De tal manera que si las leyes expedidas por las legislaturas de los Estados resultan contrarias a los preceptos de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, deben predominar las disposiciones de la Ley Suprema y no a las leyes ordinarias impugnadas aún cuando procedan de acuerdo con la Constitución local y de autoridad competente , de acuerdo con la misma Constitución local.

Señala la doctrina que además del Estado puede haber otros sujetos activos de la obligación fiscal, cuya potestad tributaria esta subordinada al propio Estado, ya que es necesaria la delegación mediante Ley del ejercicio de la potestad y ésta sólo puede ejercerse en la medida y dentro de los límites específicamente fijados en la ley por el Estado.

¹⁵ ARTICULO 40 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

¹⁶ ARTICULO 133 DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

Es el caso de determinados organismos independientes del Estado que colaboran con él en la administración pública realizando funciones originalmente atribuidas al estado, como son, entre otras, la prestación de servicios públicos o sociales o bien la explotación de bienes o recursos de propiedad nacional.

Entonces a fin de que estos organismos independientes cuenten con los recursos económicos que les permitan satisfacer sus necesidades financieras, el Estado autoriza al organismo cobrar tributos, en los términos y dentro de los límites establecidos por la Ley delegatoria del ejercicio de la potestad tributaria respectiva, en la esfera de una determinada circunscripción territorial o en la esfera de una determinada categoría económica.

La hipótesis que establezca la facultad del Estado para delegar el ejercicio de la potestad tributaria en un organismo independiente debe estar prevista en la Constitución del propio Estado, puesto que es este ordenamiento que organiza y da las bases fundamentales para el ejercicio de las funciones y atribuciones del Estado inherente a su soberanía, o como dice FELIPE TENA RAMIREZ siguiendo a KELSEN y JELLINEK, el contenido mínimo y esencial de toda Constitución es crear y organizar a los poderes públicos supremos, dotándolos de competencia.

La principal atribución del Estado, como sujeto activo de la obligación fiscal, consiste en exigir el cumplimiento de esa obligación en los términos precisos fijados por la ley impositiva correspondiente y esta tributación es irrenunciable, por lo tanto, el Estado no puede actuar como lo puede hacer cualquier acreedor en el campo del Derecho Privado, renunciando a exigir el cumplimiento de la obligación fiscal, es decir, remitiendo la deuda a cargo del contribuyente. Sólo en casos muy especiales, o más bien excepcionales, puede admitirse que el contribuyente deje de cumplir con su obligación fiscal y que el Estado no sólo no se lo exija, sino que, además tome la iniciativa y mediante un decreto declare los casos en que se presentan situaciones extraordinarias que afectan gravemente a la economía del Estado, ya sea en forma general, o bien en forma parcial.

En México la hipótesis está previa en el ¹⁷Artículo 39, fracción I del Código fiscal de la Federación , que dispone que el Ejecutivo Federal, mediante resoluciones de carácter general podrá condonar o eximir, total o parcialmente , el pago de contribuciones y sus accesorios, autorizar su pago a plazo, diferido o en parcialidades , cuando se haya afectado o trate de impedir que se afecte la situación de algún lugar o región del país, una rama de actividad, la producción o venta de productos, o la realización de una actividad , así como en casos de catástrofes sufridas por fenómenos meteorológicos o epidemias.

EL SUJETO ACTIVO EN LA LEGISLACION FISCAL MEXICANA.

¹⁸ En México, constitucionalmente, el único sujeto activo de la obligación fiscal es el Estado, ya que el artículo 31, fracción IV de la Constitución Política del País , al establecer la obligación de contribuir para los gastos públicos únicamente menciona a la Federación, los Estados y Municipios, y no se prevé en la Ley Fundamental a ninguna otra persona, individual o colectiva, como sujeto activo, ni se prevé, tampoco, la facultad del Estado para delegar el ejercicio de su potestad tributaria.

En vista de lo anterior, en México los organismos independientes del Estado a que se ha hecho referencia, aquí en México se denominan organismos descentralizados, aunque colaboran con el Poder Ejecutivo en la Administración Pública y en los términos de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal forman parte de esta administración dentro del sector paraestatal, constitucionalmente no pueden ser sujetos activos de la obligación fiscal y, en todo caso, para serlo será necesario reformar la Constitución Federal para prever la hipótesis y facultar al Estado a delegar en estos organismos su potestad tributaria.

De los tres sujetos activos previstos en la legislación mexicana , únicamente la Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, no solamente pueden disponer libremente de las contribuciones que recaudan, sino que pueden dárselas a sí mismos a través de sus legislaturas respectivas. En cambio los Municipios únicamente pueden administrar libremente su hacienda, pero no establecer sus

¹⁷ ARTICULO 39 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

¹⁸ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCL.- Ob. Cit. p. 131- 134

contribuciones, tarea ésta encomendada a las legislaturas de los Estados, según el artículo 115, fracción IV de la propia Constitución Federal.

2) SUJETO PASIVO.

El sujeto pasivo de la obligación fiscal es la persona que conforme a la ley debe satisfacer una prestación determinada en favor del fisco, ya sea propia o de un tercero, o bien se trate de una obligación fiscal sustantiva o formal.

Al estudiar al sujeto pasivo de la obligación fiscal, encontramos que no siempre la persona a quien la ley señala como tal es la que efectivamente paga el tributo, sino que en ocasiones es una persona diferente quien lo hace, es decir, quien ve disminuido su patrimonio por el cumplimiento de la obligación y se convierte, entonces, en el sujeto pasivo es decir más bien en el sujeto pagador del tributo. El caso se presenta cuando se da el efecto de la traslación del tributo, donde el sujeto pasivo es la persona que realiza el hecho generador y el sujeto pagador es la persona en quien incide el tributo debido a la traslación del mismo, el primero viene a ser, pues, el contribuyente de derecho y el segundo, el contribuyente de hecho y de los dos el único que interesa al Derecho Fiscal es el primero, o dicho en palabras de ¹⁹PUGLIESE " sólo el contribuyente de derecho tiene relevancia ante la ley tributaria, como sujeto pasivo de la relación fiscal ". Se considera, no obstante, que en virtud de que en la actualidad algunas leyes impositivas establecen el deber del sujeto pasivo o contribuyente de derecho de trasladar el impuesto causado a un sujeto pagador o contribuyente de hecho, éste último deberá ser estudiado por la doctrina y tratado por el Derecho Fiscal con más detenimiento, pues que se observa, que en realidad el tributo se establece para ellos, los llamados contribuyentes de hecho, pero que por su número y dificultad de control se establece un intermediario, el contribuyente de derecho, como colaborador del fisco en la recaudación.

Otro aspecto del estudio del sujeto pasivo es la determinación del tipo de responsabilidad de quien paga la deuda impositiva pues el Derecho Fiscal con frecuencia separa la responsabilidad del pago de la titularidad de la deuda y esta separación consiste en que aunque la deuda sea a cargo de una persona, la

¹⁹ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.-INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.-Ob.Cit.p.280

responsabilidad de pago recae sobre otra distinta. A fin de distinguir a las dos personas a quien deba en definitiva soportar una disminución patrimonial para cubrir el crédito del Estado y llama responsable a quien la Ley designa como sujeto pasivo de la obligación hacia el Estado, sólo para los fines del cumplimiento de esta obligación, es decir, para él es deudor aquél a cuyo cargo está la deuda y es responsable aquél a cuyo cargo está, por disposición legal, el cumplimiento de la obligación.

Si se considera que la denominación de PUGLIESE no evita confusiones, pues en ambos casos hay responsabilidad y en ambos casos hay deudor, en el primer caso, si por razones prácticas de cobro la ley atribuye a una persona ajena a la relación fiscal la responsabilidad del pago, en virtud de la dificultad para cobrar al titular de la deuda, esta circunstancia no exonera, ni debe hacerlo, de su responsabilidad originaria a dicho titular del adeudo, o sea al sujeto pasivo, es indubitable que el deber de efectuar el pago que la Ley impone al tercero ajeno a la relación fiscal no puede conceptuarse sino como una deuda, por lo tanto, este tercero también es deudor, sólo que su obligación fiscal es formal y no sustantiva.

Por ello se distingue al titular del adeudo del tercero con responsabilidad del pago denominado al primer deudor o responsable directo, y al segundo deudor o responsable indirecto. El motivo para atribuir a un tercero ajeno a la relación fiscal la responsabilidad del pago puede derivar de una relación particular entre el deudor directo y el deudor indirecto; o de ser sucesor de otra persona; o del cumplimiento e incumplimiento de una obligación legal.

Como ejemplos de separación entre la titularidad de la deuda y la responsabilidad del pago se puede citar: el deber que tiene el representante de un menor de que los tributos causados por éste sean satisfechos oportunamente; o el similar deber que tiene el patrón respecto a los tributos causados por sus trabajadores.

No debe confundirse, y menos aún identificarse, la distinción entre el deudor o responsable directo y deudor y responsable indirecto, con la distinción entre contribuyente de derecho y contribuyente de hecho, respectivamente, pues la primera de las distinciones mencionadas se refieren únicamente a contribuyentes de derecho.

Se ha discutido en la doctrina si además de las personas pueden ser sujetos pasivos de la obligación fiscal las agrupaciones que constituyen una unidad económica diversa de sus miembros y que carecen de personalidad jurídica .

Sobre este problema, la doctrina ha aceptado la posibilidad de que las unidades económicas sean capaces de ser sujetos de derecho en materia tributaria y, por lo tanto, puedan reunir la calidad de sujeto pasivo de la obligación fiscal. Se sostiene que, ha aceptado que el sujeto de derecho se define como un centro de imputación de derechos y obligaciones, resulta que estrecha la dicotomía tradicional de personas físicas y personas jurídicas, pues siempre que esté frente a un centro de imputación de derechos y obligaciones, se estará frente a un sujeto de derecho, independientemente del tratamiento que les de el Derecho Privado a propósito de la personalidad, por ello, se considera lógico y posible, jurídicamente, que los ordenamientos tributarios permita que operen como elemento personal configurador del hecho imponible a las unidades económicas carentes de personalidad jurídica según otras ramas del derecho, pero que constituyen una entidades diferente a los miembros que la forman, y que se convierten, en sí mismas, en un centro de imputación de derechos y obligaciones, reconociéndoseles, así, el carácter de sujeto pasivo de la obligación fiscal.

La doctrina sostiene que existirá una unidad económica con capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, independientemente de que otras ramas del Derecho no les reconozcan personalidad jurídica, cuando dicha entidad tenga una autonomía patrimonial, aunque imperfecta, y una organización suficiente, de tal modo que posea órganos o representantes para la formación de la voluntad del ente y para realizar los negocios de su comercio jurídico.

CLASIFICACION DE LOS SUJETOS PASIVOS.

²⁰ Se ha visto ya que el contribuyente de derecho puede ser deudor o responsable directo, o bien deudor o responsable indirecto, de donde se sigue que no todos adquieren la responsabilidad de la misma manera, es decir, la responsabilidad del sujeto pasivo puede provenir de distintos conceptos; puede ser que el sujeto

²⁰ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 149 - 150

pasivo haya dado origen directamente al crédito fiscal o en concurrencia con otras personas, o que haya sustituido al deudor original, ya sea voluntariamente o por imperio de la Ley. También la responsabilidad puede provenir del incumplimiento de una obligación que la Ley impone o bien ser consecuencia de la adquisición de un objeto que se encuentra afecto, objetivamente, al pago de un gravamen no cubierto por el deudor original, tomando en cuenta las situaciones mencionadas .

PUGLIESE ha elaborado la siguiente clasificación:

A) Sujetos pasivos por deuda propia con responsabilidad directa.

Es el caso del deudor directo del tributo o su causahabiente, es decir, herederos, legatarios o donatarios a título universal y se trata de personas morales, la que subsiste o se crea por fusión.

B) Sujetos pasivos por deuda de carácter mixto (propia y ajena) con responsabilidad directa.

Es el caso de las personas que, conforme a la Ley, pueden disponer libremente no sólo de sus bienes, sino también de los terceros, por lo tanto, la Ley designa como responsable directo a quien tiene esa facultad, aunque el hecho generador lo haya realizado el tercero, pues por la disponibilidad de los bienes podrá cubrir el adeudo total (en algunas legislaciones el ejemplo ha sido el jefe de la familia respecto a los bienes de los integrantes de la misma).

C) Sujetos pasivos, en parte por deuda propia y en parte por deuda ajena, con responsabilidad parcialmente directa y parcialmente solidaria.

Es el caso de copropietarios y coherederos, ya que de cada uno se puede exigir el total del adeudo y no sólo la parte que le corresponde. Desde luego, se respeta su derecho a repetir contra los demás responsables.

D) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad sustituta.

Es el caso de los sustitutos legales del deudor directo, ya sea voluntarios o por ministerio de ley, a quienes se respeta su derecho a repetir contra el deudor directo.

E) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad solidaria.

Es el caso de determinados funcionarios públicos a quienes la Ley impone ciertas obligaciones de carácter formal y que no fueron cumplidas, lo cual trae como consecuencia un perjuicio al fisco, como por ejemplo el notario que no verifica que por el acto que ante él se otorga se satisfaga el tributo causado.

F) Sujetos pasivos por deuda ajena con responsabilidad objetiva.

Es el caso de las personas que adquieren bienes afectos al pago de un tributo que no fue satisfecho en su oportunidad y respecto del cual el bien constituye la garantía objetiva por ejemplo, la adquisición de un inmueble con adeudos pendientes por concepto de impuesto predial o territorial.

LA CAPACIDAD DEL SUJETO PASIVO.

²¹ *La capacidad para ser sujeto pasivo de la obligación fiscal no se identifica con la capacidad jurídica del Derecho Privado, pues no son aplicables necesariamente a aquél los principios de la capacidad jurídica que en esta rama del Derecho se han elaborado, por ejemplo, en el Derecho Privado la actuación de la persona sólo es válida si posee, además de la capacidad de goce que todas tienen, capacidad de ejercicio y si carece de ésta, se le considera incapaz y sus actos no pueden ser jurídicamente eficaces, a no ser que se realicen a través de sus representantes legítimos. En cambio, en el Derecho Tributario basta la capacidad de goce para estar en aptitud de ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, es decir, si un incapaz para el Derecho Privado se coloca en la situación prevista por la Ley para que surja la obligación fiscal, esta nacerá válidamente y, consiguientemente, deberá ser cumplida.*

En todo caso, la única limitación que se encuentra en materia de incapaces es la de no se puede agotar en su contra el procedimiento administrativo de ejecución sino hasta que tenga un representante legal y, de igual manera, el incapaz no podrá formular petición alguna, ya sea ante la autoridad administrativa o jurisdiccional, sino por conducto de su representante legítimo. Por lo tanto, para el Derecho Tributario toda persona es capaz de derechos y obligaciones fiscales.

EL SUJETO PASIVO EN LA LEGISLACION MEXICANA.

²¹ RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 151

²²En México sólo las personas físicas o morales, pueden ser sujeto pasivo de la obligación fiscal, pues solamente ellas están previstas como contribuyentes, tanto por el Código Fiscal de la Federación, cuyo artículo 1ro. dispone que las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme a las leyes fiscales respectivas, como por las leyes específicas que establecen cada uno de los tributos.

El Código Fiscal de la Federación no da una definición de sujeto pasivo de la obligación fiscal, como si la daba anteriormente en su artículo 13, que señalaba que "sujeto pasivo de un crédito fiscal es la persona física o moral, mexicana o extranjera que, de acuerdo con las leyes está obligada al pago de una prestación determinada al fisco federal".

En el pasado también eran considerados sujetos pasivos las agrupaciones que constitulan una unidad económica diversa de la de sus miembros, asimilándolas para su regulación a las personas morales. En la actualidad esta hipótesis ha desaparecido.

La Ley tributaria mexicana acoge la separación entre titularidad de la deuda y responsabilidad del pago, por lo tanto distingue entre el deudor o responsable directo y deudor o responsable indirecto, sin embargo, no define a ninguno de los dos en forma específica. En relación con el deudor directo, ya se ha dicho que el actual Código Fiscal de la Federación no lo define y respecto del responsable indirecto, el ordenamiento mencionado tampoco da una definición y sólo en el artículo 26, da una enumeración de quienes tienen la responsabilidad indirecta, agrupándolos a todos bajo el rubro de responsables solidarios. Por lo tanto, de la interpretación armónica y sistemática del artículo 26 del Código mencionado resulta en México el sujeto pasivo se clasifica en deudor directo y responsable solidario.

²² RAUL RODRIGUEZ LOBATO.- DERECHO FISCAL.- Ob. Cit. p. 156

RELACION JURIDICA TRIBUTARIA.

OBLIGACION FISCAL

SUJETO
ACTIVO

PRINCIPAL O
SUSTANTIVA

SUJETO
PASIVO

SUJETO
ACTIVO

SECUNDARIA
O FORMAL

SUJETO
PASIVO

En la relación Jurídica , se crean derechos y obligaciones recíprocos para ambas partes.

SUJETOS

ACTIVO	FEDERACION ESTADOS MUNICIPIOS	OBLIGACION PRINCIPAL	COBRAR
		OBLIGACION SECUNDARIA	HACER: *DETERMINAR CREDITOS, REVISAR NO HACER: * RECHAZAR PAGOS.
PASIVO	PERSONA FISICA PERSONA MORAL	OBLIGACION PRINCIPAL	PAGAR
		OBLIGACION SECUNDARIA	HACER: AVISOS,DECLARAR NO HACER: ALTERAR O FALCIFICAR DOCTOS.
TERCEROS	RESPONSABLES SOLIDARIOS	PARTICULARES FUNCIONARIOS O EMPLEADOS NOTARIOS O CORREDORES	

SUJETOS

FEDERACION
(Art. 31 Fracc. IV C.P.E.U.M.)

ESTADOS
(Art. 73 Fracc. VII C.P.E.U.M.)

Municipios

La Federación y los Estados tienen plena potestad jurídica tributaria, es decir, en base a su presupuesto de egresos pueden establecer contribuciones a través de sus legislaturas respectivas y disponer de dichas contribuciones para sufragar el Gasto Público.

Los Municipios no fijan las contribuciones, sino que estas son establecidas por las legislaturas de los Estados, pero tienen la facultad de recaudación.

ACTIVO

A su cargo están las funciones de Imposición, Recaudación, Administración y Sanción de las Contribuciones.

PASIVO

A su cargo está la obligación de pagar las contribuciones.

PERSONA FISICA

Es el ente biológico que es capaz de tener derechos y obligaciones, y ejercitarlos al alcanzar la mayoría de edad. Se caracteriza por tener nombre, domicilio, estado civil, patrimonio, capacidad y nacionalidad.

PERSONA MORAL

Es una entidad constituida por un grupo de personas con fines comunes y permanentes, cuenta con personalidad jurídica distinta a la de sus miembros. Se caracteriza por tener una razón o denominación social, domicilio, patrimonio y nacionalidad.

PASIVO

A su cargo está la obligación de pagar las contribuciones.

CAPITULO VII

7. ASISTENCIA Y ORIENTACION AL CONTRIBUYENTE

7.1 ASISTENCIA Y ORIENTACION AL CONTRIBUYENTE.

Es importante señalar que a fin de que las personas físicas y morales cumplan en forma espontánea lo que establece nuestra máxima Carta Magna , Código Fiscal de la Federación y demás ordenamientos en materia fiscal que a la letra dicen lo siguiente:

ARTICULO 31 FRACCION IV CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS

¹ *"Son obligaciones de los mexicanos:*

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

ARTICULO 1º CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

² *"Las personas físicas y las morales están obligadas a contribuir para los gastos públicos conforme las leyes fiscales respectivas; las disposiciones de éste Código se aplicarán en su defecto sólo mediante ley podrá destinarse una contribución a un gasto público".*

y demás leyes en materia fiscal señalan la obligación de contribuir al Gasto Público.

Esto con lleva a no estar en presencia con la Evasión, por lo que es necesario que la Secretaria de Hacienda y Crédito Público lleve a un cien por ciento la realización de varias acciones para simplificar y facilitar los

¹ ARTICULO 31 FRACCION IV DE LA CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.

² ARTICULO 1º DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

trámites que el contribuyente debe realizar ante la dependencia así como agilizar la prestación de los servicios bajo su responsabilidad.

Con lo señalado anteriormente no quiere decir que la Secretaria citada no ha hecho ninguna acción para el mejoramiento, situación que sería una mentira, sin embargo aún falta mucho por hacer, dada la realidad social en que nos encontramos, de ahí que por ello el contribuyente se encuentra con diversos problemas entre otros los que se mencionan a continuación:

1) La existencia de trámites complicados, procedimientos engorrosos que constituyen obstáculos para estimular al contribuyente en el cumplimiento oportuno de sus obligaciones fiscales.

2) Facultades discrecionales que indebidamente y desafortunadamente aún ejercen funcionarios públicos.

3) La actuación de la autoridad hacendaria puede ocasionar lesiones a los derechos de los contribuyentes que van desde interpretaciones erróneas por parte del fisco, hasta abusos o exceso de los funcionarios.

4) La orientación no es suficiente y esto se comprueba con la realidad social, porque al llevar acabo un trámite se le brinda una orientación casi siempre equivocada que posteriormente ocasiona multas y pérdidas de tiempo al contribuyente.

5) Por otra parte es común observar que el procedimiento de formulación de la legislación tributaria en nuestro país tiene serias deficiencias de fondo, puesto que normalmente implican:

Propuestas a la Cámara de diputados que con premura resuelve y turna a la de Senadores, misma que normalmente no efectúa modificaciones, aprobándose su publicación y entrada en vigor casi de inmediato.

Como consecuencia de ese procedimiento, normalmente algunas disposiciones entran en vigor sin que se conozca sus efectos en la práctica, situaciones que generan desconciertos y que no contribuye a generar conciencia fiscal.

6) Cambios constantes a la Legislación fiscal generan al contribuyente inseguridad jurídica puesto que impide que los contribuyentes puedan planear sus negocios a mediano y largo plazo entre otras cosas.

Porque si bien es cierto todos conocemos la complejidad de nuestro sistema tributario, complejidad que como ya se ha señalado ocasiona serios problemas para el cumplimiento de obligaciones fiscales y por ende del cumplimiento de las leyes fiscales por parte de los contribuyentes y en contra partida, hace difícil para el fisco federal la vigilancia de su correcta aplicación.

Por ello es primordial remarcar que se proporcione al contribuyente una orientación y asistencia, suficiente y legal para que éste se vea motivado y no apático a contribuir con sus obligaciones.

ARTICULO 33 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

³ *"Las autoridades fiscales para el mejor cumplimiento de sus facultades, estarán a lo siguiente:*

ASISTENCIA GRATUITA A LOS CONTRIBUYENTES.

1. Proporcionarán asistencia gratuita a los contribuyentes y para ello procurarán:

a) Explicar las disposiciones fiscales utilizando en los posible lenguaje llano alejado de tecnicismos y en los casos en que sean de naturaleza compleja, elaborar y distribuir folletos a los contribuyentes.

b) Mantener oficinas en diversos lugares del territorio nacional que se ocuparán de orientar y auxiliar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones.

c) Elaborar los formularios de declaración en forma que puedan ser llenados fácilmente por los contribuyentes y distribuirlos con oportunidad, e informar de las fechas y lugares de presentación de los que se consideren de mayor importancia.

d) Señalar en forma precisa en los requerimientos mediante los cuales se exija a los contribuyentes la presentación de declaraciones, avisos y demás documentos a que estén obligados, cuál es el documento cuya presentación se exige.

³ **ARTICULO 33 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.**

f) efectuar en distintas partes del país reuniones de información con los contribuyentes, especialmente cuando se modifiquen las disposiciones fiscales y durante los principales periodos de presentación de declaraciones.

g) Publicar anualmente las resoluciones dictadas por las autoridades fiscales que establezcan disposiciones de carácter general, agrupándolas de manera que faciliten su conocimiento por parte de los contribuyentes, se podrán publicar aisladamente aquellas disposiciones cuyos efectos se limitan a periodos inferiores a un año.

II. Establecerán Programas de Prevención y Resolución de Problemas del Contribuyente, a fin de que los contribuyentes designen síndicos que los representen ante las autoridades fiscales.

III. Promoverán el espíritu de servicio y la superación técnica y profesional del personal hacendario, para lo cual se crea el organismo descentralizado denominado Instituto Nacional de Capacitación Fiscal, con personalidad jurídica y patrimonio propio.

Dicho Instituto tendrá como órganos la Junta de Gobierno y la Dirección General que tendrá la representación del mismo.

El patrimonio del Instituto se integrará por las asignaciones que señale el Presupuesto de Egresos de la Federación, las disposiciones legales y administrativas; el 20% de los ingresos que se recauden por concepto de gastos de ejecución a que se refiere el artículo 150 de este Código; el 2% de los ingresos que se destinen a la formación de los fondos a que se refiere el artículo 70-Bis del propio ordenamiento; 2% de los fondos a que se refiere el artículo 141 de la Ley Aduanera; así como por los ingresos obtenidos en la enajenación de bienes o prestación de sus servicios.

El régimen laboral a que estarán sujetos los empleados del Instituto Nacional de Capacitación Fiscal será el previsto en el Apartado B del Artículo 123 Constitucional."

7.2 REACCION DEL CONTRIBUYENTE FRENTE AL TRIBUTO

⁴ Se puede decir como regla que el contribuyente reacciona en forma adversa contra todo tributo y, en especial, contra el impuesto. Considera el gravamen como un mal necesario, máxime si no está satisfecho con la forma de administrarse la hacienda pública., ya que sabe que lo que se le exige por aquel concepto se emplea para el sostenimiento del gobierno y para que éste realice la política administrativa que se ha trazado.

Al exponer los elementos psicológicos que actúan sobre el contribuyente, señala que:

"el primer fenómeno que se produce, el más elemental, no es un fenómeno de orden afectivo. Incluso antes de reflexionar realmente sobre los efectos que el impuesto tendrá para él, el contribuyente se sentirá más o menos hostil a dicho impuesto y muy raramente indiferente e incluso favorable."

La reacción del particular frente al impuesto varía según su grado de cultura, de honradez, de civismo, de educación, de gratitud o de conveniencia.

Atendiendo al cumplimiento de las obligaciones fiscales podemos clasificar a los contribuyentes en honestos y deshonestos, variando en uno y otros las razones por las cuales tienen ese comportamiento.

En efecto, hay contribuyentes que se percatan de la necesidad, en bien de su patria o en agradecimiento del país que los acogió, o por conveniencia de su negocio, o por temor al fisco, de tributar con honradez; no escatiman un centavo de lo que legalmente le corresponde al erario. Estos contribuyentes tributan, pues, correctamente, pensando unos en un país, otros en la gratitud, otros en su negocio y otros por temor.

El primero y el segundo reúnen las cualidades del contribuyente del modelo, pues su educación, su civismo, su cultura, su buen juicio y criterio, les dicen que si desean ver la prosperidad del país.

La disminución de los graves problemas económicos que a éste aquejan; que en un mayor número de ciudadanos de condición humilde sean asistidos con servicios sociales; que la niñez y la juventud se eduquen; que los servicios públicos se presten con regularidad y eficiencia; que a la mano de obra no calificada se

⁴ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL. Ob.Cit. p. 69 - 70

le prepare, etc., deben pagar los tributos que de acuerdo con las leyes tributarias en vigor han generado en favor del fisco.

Los contribuyentes cumplidos por conveniencia o por temor al fisco son aquellos que se percatan no sólo de que no vale la pena arriesgar la tranquilidad personal o de la familia, sino ni siquiera la del patrimonio que se emplea en los actos o actividades gravadas.

Quieren su tranquilidad y si el precio para lograrlas es pagar correctamente sus impuestos, pues a pagarlos.

En segundo término tenemos el grueso de los contribuyentes, nacionales y extranjeros, que sólo cumplen a medias o bien en forma reducida con sus obligaciones fiscales, este núcleo lo constituyen, esencialmente, contribuyentes pequeños y medianos, así como también aun cuando son minoría, a verdaderos gigantes dentro de su ramo o giro.

En tercer término a los que no tributan; a los que de plano ni en mínima forma cumplen con las leyes tributarias, salvo por verdadera excepción, este grupo se constituye esencialmente por pequeños y, también, por medianos contribuyentes.

CAUSAS DE REACCION

³ Pero cuáles son las causas o razones que influyen en el grueso de los contribuyentes para no cumplir correctamente o bien, de plano, en ninguna forma?

Del análisis de las causas que influyen en el mal comportamiento del grueso de los contribuyentes, se llega a la conclusión de que no toda la culpa le es atribuible; que quizás el más responsable de esas situaciones sea el fisco, o bien el Estado mismo.

Cuál es la reacción del contribuyente que observa mal comportamiento en el personal hacendario, sea por su trato, sea porque extorsiona, sea porque aconseja no pagar conforme a la ley, sea porque le impide cumplir

³ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob. Cit. p. 71

con sus obligaciones fiscales, sea por arbitrariedad en la interpretación y aplicación de la ley? La respuesta es la evasión.

Cuál es la reacción del contribuyente cuando con relativa frecuencia lee en los periódicos la consignación de un funcionarios por deshonesto, o cuando se publica la imputación de deshonestidad de determinados funcionarios, o cuando observa riqueza que de la noche a la mañana ostenta un empleado o funcionario que carecía de capital antes de ocupar el cargo? La respuesta es la evasión.

Cuál es la reacción del contribuyente cuando una obra pública se ha construido con un costo superior en uno o dos tantos del valor real, cuando se percata de que una obra del estado se realizó con material de mala calidad, o de que una obra ideada para la clase media, resultó sólo al alcance de la clase rica, o de que buen número de obras públicas requieren, al poco tiempo de haber entrada en servicio, de elevados gastos de conservación y mantenimiento? La respuesta es evasión.

Cuál es la reacción del contribuyente cuando se percata que la violación de la ley del orden existente se puede corregir con pesos más o pesos menos, o cuando para lograr el trámite de una solicitud son necesarios desembolsos extraoficiales, o cuando para lograr justicia tributaria se requiere consentir pagos ilegales, pero menores a lo que indebidamente se exige? La respuesta es la evasión.

Cuál será la reacción del contribuyente cuando para lograr una autorización o concesión se requiere la influencia de un poderoso, o cuando para lograr ser proveedor del Estado se requiere aumentar los precios y no precisamente en beneficio de él? La respuesta es evasión.

Cuál es la reacción del contribuyente, cuando se percata que para el fisco entienda sus problemas, que no está en sus manos resolverlos, hay que efectuar un desembolso en agradecimiento? La respuesta es la evasión.

Pero, y qué razones influyen en el ánimo del contribuyente para pretender justificar su mal comportamiento?

Lo hay que no pagan correctamente porque "solo los tontos lo hacen"; otros, porque quieren demostrar con ello que son más listos que el fisco; otros porque sienten verdaderas ventajas en entregar mejor al funcionario lo que es del fisco; otros, porque alardean de que todo problema con la autoridad hacendaria lo arreglarán con pesos más, pesos menos; otros, porque no reparan en los medios para enriquecerse rápidamente; otros, porque si al cliente roban, qué les va preocupar el fisco, otros, porque al no haber utilidades o ser éstas mínimas y estar necesitados de recursos, pues lo lamentan por el fisco.

Estas y muchas otras razones de igual peso influyen en el mal comportamiento del contribuyente incumplido. Son enemigas mortales del fisco ; contra ellas es difícil luchar y sobre todo vencer.

El contribuyente que se escuda en los vicios de la administración pública o en razones propias para disculpar su mal comportamiento infringe con ello un castigo al País, pues contribuye a frenar su desarrollo económico. Olvida a aquellos a quienes la vida todo les ha negado.

No se percata o pretende ignorar que el daño que hoy produce lo sufrirán las generaciones futuras o sean hasta sus propios hijos. Es angustioso el esfuerzo que el Estado realiza para disminuir y, en ocasiones, para impedir que crezcan las necesidades en los ramos de salubridad ,de educación, de agua potable, de caminos, de viviendas, de asistencia social, etc., carencias que sólo podrán irse eliminando o reduciendo, si el Estado contara con todos los recursos que legalmente le corresponden. Si el problema es angustioso en el ámbito federal . Cuál no será en el ámbito local?.

El crecimiento demográfico en México sigue siendo preocupante y las necesidades, por consiguiente, son mayores cada año. Si no se recauda lo suficiente, no ya para reducir las necesidades existentes sino ni siquiera para cubrir las que surgen cada año, sólo queda como fuente de recursos recurrir al financiamiento crediticio, interno o externo, lo cual viene a disminuir el valor del peso que se emplea por los intereses que dicho financiamiento causa. Pero no hay que olvidar que esta forma de arbitrase recursos tiene un límite : el de la capacidad de endeudamiento del País.

Cuando se está frente a familias que viven en condiciones paupérrimas, infrahumanas; que lo que habitan malamente podríamos llamar "casa", o "departamento", o "vivienda"; que el alimento que ingieren los

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

niños no alcanza ni a cubrir las energías que gastas durante el día; que el agua que utilizan para beber es dañina; que el vestido que ostenta es un andrajo; irrita el saber que quien se muestra como personas respetable y que por honrado pasa por el éxito que en los negocios ha tenido, se vuelva ciego al negarle a esa gente el derecho a la vida.

El contribuyente mexicano debe percatarse de que sólo hay dos clases de regímenes: el democrático o capitalista y el comunista. En el primero se reconoce y se protege la propiedad privada; en el segundo todo es del Estado. Si niega al Estado los recursos económicos que por ley le corresponden y que son los necesarios para satisfacer las necesidades a su cargo, o se le niega la distribución equitativa de la riqueza, el contribuyente perderá todo a la larga. Con que tristeza debe recordar esto el contribuyente cubano en el exilio.

Los industriales o los comerciantes mexicanos que se han percatado de lo anterior reconocen que si quieren seguir conservando el régimen que señala nuestra Constitución, así como los bienes que poseen, deben no sólo otorgar a sus trabajadores un sueldo decoroso y participación en los rendimientos de los negocios, sino también entregarle al Estado lo que legalmente le corresponde por concepto de impuestos.

7.3 PENSAMIENTO DEL CONTRIBUYENTE INCUMPLIDO

⁶ El contribuyente incumplido piensa en muy diversas formas para justificarse y la principal es: "rinde más el dinero en mi bolsillo, que en las arcas del Estado", queriendo con ello decir que él es mejor administrador del dinero que el Estado.

Es extraordinaria la defensa que el particular hace de "sus recursos", pues considera que los impuestos le restan su riqueza. Olvida que el Estado busca el interés de todos los habitantes, sean pobres o ricos, mientras que él sólo el suyo.

⁶ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL.- Ob. cit. p. 74 - 75

7.4 CLASIFICACION DEL CONTRIBUYENTE INCUMPLIDO

⁷ Hay que distinguir entre el contribuyente preparado y el contribuyente impreparado. El primero ha tenido acceso a la cultura; se da cuenta de las consecuencias de sus actos, no tiene excusa, ni mucho menos puede alegar ignorancia. Sabe cómo defenderse contra el que atenta contra su patrimonio; se percata perfectamente de los beneficios que experimenta al no conducirse con veracidad.

Por su preparación, sabe buscar y encontrar formas de evasión, se justifica criticando la actuación del Poder Público. Es de mala intención y los hay pequeños, medianos y grandes. Este tipo de contribuyentes señala la máxima cantidad que por concepto de impuesto está dispuesto a pagar.

En cambio, el contribuyente impreparado, constituido esencialmente por pequeños aún cuando también por medianos y grandes, no tuvo acceso a la cultura, a la educación y no se siente en deuda con el Estado.

El común de éstos, el pequeño, es fácil presa no sólo del funcionario, sino inclusive del empleado menor del fisco o cualquier oficina pública. Su peor enemigo resulta muchas veces precisamente en quien más confía, o sea, quien tiene a su cargo velar porque él cumpla con todas las obligaciones de carácter legal, sean fiscales o administrativas. No se percata que muchas veces eroga más en forma indirecta, que lo que legalmente le corresponde. Por su escasa importancia económica le es difícil poder satisfacer en forma continua con todas clase de requerimientos, cuya omisión no le acarrea las graves consecuencias que presume.

Pero precisamente por su impreparación, cree que esta en permanente grave situación con todos los ordenamientos legales en vigor y por ello "tributa" o "contribuye" como se lo indica el responsable de que cumpla con sus obligaciones. Muchas veces es éste el beneficio y no un supuesto servidor público.

La situación cambia en tratándose del contribuyente impreparado de importancia económica, de aquél con habilidad para los negocios no obstante no haber pasado por la escuela más que para aprender a leer y escribir.

⁷ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob. Cit. p. 75 - 83

Los hay de buena y mala intención. Los primeros desean cumplir con todas sus obligaciones legales, pero su impreparación administrativa los hace fácil presa de los ejecutivos que él designa. Para todo trámite administrativo se les pide cantidades para derramar, o bien distraído en su negocio descuida el aspecto administrativo del mismo y no estando rodeado de personal capaz u honesto, siempre tiene problemas con la autoridad hacendaria.

Tratándose del segundo, el que no cumple con toda la intención es un contribuyente que, amparado en su prosperidad económica, pretende solucionarlo todo siempre con dinero. Vigila el aspecto administrativo de su negocio, hace caso omiso de los requerimientos de su personal para cumplir correctamente con sus obligaciones tributarias.

Pues se percata que ello le significa el pago de fuertes cantidades por concepto de impuestos, principalmente del impuesto sobre la renta.

Siente una íntima satisfacción en demostrar que no sólo ha tenido la capacidad de superar su impreparación, su falta de escuela, sino que " hasta profesionales están a su servicio", por lo que el fisco no le va significar un mayor problema. Al igual que el contribuyente incumplido preparado, señala el máximo que por concepto de impuesto pagará.

La reacción y comportamiento del contribuyente frente al tributo ha merecido toda clase de comentarios, inclusive su referencia en obras ajenas a la materia tributaria, lo que demuestra que es universal la actitud hostil hacia el mismo.

7.5 LABOR DE EDUCACION FISCAL

⁸ Conociendo las causas de la reacción y comportamiento del contribuyente incumplidos es necesario realizar una labor de educación fiscal que atienda a este contribuyente y a combatir las que lo han colocado al margen de la ley, bien en forma definitiva o bien en forma paulatina.

⁸ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL. - Ob. Cit. p.84

Pero aún cuando el objetivo de esa labor sea el contribuyente incumplido, también debe ella atender al contribuyente cumplido.

Si el pago de impuestos se considera como un mal necesario, justo es que aquél que cumple con honradez vea que su actitud es digna de elogio por parte del Poder Público. Toda persona se siente halagada cuando el Estado hace referencia a su espíritu cívico. Qué mejor para aquel que no escatima un centavo al Erario.

7.6 CARACTERISTICAS DE LABOR DE EDUCACION FISCAL

⁹La labor de educación fiscal no puede ser la misma para todos los países; ni por consiguiente debe utilizarse como modelo lo que aquellos cuyos contribuyentes tienen un elevado concepto de la obligación de tributar, ante aquellos cuyos contribuyentes no la tienen.

Se considero que en estos últimos la labor debe de depender de los problemas propios y exclusivos o particulares de cada uno de ellos. Del mayor conocimiento que de esos problemas se tenga, dependerá el éxito de la labor que se emprenda. Desconocer o ignorar esos particularismos de cada país, hará fracasar el plan educativo más técnico que se elabore.

La labor de educación debe partir del conocimiento de las causas que generan o provocan el mal comportamiento del contribuyente. Serán todas imputables a éste? o las hay imputables al fisco?

Cuando el concepto de la obligación de tributar es pobre, debe trazarse una política de educación conforme a la cual la labor técnica a desarrollarse se ajuste, primero a la realidad existente y en seguida, que esa realidad se vaya sometiendo a la labor técnica. Pretender en estos casos iniciar la labor sobre bases técnicas que utilizan países avanzados, que carecen de los problemas propios de los países en desarrollo, es divorciarse de la realidad.

⁹ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob.Cit. p. 84 - 89

QUE ES LA LABOR DE EDUCACION FISCAL ?

Ya se ha dicho que ella debe partir del conocimiento de las causas que generan o provocan el incumplimiento de las obligaciones fiscales, por lo que el fisco debe reconocer que así como hay reacción y comportamiento injustificado del contribuyente frente al impuesto, también hay o puede haber reacción y comportamiento justificado. La labor, pues de educación fiscal que siga, debe atender a una y a otra.

Debe, en uno y otro caso, buscarse la reducción o eliminación de las causas, atacándolas primero en su origen y después ante el contribuyente, salvo que en éste se encuentre el origen del mal. El solo hecho de que el fisco reconozca que son causas que influyen en el ánimo de éste, ya es labor de educación fiscal.

La labor de educación fiscal no es decirle al contribuyente cómo puede y de be cumplir con sus obligaciones fiscales, sino conocer el origen de sus problemas.

El fisco debe infundir confianza en el contribuyente para que éste le exponga los problemas que le aquejan. No debe el fisco contentarse con cobrar diferencias de impuesto cada vez que revisa la declaración de un contribuyente, sino llegar al conocimiento del porqué de las causas del pago de esas diferencias. No basta precisar que fueron porque se hicieron deducciones que se encuentran respaldadas con documentos que no reúnen todos los requisitos legales, sino por que se vio el contribuyente obligado a aceptar esos documentos.

Si se omiten ingresos, por qué se omite? qué es lo que impidió al contribuyente a ello? , razones económicas?, razones exclusivamente psicológicas?, sin razones económicas de un enriquecimiento a costa del erario?, o bien por mala situación del negocio?

Si el problema es de deducciones que no satisfacen los requisitos legales, por qué existe? Es problema del ramo o giro o zona en que opera el contribuyente? o éste simula gastos que después se le rechazan? o son erogaciones ajenas al negocio? o son los proveedores los que se niegan a otorgar documentación en los términos de ley?

Cuando el contribuyente ve en el fisco un enemigo, un desconocedor de sus problemas, o bien, aún peor, uno que se aprovecha de ellos para exigir mayor pago de lo que justamente le corresponde recibir la labor de educación fiscal es propicia y debida para las dos partes: fisco y contribuyente.

7.7 EDUCACION DEL CONTRIBUYENTE

¹⁰ *La labor de educación fiscal, por lo que toca al contribuyente es:*

- A) Que se percate de que el avance del país depende de su conducta tributaria.*
- B) Que tenga conocimiento del uso que se dará a su dinero y, por consiguiente, de las necesidades que dejarán de colmarse sino se tributa con honradez.*
- C) Que se entere de los derechos o beneficios que la ley tributaria le concede.*
- D) Que tenga pleno conocimiento de las consecuencias de su mal comportamiento.*
- E) Que la tolerancia del fisco no debe interpretarse como debilidad, sino como comprensión a sus problemas.*
- F) Familiarizarlo, desde la escuela, en la formulación y presentación de su declaración concerniente al impuesto sobre la renta personal.*

7.8 EDUCACION DEL FISCO

¹¹ *El personal hacendario que desempeña una labor para la que, lo más seguro, carezca de vocación o de la sensibilidad humana que lo haga resolver en justicia o comprenda cabalmente los problemas de los contribuyentes, labor de educación fiscal es:*

¹⁰ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob.Cit. p. 90

¹¹ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob. Cit. p. 90 - 91

A) *Aplicación de la ley fiscal con toda ponderación, cuidado y equidad, evitando arbitrariedades y molestias injustificadas a los contribuyentes.*

B) *comprensión de los problemas que aquejan al contribuyente en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.*

C) *Saber escuchar al contribuyente.*

D) *Si el contribuyente le asiste la razón, dársela que la impartición de la justicia tributaria sea, esencialmente otorgada por la administración pública y no por los tribunales .*

E) *Actuar con energía cuando el caso lo amerite.*

D) *No beneficiarse ni aprovecharse, con el problema o de los errores del contribuyente.*

G) *Que la actuación ante el contribuyente no sea vejatoria u ofensiva.*

H) *Respeto a la ley tributaria.*

I) *Infundir confianza para que el contribuyente se acerque y exponga sus problemas.*

J) *Resolver con prontitud las consultas e inclusive, realizar labor de asesoramiento.*

K) *Permanente revisión de las leyes tributarias para eliminar lo innecesario. o las lagunas o fallas en ellas existentes.*

L) *Superación permanente en el desempeño de sus funciones.*

7.9 EL COMPORTAMIENTO DEL PERSONAL HACENDARIO

¹² *El personal hacendario, con su comportamiento, tienen una extraordinaria influencia sobre la conducta del contribuyente . Sin embargo, quizás debido a que casi no se le toma en cuenta al elaborarse una política fiscal o en las novedades que se introducen en nuestra legislación , producto de un pequeño grupo que*

¹² EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob.Cit. p. 209

considera que las "ajustes" son para los contribuyentes y no para el personal administrativo que tendrá a su cargo el vigilar el cumplimiento de las mismas, también este tiene problemas para entender las novedades.

Por ello es común observar en la provincia que a poco de entrar en vigor importantes reformas impositivas se reúnen, para estudiar y entenderlas, contadores de empresas con el personal de las autoridades fiscales, porque también éstos necesitan saber de las nuevas obligaciones para evitarse responsabilidades o que contestarle al público que le pregunta.

Si a lo anterior le agregamos que cada vez que hay cambios en los altos funcionarios, los nuevos se sienten con el derecho de ofender al personal administrativo diciendo que "ahora las cosas marcharán mejor", o que "no se tolerarán desviaciones", o que "todos deberán ahora de andar retos"... y al poco tiempo ese personal administrativo, vejado y ofendido, observa que las cosas siguen igual, seguramente que no sentirán obligados a dar un mejor trato al contribuyente que el que el recibe de sus superiores.

7.10 CAUSAS DEL MAL COMPORTAMIENTO

¹³ *Como causas que contribuyen a que no siempre se sienta que se cuenta con el apoyo del personal administrativo y que éste se ve obligado a cumplir con el trabajo que se le encomienda:*

A) LOS BAJOS SUELDOS.

Cuántas veces hemos observado al personal hacendario con importantes funciones a su cargo teniendo como remuneración el salario mínimo general de la zona económica en que el reside o bien una remuneración que por lo delicado de su labor lo hace objeto de constantes insinuaciones.

B) NULOS INCENTIVOS.

¹³ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL.- Ob. Cit. p. 209

El personal no experimenta reparación en su persona por parte de los altos funcionarios, de ahí que no se consideren obligados a rendir más allá de lo que es su trabajo ordinario. Ahora se trata de estimular con participación en lo recaudado por conceptos de multas.

Conforme en que es imposible para los altos funcionarios el atender a todos y cada uno del personal que constituye a la dependencia, pero bien podrán hacerse a través de incentivos o de estímulos que premiarán la dedicación y superación demostrada en el trabajo.

C) LOS CAMBIOS ADMINISTRATIVOS.

El cambio de administración originado por sustitución del titular de la dependencia hacendaria es esperado con temor y esperanza por el personal administrativo. Temor, por cuanto que ello traerá consigo nuevos funcionarios que seguramente introducirán cambios administrativos, que vienen a alterar la tranquilidad existente a partir de la fecha en que concluyeron los que introdujeron los funcionarios salientes; y esperanza, porque quizás los nuevos elementos reconocerán la capacidad que se estima se tiene sobre los problemas administrativos o bien, quizás hasta alguien conocido se pudiera aparecer.

D) BAJO CONCEPTO DE TRIBUTAR

Cuando el concepto de la obligación de tributar es pobre entre el grueso de los contribuyentes, el personal hacendaria se ve asediado por éstos para que no reparen en su persona o bien se aparten del camino legal. Continuar haciendo avanzar a la legislación o incrementando notablemente las tasas de los impuestos, sólo producirá que el precio para continuar tolerando la inmoralidad se aumente también.

Cuando el funcionario habla de imponer sanciones más enérgicas al personal que se desvíe o bien de establecer nuevos mecanismos para atacar el problema, lo único que se logra es que el precio por la desviación aumente, porque dizque el peligro ha aumentado.

En el pasado los organismos de contribuyentes no dejaban pasar ocasión propicia para quejarse amargamente de las consecuencias de la inmoralidad administrativa, pero ello trajo consigo que en ocasión

se les dijera que quien era más responsable: el que ofrece o el que recibe, pues casi siempre es el contribuyente el que empieza con insinuaciones.

7.11 PREPARACION DEL PERSONAL HACENDARIO

¹⁴ Es un grave error el destinar de inmediato al nuevo personal a las labores para las que fue empleado o contratado, pues llega sin entender el significado de la terminología que se emplea o ignorando aspectos importantes que pueden influir en perjuicio de la hacienda pública. (salvo sus excepciones). Todo personal, sin importar si va a desempeñar labores administrativas, de secretaria o archivista, de recepción de documentos, o de información al público, o de carácter profesional, abogado del fisco, o contador público para visitas domiciliarias, o para resolver consultas de los contribuyentes, debe pasar previamente por una escuela de capacitación en la que se le prepare para las labores a desempeñar.

Cuantos abogados tienen su primer contacto con el derecho fiscal al momento de turnárseles la primera demanda que en su vida profesional han visto de carácter fiscal, ven los argumentos del contribuyente, ven las disposiciones que la autoridad demanda invoca en la resolución impugnada y de inmediato producen su defensa. Si le atinaron qué bien y si no, pues a producir la contestación de la nueva demanda que se les turna.

Contadores públicos que son enviados a efectuar visitas domiciliarias sin siquiera una somera indicación de cómo presentarse, requisitos esenciales a observarse, manera de iniciar la visita, cómo conducirla y cuándo debe darse por terminada.

Economistas sin el menor conocimiento de cómo es el contribuyente; cuáles son sus problemas más comunes; cómo piensa, etc.

Secretarías que nunca habían tomado dictado de una terminología que desconocen o que ignoran los aspectos formales más importantes que deben observarse al plasmar en un escrito la contestación de una

¹⁴ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLÍTICA FISCAL.- Ob.cit. p. 212 - 215

demanda, el empleado de oficina receptora que sobre la marcha va aprendiendo lo que es su labor, el aspecto delicado de ella, etc.

Además, ninguna otra rama del derecho está en tan continuos avances como la del fiscal, o los aspectos administrativos de esta materia, por lo que es muy importante que el fisco mantenga a su personal, administrativo y profesional, al tanto de lo último que hay en la esfera de trabajo de cada uno. Al abogado hay que tenerlo al día de los avances de la doctrina los tribunales y en especial las de la Suprema Corte de Justicia de la Nación, hay que enviarlos a seminarios o cursos sobre el derecho fiscal. Lo mismo con los demás profesionistas.

Hay gobierno que percatados de la necesidad de preparar al nuevo personal para el desempeño de las labores que van a realizar tienen localizadas, en diversos puntos de sus países, centros de capacitación, a los que deberán acudir durante determinado número de semanas, según el trabajo a desempeñar. Sólo así llegan con conocimiento del alcance de su trabajo.

Si a la falta de preparación previa para el desempeño de las labores a desarrollar agregamos el que en ocasiones se nombran funcionarios a personas que carecen de los conocimientos mínimos de la materia o bien que el contacto más cercano que tuvieron en el pasado con los problemas fiscales fue su anterior empleo, al momento de retenersele mes tras mes el impuesto sobre la renta aplicable a su salario, la situación se agrava.

Cuantas veces se ha visto a responsables de dirigir labores de fiscalización que son topógrafos o ingenieros agrónomos, o bien a dentistas, ingenieros o médicos, determinando los impuestos sobre la renta y al valor agregado.

Sin siquiera realizar estudios técnicos, pero éstos podrían realizar por falta de experiencia en el ejercicio de su profesión.

La preparación del abogado para conocer los problemas fiscales, estar al tanto de los criterios de los tribunales; la del contador público para efectuar visitas domiciliarias con verdadero profesionalismo; la del

personal administrativo que desempeña labores importantes, ha ocasionado inversión de tiempo y dinero al erario, por lo que es importante a éste el conservarlos.

El personal administrativo debe ver el desempeño de su labor como el equivalente a una carrera administrativa y si a pesar de ello se retira por ofrecerles el sector privado mejores emolumentos o condiciones de trabajo, debido esencialmente a los conocimientos que el fisco les ha dado, ello es bueno también por cuanto que ese personal contribuirá a que el contribuyente se supere y esto a su vez a que el erario avance también.

Por lo expuesto, se puede decir que el personal que presta sus servicios en la administración tributaria se ha vuelto más profesional. Los conocimientos que día a día adquiere tanto el personal administrativo como el técnico tienen gran valor para el fisco, por lo que éste debe buscar la forma de interesar al nuevo personal y de conservar al que tiene. Para tales efectos, las haciendas de países avanzados, han adoptado:

a) Programas de reclutamiento que expliquen las oportunidades que se les ofrecen a los candidatos. Generalmente se acude a las universidades, pocos meses antes de que se concluya el año escolar, con el objeto de examinar y seleccionar a los que terminan sus estudios profesionales y que se han interesado en la carrera que en el sector público se ofrece.

b) Permanentemente oportunidades de promoción. El personal debe sentir que está en él experimentar una promoción y no en que por antigüedad o turno le corresponda ello. La administración debe actuar en estos casos con verdadera imparcialidad y equidad.

c) Programas de capacitación permanente para todo el personal. Buscar que tanto el personal administrativo como el técnico, estén al día en las novedades de la actividad o trabajo que desempeñen.

d) Edición de boletines de información administrativa y técnica. Estas ediciones deben recibir el conocimiento de que el material que contienen es de interés general para todos aquellos que desempeñan labores semejantes o iguales.

La existencia de un personal capacitado en todos sus niveles y elevada integridad en el mismo, indudablemente que se traduce en grandes beneficios para la política fiscal que se ha trazado.

7.12 CAUSAS DE LA DESVIACION DEL PERSONAL

¹³ Cuando el concepto de la obligación de tributar es muy pobre entre los contribuyentes, éstos ejercen una fuerte presión sobre el personal hacendario para lograr su desviación y por ende su conveniencia para dejar de tributar correctamente. Es el personal que tiene un íntimo contacto con el contribuyente los que están más asediados por éste, tales como los que realizan las visitas domiciliarias, los que determinan los impuestos a pagar y los que velan porque se cumpla en tiempo las obligaciones que las leyes fiscales imponen como la presentación de los avisos, declaraciones y pagos en tiempo.

Pero cuando también en el personal hacendario señalando el concepto de honestidad es bajo, éste presiona al contribuyente con cualquier pretexto para obtener de éstos pagos o entregas ilícitas de dinero. Y el problema asume proporciones graves cuando en cada cambio de gobierno federal, estatal o municipal ingresa nuevo personal o funcionario, que sólo piensan en que están frente a la oportunidad para resolver su situación económica para el resto de su vida y... muchos logran su objetivo.

¹³ EMILIO MARGAIN MANAUTOU.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL.- Ob. Cit. p. 216

7.13 PROYECTO DE REINGENIERIA SHCP

¹⁶ Para cumplir con uno de los objetivos de modernización de la Política que hoy en día rige nuestro País la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por conducto de una de sus Administraciones Generales llevo acabo en el año de 1993 el "Proyecto de Reingeniería" con la finalidad de impulsar la modernización de la acción tributaria y ampliar los servicios que esta Secretaría brinda al contribuyente creando las Administraciones Locales de Recaudación, el cierre de las Oficinas Federales de Hacienda y en su lugar los Departamentos de Notificación, Verificación y Cobro Coactivo y el esquema de Módulos de Recepción y Atención Fiscal.

Por lo que a continuación se enuncia los lugares en donde el contribuyente puede acudir y éste a su vez ser atendido de conformidad con las facultades previstas para éstas unidades administrativas conforme al Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

¹⁶ SHCP MANUAL DE AUTOESTUDIO.- "CONOCIENDO A LA ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION".- Ob. Cit. p. 2 - 26.

ADMINISTRACIONES REGIONALES

Es el nivel Regional, en donde se dan los cambios más importantes, pues las Coordinaciones de Administración Fiscal dejan de existir como tales, en su lugar, cada Administración General cuenta con una Administración Regional que la represente.

Por lo que en el Territorio Nacional se cuentan con 8 Administraciones Regionales del:

<p>NORESTE NOROESTE GOLFO-PACIFICO SUR NORTE-CENTRO OCCIDENTE CENTRO METROPOLITANA</p>
--

DICHAS ADMINISTRACIONES REGIONALES, SE CLASIFICAN EN:

"AA"

"A"

"B"

"C"

Esta clasificación responde al universo total de contribuyentes, es así como las Administraciones Regionales tipo "AA" atienden al mayor número de contribuyentes y las Administraciones Regionales tipo "C" atienden al menor número de contribuyentes.

EJEMPLO: METROPOLITANA TIPO "AA"

SUR TIPO "C"

ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACION

Cada Administración Local de Recaudación estara a cargo de un: Administrador, Subadministrador, Coordinadores y Supervisores.

El número y nombre de las Administraciones Locales es elque señala enseguida, y sede es la Ciudad que corresponda al nombre de cada una, incluso en el caso de las del Distrito Federal que tendran como sede el propio Distrito Federal:

Nota: Se hace mención en éste caso a las Administraciones Locales de Recaudación, no obstante que también las hay en la misma jurisdicción por lo que corresponde a Auditoría Fiscal y Jurídica de Ingresos .

1. DE MEXICALI
2. DE TIJUANA
3. DE ENSENADA
4. DE LA PAZ
5. DE HERMOSILLO
6. DE CD.OBREGON
7. DE NOGALES
8. DE CULIACAN
9. DE LOS MOCHIS
10. DE MAZATLAN
11. DE CHIHUAHUA
12. DE CD. JUAREZ
13. DE SALTILLO
14. DE PIEDRAS NEGRAS
15. DE TORREON
16. DE DURANGO
17. DE ZACATECAS
18. DE MONTERREY
19. DE CD. GUADALUPE
20. DE SAN PEDRO GARZA GARCIA

21.-DE TAMPICO
22.-DE CD. VICTORIA
23.-DE REYNOSA
24.-DE NUEVO LEON
25.-DE MATAMOROS
26.-DE GUADALAJARA
27.-DE GUADALAJARA SUR
28.-DE ZAPOPNA
29.-DE CD.GUZMAN
30.-DE PUERTO VALLARTA
31.-DE COLIMA
32.-DE TEPIC
33.-DE AGUASCALIENTES
34.-DE PUEBLA
35.-DE TLAXCALA
36.-DE ACAPULCO
37.-DE IGUALA
38.-DE CUERNAVACA
39.-DE JALAPA
40.-DE VERACRUZ

ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACION

41.- DE CORDOBA
42.- DE TUXPAN
43.- DE COATZACOALCOS
44.- DE OAXACA
45.- DE VILLAHERMOSA
46.- DE TUXTLA GUTIERREZ
47.- DE TAPACHULA
48.- DE CAMPACHE
49.- DE MERIDA
50.- DE CACUN
51.- DE CHETUMAL
52.- DE DE CELAYA
53.- DE IRAPUATO
54.- DE LEON
55.- DE QUERETARO
56.- DE PACHUCA
57.- DE MORELIA
58.- DE URUAPAN
59.- DE SANLUIS POTOSI
60.- DE TOLUCA

61.- DE NAUCALPAN
62.- DEL NORTE D.F.
63.- DEL CENTRO DEL D.F.
64.- DEL SUR DEL D.F.
65.- DEL ORIENTE DEL D.F.

MODULOS DE ATENCION FISCAL

EL PROGRAMA DE REINGENIERIA DE LA SUBSECRETARIA DE INGRESOS INVOLUCRA PARA SU OPERACION EL ESTABLECIMIENTO DE MODULOS PARA LA RECEPCION DE TRAMITES DE LA FUNCION RECAUDATORIA , LOS CUALES SE HAN UBICADO EN INSTALACIONES DE LAS ADMINISTRACIONES LOCALES DE RECAUDACION, ASI COMO EN LAS OFICINAS DE CORREOS Y CAMARAS DE COMERCIO E INDUSTRIALES.

FUNCIONES DE LOS M.A.F.

*** ORIENTAR A LOS CONTRIBUYENTES SOBRE SUS TRAMITES FISCALES.**
***DIRECCIONAR A LOS CONTRIBUYENTES A LOS LIBROS DE CONSULTA.**
***ASESORIA PARA EL LLENADO DE DECLARACIONES, ASI COMO , PARA EL CUMPLIMIENTO FORMAL DE OBLIGACIONES.**
***INFORMACION AL CONTRIBUYENTE SOBRE LA SITUACION DE CADA UNO DE SUS TRAMITES.**
***DAR SERVICIOS EN VENTANILLA PARA DAR SOLVENTACION A TRAMITES FISCALES.**

Los Módulos de Atención Fiscal se encuentran ubicados en cada una de las Administraciones Locales de Recaudación.

MODULOS DE RECEPCION DE TRAMITES FISCALES

FUNCIONES DE LOS M.R.T.F.

- * ORIENTAR A LOS CONTRIBUYENTES SOBRE SUS TRAMITES FISCALES.
- * DIRECCIONAR A LOS CONTRIBUYENTES A LOS LIBROS DE CONSULTA.
- * ENTREGAR Y RECIBIR SOBRES FISCALES PARA QUE LOS CONTRIBUYENTES PUEDAN REALIZAR SUS TRAMITES FISCALES A TRAVES DEL BUZON FISCAL.
- * REPORTAR FALLAS A LA ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION DEL EQUIPO DE COMPUTO Y DEL RELOJ FRANQUEADOR.
- * SOLICITAR A LA ADMINISTRACION LOCAL DE RECAUDACION EL MATERIAL NECESARIO PARA EL BUEN FUNCIONAMIENTO DE LOS MODULOS.

Los Módulos de Recepción de Trámites Fiscales se encuentran ubicados en SEPOMEX, CAMARAS DE COMERCIO E INDUSTRIALES.

VENTANILLAS DE SERVICIOS

TRAMITES QUE SE PUEDEN REALIZAN EN LAS V.S.

- *ENTREGA DE ETIQUETAS CON CODIGO DE BARRAS
- *ENTREGA DE SOBRES DEVUELTOS POR CORREO
- * CONSTANCIA DE INSCRIPCION ANTE LA S.H.C.P.
- * SOLICITUD DE CLAVE A 12 ó 13 POSICIONES
- *CHEQUES EXPEDIDOS AL CONTRIBUYENTE ,
DEVUELTOS POR EL CORREO (DEVOLUCIONES
AUTOMATICAS)
- * ACLARACION DE DUDAS SOBRE EL PAGO DE
MULTAS Y REQUERIMIENTOS - NOTIFICADOS:

CONCLUSION.

Debido a que en los últimos años y particularmente en la actualidad ha habido una marcada tendencia a adecuar anualmente las leyes fiscales a las cambiantes condiciones económicas que en forma presurada ha propiciado la inflación .

Esto ha ocasionado que en las leyes fiscales cada día sean más complejas con un contenido a tal grado permeado de tecnicidad que ha desembocado en que cada día sean menos los particulares que comprendan el alcance de las normas fiscales . Esa misma complejidad ha dado lugar que algunas normas que componen las leyes fiscales, se aparten de los principios constitucionales.

Hoy es urgente que el contribuyente ya sea comerciante, industrial o profesionista o bien cual fuese su actividad, se percate de las consecuencias de un mal comportamiento en sus obligaciones fiscales, de la necesidad que el Estado tiene de sus recursos económicos; de que su actitud tiende a perjudicar a todos; de que con su proceder, el pobre

difícilmente podrá aspirar a una oportunidad de mejor nivel de vida para él o para sus hijos, que la pasividad de éstos últimos tienen un límite.

La responsabilidad de los servidores públicos, no es únicamente dar a conocer las obligaciones fiscales que tiene el contribuyente, sino también dar a conocer las normas constitucionales de la materia y por ende que se apliquen en su exacta medida en todos los casos que sea necesario. De tal manera que los mexicanos recobren definitivamente una creencia más sólida en las instituciones gubernamentales y no sólo que exista mano de hierro y trato severo para los contribuyentes.

Se puede concluir diciendo que la reacción y el comportamiento del contribuyente es adverso al pago del tributo, pues a nadie le agrada ver reducida su capacidad de actuación o de consumo para la existencia de un gravámen. Sin embargo el buen uso de la recaudación y una atinada administración pública, puede influir en ir venciendo esa natural resistencia.

Es por ello la necesidad de sensibilizar las conexiones entre los contribuyentes y los responsables de la gestión pública de acentuar no sólo la conciencia fiscal, sino pública.

Es pródigo señalar todos y cada uno de los problemas en materia fiscal, pero hacer frente a los mismos y sobre todo a la situación económica que guarda nuestro país, es necesario que todos los mexicanos y aquellos que se encuentren en una situación jurídica y de hecho que indiquen las leyes fiscales, cumplan con la obligación de contribuir con el Gasto Público de la Nación, así mismo está obligada la Autoridad Fiscal de brindar una mejor Asistencia y Orientación al contribuyente, con la finalidad de cumplir con el objetivo de la "Simplificación Administrativa". Todo esto traerá como consecuencia el bien común, así como una Educación Fiscal que en la actualidad no existe en nuestro País como debiera.

BIBLIOGRAFIA

LEYES CODIGOS REGLAMENTOS

1. *CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS.- 112a EDICION.-EDITORIAL PORRUA, S.A. - MEXICO 1996.*
2. *CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION .- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA. - MEXICO 1996.*
3. *LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA.- MEXICO 1996.*
4. *LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA.- MEXICO 1996.*
5. *LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO.- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA.- MEXICO 1996.*
6. *REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION .- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA.- MEXICO 1996.*
7. *REGLAMENTO DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA.- MEXICO 1996.*
8. *REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO.- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA.- MEXICO 1996.*
9. *REGLAMENTO DEL IMPUESTO AL ACTIVO.- TRIGESIMA TERCERA EDICION.- EDITORIAL ECAFSA.- MEXICO 1996.*

10. LEY DE LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL.- SEPTIMA EDICION.- EDICIONES DELMA.- MEXICO 1996.

11. REGLAMENTO INTERIOR DE LA S.H.C.P. CON REFORMAS AL 20 DE AGOSTO DE 1994.- SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO.- MEXICO 1994.

TEXTOS

1. ACOSTA ROMERO MIGUEL.- TEORIA GENERAL DEL DERECHO ADMINISTRATIVO.- SEGUNDA EDICION.- TEXTOS UNIVERSITARIOS.- MEXICO 1975.

2. BURGOA IGNACIO.- LAS GARANTIAS INDIVIDUALES .-DECIMA SEXTA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A. - MEXICO 1982.

3. BURGOA IGNACIO.- EL JUICIO DE AMPARO .- DECIMA OCTAVA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A. .- MEXICO 1982.

4. CARRASCO IRIARTE HUGO.- DERECHO FISCAL CONSTITUCIONAL.- SEGUNDA EDICION.- EDITORIAL HARLA.- MEXICO 1993.

5. DE LA GARZA SERGIO FRANCISCO .- DERECHO FINANCIERO MEXICANO.- DECIMA CUARTA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO 1986.

6. FRAGA GABINO.- DERECHO ADMINISTRATIVO.- DUODECIMA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A. .- MEXICO 1968.

7. GARCIA MAYNEZ EDUARDO.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO.- TRIGESIMA NOVENA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A..- MEXICO 1988.

8. KAYE DIONISIO J. DERECHO PROCESAL FISCAL.- TERCERA EDICION.- EDITORIAL THEMIS.- MEXICO 1991.

9. MARGAIN MANAUTOU EMILIO.- INTRODUCCION AL ESTUDIO DEL DERECHO TRIBUTARIO MEXICANO.- DECIMA PRIMERA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A. -MEXICO 1993.
10. MARGAIN MANAUTOU EMILIO.- NOCIONES DE POLITICA FISCAL .- DECIMA PRIMERA EDICION .- EDITORIAL PORRUA, S.A. .- MEXICO 1994.
11. PUGLIESE MARIO.- INSTITUCIONES DE DERECHO FINANCIERO .- SEGUNDA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A. .- MEXICO 1976.
12. RODRIGUEZ LOBATO RAUL.- DERECHO FISCAL .- SEGUNDA EDICION.- EDITORIAL HARLA.- MEXICO 1994.

MANUALES.

1. SHCP.- TRATADOS PARA EVITAR LA DOBLE TRIBUTACION.- S.H.C.P. - MEXICO 1995.
2. SHCP.- MANUAL DE AUTOESTUDIO DE COBRANZA.- INCAFI.- DIRECCION DE DESARROLLO DE PRODUCTOS.- QUERETARO 1994.
3. SHCP.- MANUAL DE AUTOESTUDIO ADMINISTRACION.- INCAFI.- DIRECCION DE DESARROLLO DE PRODUCTOS .- QUERETARO 1994.
4. SHCP.- MANUEL DE AUTOESTUDIO CONOCIENDO A LA ADMINISTRACION GENERAL DE RECAUDACION 1993.- A.G.R. - MEXICO 1993.
5. SHCP.- MANUAL DE AUTOESTUDIO PROCEDIMIENTO ADMINISTRATIVO DE EJECUCION .- INCAFI.- DIRECCION DE DESARROLLO DE PRODUCTOS.- QUERETARO 1994.
6. SHCP.- MANUAL DE AUTOESTUDIO NOTIFICACION .- INCAFI.- DIRECCION DE DESARROLLO DE PRODUCTOS .- QUERETARO 1994.

DICCIONARIOS

1. DE PINA RAFAEL.- DICCIONARIO DE DERECHO .- DECIMA QUINTA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A.- MEXICO 1988.
2. RALUY POUDEVIDA ANTONIO.- DICCIONARIO DE LA LENGUA ESPAÑOLA.- TRIGESIMA EDICION.- EDITORIAL PORRUA, S.A..- MEXICO 1989.

REVISTAS

- ROJO CHAVEZ JUAN JOSE CONTADOR PUBLICO.- REFORMAS 1996.- DE LA REVISTA PAF No.150.- PRIMERA QUINCENA .- MEXICO 1996.